



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10437.721981/2017-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.154 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente CLAUDIA APARECIDA PEREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2013

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DECADÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

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

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

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS/JURÍDICAS.

A comprovação do auferimento de rendimentos tributáveis não declarados pelo contribuinte à Receita Federal caracteriza omissão de rendimentos e configura infração à legislação tributária, com o consequente lançamento de ofício.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTO. SUJEIÇÃO PASSIVA. SÚMULA CARF N.º 12.

Nos termos da Súmula CARF nº 12, constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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

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

À autoridade lançadora cabe comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica; ao contribuinte, cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a provada origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. MOTIVAÇÃO.

A motivação para a diligência requerida deve estar motivada pela impossibilidade do Sujeito passivo possuir ou reunir as provas para as comprovações requeridas, o que não se nota no caso em concreto. Ademais, caberia ao recorrente ter providenciado as provas necessárias das razões do seu direito em instância de primeiro grau, ou em seu recurso, a depender das circunstância e aceitação do órgão julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e afastar a decadência. Por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para desagrar e desqualificar a multa de ofício de 225% para 75% relativa à infração omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada, vencido o relator, que votou por desqualificar e desagrar a multa de ofício de todas as infrações. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fabiana Okchstein Kelbert (Suplente Convocada), Wilderson Botto (Suplente Convocado) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente). Ausente a Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pela Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, contra o Acórdão n.º 12-103.614, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro-RJ (19ª Turma da DRJ/RJO), no qual os membros daquele colegiado entenderam ser improcedente a impugnação apresentada, referente lançamento de imposto de renda da pessoa física relativo ao ano-calendário 2012, exercício 2013.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

Trata o presente processo de lançamento efetuado por meio do Auto de Infração de fls. 10893/10903, relativo ao exercício 2013, ano-calendário 2012, em nome de CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, para apuração de imposto de renda da pessoa física (cód.2904), no valor total de R\$14.413.829,15, acrescido de multa de ofício qualificada e agravada em 225% e juros de mora, conforme fls. 10893.

A ação fiscal levada a efeito no(a) contribuinte foi autorizada mediante emissão do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.96.00-2014-00795-1 para verificação de indícios de omissão de rendimentos no ano-calendário 2012.

Por meio do Termo de Início de Fiscalização lavrado em 18/06/2014, o(a) contribuinte foi intimado a discriminar e comprovar, mensalmente, por meio de documentação hábil e idônea (contratos, comprovantes de rendimentos, recibos, contracheques, contabilidade, documentos societários, etc), todos os valores recebidos a título de Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, percebidos pelo(a) contribuinte e seus dependentes, referentes ao ano-calendário 2012.

Também, foi intimado a comprovar, mediante apresentação de documentação bancária (comprovantes de depósito bancário, cheques nominais, DOC, TED, extratos bancários da empresa e do(a) contribuinte, etc) e documentação complementar hábil e idônea (contratos, comprovantes de rendimentos, recibos, contracheques, contabilidade, documentos societários, etc), a efetiva transmissão dos valores ao(à) contribuinte supra, desses Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, além de apresentar planilha informando e comprovando suas participações societárias em cada uma das empresas/entidades ligadas, e suas respectivas alterações, ocorridas em 2012, anexando a esta planilha os documentos societários que a fundamentassem (contratos sociais/estatutos, e suas alterações).

Foi concedido ao(à) contribuinte o prazo de 20(vinte) dias para providenciar o atendimento ao referido Termo. Transcorrido o prazo, o(a) contribuinte encaminhou à fiscalização, em 14/07/2014, por meio de procuradores, solicitação de prazo adicional de 60 dias, para adimplir as intimações.

Deve-se observar que o(a) contribuinte, em suas manifestações no curso do procedimento fiscal, afirmou que o total dos rendimentos isentos e não tributáveis, no ano-calendário de 2012, seriam oriundos de supostos lucros e dividendos, provenientes de 20 pessoas jurídicas ligadas ao(à) fiscalizado(a). Alegou, também, que por questões gerenciais, visando otimizar a administração e utilização dos recursos financeiros daquelas pessoas jurídicas, os supostos lucros e dividendos das entidades ligadas seriam pagos por meio de uma outra entidade ligada, SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA, CNPJ nº 06.120.096/0001-08, que centralizava os recursos daquelas, as quais lhe transfeririam valores recebidos, para realizar todos os pagamentos das demais.

Nesse contexto, segundo as alegações do(a) contribuinte, os lucros e dividendos distribuídos a ele(a), pelas entidades ligadas, seriam contabilizados por estas, mas os respectivos valores sairiam do caixa da

SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA, conforme supostos lançamentos contábeis anexados à carta-protocolo apresentada em 10/04/2017.

Para sustentar suas alegações, o(a) contribuinte argumentou que todas as pessoas jurídicas discriminadas na ficha de rendimentos isentos e não tributáveis da sua DIRPF 2013 teriam apurado lucros passíveis de distribuição, conforme demonstrações financeiras e relatórios de auditoria anexados à carta-protocolo apresentada em 10/04/2017.

O(A) contribuinte declarou, ainda, que tais lucros e dividendos não teriam sido distribuídos por aquelas entidades de uma só vez, mas sim que teriam sido distribuídos no curso do ano-calendário 2012, por meio de uma série de supostos adiantamentos, os quais parte teria sido creditada em contas-correntes do(a) fiscalizado(a), outra parte teria sido utilizada para quitar despesas pessoais do(a) mesmo(a), por sua conta e ordem, e outra parte teria sido usada na aquisição, também, por sua conta e ordem, de participações societárias, conforme documentos anexados à carta-protocolo apresentada em 10/04/2017.

Daí prosseguiu-se a fiscalização, com diversas intimações e tentativas de coleta de documentação comprobatória das operações e valores declarados pela interessada, havendo por inúmeras vezes pedidos de dilação de prazo e respostas vagas e imprecisas por parte do fiscalizado, devendo-se ressaltar que todos os detalhes acerca do procedimento fiscal encontram-se pormenorizados e muito bem detalhados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10788/10879.

Nas diversas intimações, o sujeito passivo foi cientificado de que a não apresentação dos documentos solicitados, no prazo determinado, permitiria configurar a hipótese de embargo à fiscalização, nos termos do inciso I, do artigo 33, da Lei 9.430/96, e, conseqüentemente, conforme a natureza da documentação solicitada, o acesso às informações relacionadas com operações e serviços das instituições financeiras, conforme previsto no inciso VII, do artigo 30, do Decreto 3.724/2001.

No que tange, especificamente, aos documentos bancários incompletos apresentados, constatou-se o encaminhamento de extratos mensais, que não refletem a realidade, e a completa movimentação financeira do(a) fiscalizado(a), além de terem sido apresentadas cópias de baixa qualidade, impedindo a leitura de diversos lançamentos bancários.

Cientificou-se, também, por diversas vezes, que as origens de recursos não comprovadas seriam consideradas como recursos omitidos, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96, alterado pelo artigo 4º da Lei 9.481/97 e artigo 58 da Lei 10.637/02.

Dessa forma, transcorridos todos os prazos para apresentação dos documentos e esclarecimentos, e na falta de sua apresentação integral e satisfatória, ficou caracterizada a conduta de embargo à fiscalização, nos termos da legislação aqui já referenciada, com a lavratura do respectivo Termo de Embargo à Fiscalização, em 12/06/2017, com ciência postal, por meio de aviso de recebimento AR dos correios, em 16/06/2017.

Em 16/06/2017, foram emitidas, e encaminhadas às Instituições Financeiras CAIXA ECONÔMICA FEDERAL e BANCO SANTANDER BRASIL S/A, Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF; tais instituições encaminharam os documentos solicitados à fiscalização.

Assim sendo, em 19/09/2017, lavrou-se o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 06/2017, consignando as constatações efetuadas pela fiscalização, bem como as planilhas elaboradas com base nos extratos bancários referentes às contas bancárias do(a) fiscalizado(a), reiterando os Termos anteriores, e re-intimando o(a) contribuinte a comprovar a origem dos recursos creditados nas contas bancárias mantidas junto às Instituições Financeiras supracitadas, no ano-calendário de 2012, submetido a ação fiscal.

Em resposta, com relação a Sra. Cláudia alegou-se que os depósitos efetuados em sua conta referir-se-iam a salários (fls. 10864).

Em paralelo à fiscalização, foram abertos 20 Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal - Diligência (TDPF-D), sendo um para cada uma das 20 entidades ligadas ao(a) contribuinte, em que o(a) mesmo(a) alegou terem distribuído lucros ou dividendos, por meio da SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA.

A motivação para a abertura de tais TDPF-D foi em decorrência das alegações do(a) contribuinte da suposta existência de lucros e dividendos de entidades ligadas, aliada à versão de que tais valores seriam pagos por meio de uma outra entidade ligada, que funcionaria, segundo o(a) fiscalizado(a), como um centro financeiro do grupo econômico.

No que diz respeito à SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA, não foi necessária a abertura de TDPF-D, em razão de no mesmo período da presente ação fiscal, existir uma fiscalização aberta contra referida entidade, na Delegacia de Fiscalização de São Paulo — DEFIS/SP, TDPFF nº08.1.90.00-2014-01762-7.

Informa a fiscalização que a versão do(a) contribuinte apresentada acerca da distribuição de lucros e dividendos foi corroborada por todas as 20 entidades intimadas, nas quais ele(a) e seu cônjuge eram, à época, e, ainda são, os únicos sócios-administradores.

A fiscalização, então, analisou as informações e documentos apresentados, e constatou que as pessoas jurídicas ligadas não adimpliram as intimações contidas no Termo de Intimação Fiscal 01 e 02 de 2017, observando que, com relação à contabilidade intimada, a mesma não foi apresentada ou foi apresentada de forma insuficiente.

Ao serem questionadas pela fiscalização, relativamente aos documentos probatórios e escrituração contábil relativa às supostas operações de distribuição de lucros, as entidades alegaram, mais uma vez, que as empresas do grupo que, supostamente, teriam efetuado distribuição de lucros ou dividendos, transferiram estas obrigações de pagamentos à SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA, CNPJ nº 06.120.096/0001-08, a qual, por sua vez, ao longo do ano-calendário de 2012, teria efetuado adiantamentos e pagamentos de unidades adquiridas em

nome do(a) fiscalizado(a) e seu cônjuge, aportando o montante equiparado aos alegados lucros ou dividendos distribuídos no final do exercício.

Assim, na versão do(a) fiscalizado(a), e de suas entidades ligadas, o valor adiantado no período seria o mesmo valor dos lucros ou dividendos, supostamente distribuídos, de maneira que a SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA receberia recursos das outras instituições coligadas do grupo e pagaria as contas dessas, funcionando como uma gestora financeira, sem receber qualquer valor de comissão ou percentual para administrar.

Com relação à apresentação das folhas de abertura e encerramento do livro Diário com os respectivos protocolos da Junta Comercial do Estado, ou do cartório de registro, cada uma das entidades ligadas informou que levariam tais documentos para autenticações no respectivo órgão de registro público. Ou seja, referidas instituições admitiram que não cumpriram com tal obrigação legal à época da confecção de suas contabilidades, e que somente estavam realizando esta obrigação, no curso da diligência fiscal a que estava submetida, ou da fiscalização do seu controlador, fato este que demonstra a inidoneidade e inabilidade dos documentos contábeis apresentados à fiscalização.

Às fls. 10799/10867 do Termo de Verificação Fiscal (TVF), consta detalhadamente a análise dos documentos e esclarecimentos apresentados pelo(a) contribuinte e empresas do grupo UNIESP à fiscalização, tendo esta concluído que existe uma grande inconsistência lógica na alegação de distribuição de lucros e dividendos, prestada pelo(a) contribuinte, Sr. JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA, CPF Nº 780.031.488-04, e seu cônjuge, Sra. CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, CPF 051.715.248-74, os quais afirmam em suas declarações (DIRPF 2013), terem recebido, aproximadamente, R\$ 61 milhões, a título de distribuição de lucros e dividendos, de várias pequenas faculdades adquiridas, em 2011 e 2012, pouco antes dessas supostas apurações e distribuições de lucros, dessas mesmas entidades.

No TVF, a fiscalização apresentou quadro às fls. 10801, demonstrando que nenhuma das entidades que teriam supostamente distribuído dividendos ou lucros apurou lucro a distribuir. Informou, ainda, que a maioria dessas instituições estava sem atividade, bem como que no domicílio tributário declarado correspondente funcionava, no ano de 2012, um estabelecimento da IESP (INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SAO PAULO).

Destacou, ainda, que a grande maioria dessas entidades ligadas que supostamente teriam distribuído lucros e dividendos foram adquiridas, apenas, ao longo do ano-calendário de 2012, por valores irrisórios e, ainda assim, segundo as alegações do(a) fiscalizado, teriam distribuído lucros e dividendos vultosos, quando comparados aos valores das recentes aquisições de participações societárias, os quais teriam justificado a evolução patrimonial do Sr. JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA, CPF Nº 780.031.488-04, e Sra. CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, CPF Nº 051.715.248-74.

Ressalta a fiscalização que lucro ou prejuízo são institutos jurídico-contábeis, decorrentes dos resultados das atividades econômicas realizadas

por uma entidade, fato este que, portanto, pressupõe a existência de uma contabilidade regular, nos termos da legislação societária e tributária aplicável. Dessa forma, somente existirão lucros ou dividendos a distribuir em uma entidade se houver lucro, devidamente apurado, por meio de contabilidade regular, que registre todos os lançamentos dos fatos econômicos, decorrentes da atividade da pessoa jurídica.

Não existindo atividade econômica, ou registros dos fatos contábeis desta atividade, logicamente, não existirão lucros ou dividendos a distribuir. Daí, ser um ônus do(a) contribuinte, e suas entidades ligadas, fazer prova, por meio de documentação hábil e idônea (contabilidade, principalmente), de que os recursos que ingressaram em seu patrimônio são, efetivamente, decorrentes de distribuição de lucros ou dividendos.

Ressalta que todas as entidades não tiveram atividades que suportassem os lucros ou dividendos alegados, haja vista que todas, à exceção de uma, não tiveram lucros em 2012 que proporcionassem sua distribuição, pois as bases de cálculo do IRPJ foram nulas ou irrisórias.

Informa, também, que, analisando-se as DCTF correspondentes, constatou-se que não apenas os campos relativos ao IRPJ são nulos, mas também os dos demais impostos e contribuições sociais federais, e, principalmente, os campos das contribuições previdenciárias, fato este que indica que as supostas instituições de ensino, discriminadas na tabela de fls. 10801, sequer tinham funcionários e professores para realizarem atividades econômicas de ensino, e conseqüentemente, auferirem receitas, e por lógica, lucros, o que demonstra, em tese, uma forte evidência de fraude tributária, societária, e de desvios de recursos públicos, tendo em vista que, em todo o curso da fiscalização o(a) contribuinte sempre alegou que tais entidades recebiam forte aporte de valores provenientes do FIES.

Também restou evidenciada a discrepância entre os valores supostamente pagos pelas pessoas jurídicas referenciadas e os valores alegados como lucros ou dividendos distribuídos, num curto espaço de tempo, entre a aquisição da entidade e a percepção de rendimentos isentos alegada. Como exemplo, tem-se o caso do INSTITUTO U.B.M. LTDA, CNPJ nº 05.529.444/0001-32, adquirido em 31/11/2011, com registro no órgão competente em 19/03/2012, por R\$ 40.000,00, e que, segundo as DIRPF2013, do(a) contribuinte e seu cônjuge, teria distribuído R\$ 4.929.987,24, a ambos, em 2012. Ou seja, segundo as declarações dos sócios de tal entidade, a mesma teria pago a ambos lucros superiores a 120 vezes o valor investido na aquisição da sociedade, em um prazo de apenas um ano após a compra, o que configura uma taxa de retorno irreal para qualquer tipo de investimento.

Afirma que mesma inconsistência de taxa de retorno se observa nas demais entidades da tabela de fls. 10801, com valores de distribuição de lucros ou dividendos que variam de 5, 10, 20 ou 50 vezes sobre o capital investido na aquisição das sociedades, em prazos inferiores a um ano, fato este tão surreal que daria ao grupo UNIESP uma lucratividade jamais encontrada em qualquer setor da economia, o que coloca, no mínimo, em suspeição tais fatos.

Ante o exposto, e aliado ao fato de que as referidas sociedades não realizarem suas atividades administrativas e gerenciais, conforme alegado pelo(a) contribuinte, utilizando-se, para isso, de uma suposta empresa patrimonial, SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA, CNPJ nº 06.120.096/0001-08, que centralizava os recursos daquelas, transferindo-lhe valores recebidos para realizar todos os pagamentos das demais instituições pertencentes ao grupo educacional UNIESP; bem como a constatação de que tal grupo possui diversas outras entidades educacionais espalhadas pelo país, muitas das quais reconhecidas como entidades beneficentes e de assistência social, destinatárias de isenções e imunidades tributárias, a fiscalização analisou o grupo UNIESP como um todo, com vistas a determinar seu modelo de negócios, e assim, identificar seu ambiente econômico e financeiro, como passível, ou não, de pagamentos de rendimentos isentos e não tributáveis, como declarados pelos fiscalizados.

Nesse contexto, foi apresentada pelo sujeito passivo, seu cônjuge e suas entidades ligadas, alegadas como pagadoras de lucros ou dividendos, em 2012, contabilidade em meio digital, conforme descrito no item 1 do Termo de Verificação Fiscal: Livros Diários sem registros no órgão competente, com Balanços Patrimoniais, Balancetes, Demonstrativos de Resultados do Exercícios, e Relatórios de Auditoria; Livros Razão, do ano de 2012. Não teriam sido apresentados Livros Diários Auxiliares.

Ressaltou a fiscalização que a contabilidade constitui um elemento fundamental para demonstração da veracidade das alegações do(a) contribuinte e seu cônjuge, relativas a recebimentos de lucros ou dividendos provenientes das entidades ligadas declaradas em suas DIRPF 2013, pois, sendo o lucro um instituto contábil, com relevância jurídica para o direito tributário, sua distribuição, mediante o benefício tributário da isenção, somente ficaria comprovada com a prova de sua existência, a qual depende da regular contabilização de todos os fatos contábeis ocorridos no âmbito de uma entidade, respeitando-se todas as disposições legais pertinentes. Afirmou que a contabilidade apresentada contém vícios quanto às formalidades legais, extrínsecas e intrínsecas, e que não asseguram a exatidão das receitas, despesas, resultados, e demais lançamentos contábeis.

Consta no referido TVF que eram as entidades pseudo-filantrópicas do grupo UNIESP, como o INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - IESP, CNPJ nº 63.083.869/0001-67, que possuíam os recursos necessários, para a prestação dos serviços de educação, de maneira que tais entidades é que concentravam quase toda a mão-de-obra do grupo, na área do ensino superior.

Dessa forma, na contabilidade do IESP foram registrados grande parte dos custos envolvidos nas atividades do grupo, além das despesas trabalhistas e previdenciárias e despesas gerais, como energia elétrica, água, telefone, aluguel, etc. As demais entidades do grupo econômico UNIESP, em sua maioria com natureza jurídica de sociedade limitada, apesar de não disporem dos recursos para a prestação dos serviços educacionais, pois não tinham empregados e professores em seus quadros, apresentaram grande movimentação financeira, segundo informações dessas próprias entidades e de terceiros.

A fiscalização ressalta que existe uma inconsistência muito grande entre os dados declarados nas DIRPF 2013 dos Srs. JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA, CPF nº 780.031.488-04, e CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, CPF nº 051.715.248-74, que informaram, em suas declarações ao Fisco, terem auferido, juntos, cerca de R\$ 61 milhões, a título de lucros ou dividendos, de várias entidades recentemente adquiridas pelo grupo UNIESP. Afirmam que nenhuma delas apurou lucros passíveis de distribuição, conforme informado na tabela de fls. 10801, pois lucro é um instituto contábil reconhecido pela legislação tributária do imposto de renda como fato impositivo do IRPJ, havendo isenção quando sua distribuição aos sócios ou acionistas é feita de uma entidade lucrativa. Conclui o Fisco que somente poderá existir distribuição de lucros se existirem lucros apurados, e estes somente existem, se existir contabilidade, o que não existe para essas sociedades, conforme demonstrado na ação fiscal.

No presente caso, ao revés, foi constatado que todas entidades, alegadas como pagadoras de lucros e dividendos aos controladores do grupo UNIESP, não prestavam, efetivamente, serviços de educação superior, mas configuravam, apenas, instrumentos de drenagem de recursos, provenientes das atividades realizadas por instituições espelhos, pseudo filantrópicas, do IESP, que funcionavam nos mesmos endereços, correspondentes aos daquelas sociedades, conforme descrito anteriormente.

Deve-se ressaltar que a grande maioria dessas entidades, alegadas como distribuidoras de lucros e dividendos, foram adquiridas somente no decorrer do ano-calendário de 2012, por valores irrisórios, comparativamente aos rendimentos pagos, logo em seguida às aquisições, de maneira que esses vultosos recursos distribuídos, segundo a versão do(a) contribuinte, justificariam a evolução patrimonial do Sr. José Fernando e da Sra. Cláudia.

Dessa forma, concluiu a fiscalização que, em verdade, apesar das alegações do(a) interessado(a) de que teria auferido lucros distribuídos de entidades lucrativas, restou

comprovado que tais entidades não distribuíram lucros, restando evidente que os rendimentos recebidos decorreram de remuneração decorrente do grupo INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - IESP, CNPJ nº 63.083.869/0001-67, entidade beneficiada até então imunidade/isenção tributária.

Com relação à movimentação financeira do(a) impugnante, consta, às fls. 10863/10866, maior detalhamento acerca dos fatos e conclusões relativas à ação fiscal, com relação aos depósitos efetuados e identificados em contas bancárias de sua titularidade e do cônjuge, na Caixa Econômica Federal e no Banco Santander.

Ressalta a fiscalização que, nas respostas às intimações encaminhadas, o(a) contribuinte e seu cônjuge sequer apresentaram esclarecimentos ou alegações sobre os depósitos ocorridos em suas contas bancárias. O(A)s fiscalizado(a)s teriam se limitado a apresentar cópias de alegados documentos de aposentadoria pública do INSS, ou privada, da Fundação CESP/SP, bem como de supostos documentos internos da "contabilidade" da holding patrimonial do grupo UNIESP, alegados como comprovantes de "reembolsos" de despesas ou de "adiantamentos" de pagamentos de lucros e

dividendos, de entidades do conglomerado, para o caso do Sr. José Fernando.

Com relação à Sra. Cláudia, foi alegado, apenas, pagamentos de supostos salários. Entretanto, em ambos os casos, tais alegações foram realizadas, genericamente, nas cartas-protocolo de entregas, com a juntada de documentação, sem prestar quaisquer esclarecimentos específicos sobre esses documentos, bem como sem proceder à imputação de cada documento, ao respectivo depósito bancário, tentando deixar para a fiscalização o ônus de inferir, ou melhor, imaginar a procedência e origem de cada crédito ocorrido nas contas bancárias fiscalizadas e ingressantes nos patrimônios dos controladores do grupo UNIESP.

Somente ficou demonstrado, por meio de documentos bancários enviados pelas instituições financeiras, as origens de alguns depósitos fiscalizados, com relação aos quais foi possível identificar como sendo recebimentos de reembolsos, estornos, transferências entre contas de sua titularidade, ou resgates de aplicações financeiras, etc.

Nos demais casos, não houve a comprovação das origens dos depósitos bancários fiscalizados. Dessa forma, foram listados, no Demonstrativo de Depósitos/Créditos não Comprovados, os depósitos bancários em que o(a) contribuinte não apresentou nenhum esclarecimento, alegação, ou justificativa para a comprovação das respectivas origens, bem como não procedeu à apresentação de documentos bancários, e/ou documentação hábil e idônea, que fundamentassem as comprovações de origens.

Assim, concluiu a fiscalização que o(a) fiscalizado(a) não adimpliu quase nenhuma das intimações em que lhe foi solicitada a comprovação dos depósitos bancários, por meio de documentação bancária e documentação hábil e idônea, com objetivo de demonstrar a procedência e a natureza jurídica de cada depósito ocorrido nas contas fiscalizadas. Assim, foi efetuado o lançamento correspondente.

Com base em todo o exposto, e em todo o minucioso trabalho efetuado durante a extensa e detalhada ação fiscal efetuada no(a) contribuinte e no grupo econômico sob sua direção, foram apuradas as infrações de que trata o auto de infração de fls. 10893/10903, as quais encontram-se detalhadas às fls. 10867/10871 do TVF.

Haja vista tudo o que foi descrito, houve qualificação e agravamento da multa de ofício aplicada.

A sua qualificação se deu devido à constatação de evidências de ocorrências de dolo, fraude e simulação, com o objetivo de se ocultar negócios jurídicos que tiveram impacto

no patrimônio, bem como na movimentação financeira do(a) contribuinte e seu cônjuge. Já o seu agravamento se deu em decorrência de fatos procrastinatórios que configuraram condutas, por parte do(a) contribuinte e seu cônjuge, de embaraços e resistências reiteradas aos regulares trâmites da ação fiscal, esquivando-se de intimações e retardando, injustificadamente, a fiscalização, nos termos do artigo 33, da Lei 9.430/96, o que motivou a lavratura de Termo de Embaraço à Ação Fiscal no curso do procedimento fiscalizatório.

O detalhamento e justificativas acerca da qualificação e agravamento da multa de ofício aplicada encontram-se às fls. 10871/10877.

Em vista das irregularidades apuradas, a Fiscalização elaborou o Termo de Verificação Fiscal com todas as observações e fatos aqui relatados e lavrou o auto de infração de fls. 10893/10903 com as seguintes infrações, as quais totalizam o montante omitido de R\$52.413.924,18:

☐ OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS (fls. 10894);

☐ OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA (fls. 10894/10895).

O(A) contribuinte foi cientificado(a) do lançamento em 11/12/2017 (fls. 10908) e apresentou, em 10/01/2018, a impugnação de fls. 10912/10955, por intermédio de mandatários (fls. 10948), na qual teceu, em síntese, os seguintes argumentos:

○ a intimação acerca do presente auto de infração veio a se formalizar tão somente com a ciência inequívoca da Sra. CLÁUDIA, ocorrida em 11.12.2017, após transcorridos mais de 05 anos da maioria dos fatos geradores do IRPF em cobrança. Neste sentido, todos os pagamentos identificados pela Receita Federal Brasil que foram realizados antes de 11.12.2012 se encontram atingidos pela decadência, devendo ser extintos os respectivos créditos tributários;

○ os mesmos valores levados à tributação na pessoa física foram objeto do Processo Administrativo n.º 19515.721110/2017-93, instaurado em face da SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA. ("SOCIEDADE ADMINISTRADORA") e também dos Srs. JOSÉ FERNANDO e CLÁUDIA APARECIDA PEREIRA ("CLÁUDIA"). No mencionado processo, a fiscalização tributária, alegando que a SOCIEDADE ADMINISTRADORA realizou pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, utilizou-se da previsão do art. 61, caput e § 1º, da Lei n.º 8.981/95, e do art. 674, caput e § 1º, do RIR/99, para cobrar o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 35%;

○ entre o presente processo administrativo e o de n.º 19515.721110/2017-93 há nítida identidade entre períodos em cobrança (ano-calendário 2012) e a conta contábil de onde foram extraídos os valores que integraram as bases de cálculo do IRRF e do IRPF. Tal constatação, corroborada pelo fato de que os Agentes Fiscais expressamente entenderam que os valores se trataram de pagamento da SOCIEDADE ADMINISTRADORA aos seus sócios, levam à conclusão de que os tributos em cobrança nos 03 processos administrativos (incluído o lavrado em face do Sr. José Fernando) incidiram sobre os mesmos fatos e bases de cálculo;

○ referido comportamento da Administração Pública acarreta dupla tributação jurídica, vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, constituindo ainda ofensa aos princípios da razoabilidade, do não confisco e da capacidade contributiva, já que o mesmo fato/valor não pode sofrer simultaneamente a tributação pelo IRPF e IRRF. Sobre o tema, o CARF já

se pronunciou no sentido da impossibilidade da manutenção do auto de infração de IRPF nos casos em que os mesmos valores tributados também o tenham sido pelo IRRF disciplinado pelos artigos 61 da Lei n.º 8.981/95 e 674 do RIR/99;

- a situação é ainda pior, pois o que se verifica é que a fiscalização não apenas tributou as pessoas físicas pelo IRPF, mas também a SOCIEDADE ADMINISTRADORA à alíquota de 35% do IRRF (Processo Administrativo 19515.721110/2017-93), e as demais pessoas jurídicas pelo IRPJ, em nítida tripla tributação;

- deve ser afastada a cobrança do IRPF nestes autos incidente sobre a mesma base de cálculo do IRRF em cobrança no Processo Administrativo nº 19515.721110/2017-93 e sobre os mesmos valores que já foram levados à tributação pelas 20 pessoas jurídicas que distribuíram lucros e/ou dividendos, de forma a se coibir a tripla tributação e a se prestigiar todos os princípios legais que regem a tributação no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive os princípios do não confisco e da capacidade contributiva, o que desde já se requer;

- que uma eventual tributação sobre os lucros e dividendos distribuídos, o que se admite apenas a título de argumentação, deveria ser realizado em face das respectivas pessoas jurídicas que os distribuíram, analisando-se casuisticamente o regime jurídico de apuração do IRPJ a que cada uma está sujeita (lucro real, presumido etc.). Neste sentido, o Agente Fiscal sequer levou em consideração tais informações, fato que seria de extrema relevância para eventual desqualificação da contabilidade e dos informes de rendimentos das pessoas jurídicas, haja vista que muitas são optantes do regime do lucro presumido, que, como cediço, recebe tratamento jurídico distinto quanto à escrituração, contabilização de receitas e distribuição de lucros e dividendos;

- alega que o próprio art. 39, XXVIII, do RIR/99, estabelece que são isentos ou não tributáveis "os lucros ou dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente". Quanto a estas empresas, portanto, a única condição trazida pelo legislador para a distribuição de lucros ou dividendos é a limitação ao valor que serviu de base de cálculo do IRPJ, não devendo esta obrigação ser confundida com a necessidade de existência efetiva de lucros, de contabilidade regular ou de cumprimento de quaisquer outros requisitos;

- tais informações sequer foram analisadas pelo Agente Fiscal, que presumiu a irregularidade de todos os valores pagos pelas entidades a título de lucros ou dividendos;

- o Fisco deveria ter procedido à desqualificação da natureza jurídica dos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas, e lavrado,

eventualmente, o auto de infração em face das pessoas jurídicas que, tendo o dever de fazer a retenção e o recolhimento dos tributos acaso devidos, não o fizeram;

- deve ser afastada a multa aplicada, pois o CARF tem entendido pelo descabimento da sanção nos casos em que o(a) contribuinte tenha incorrido em erro escusável ao classificar os rendimentos como isentos e não tributáveis, em interpretação da Súmula n.º 73 daquele Conselho. Segundo esta jurisprudência, erro escusável seria aquele que a contribuinte comete ao se utilizar de informações prestadas pela pessoa jurídica de quem recebeu os valores discutidos, caracterizado por erro no preenchimento da declaração de ajuste anual, causado por informações prestadas erroneamente pela fonte pagadora;
- sob a presunção de que (i) as entidades relacionadas não teriam contabilidades idôneas e (ii) não teriam lucros e dividendos a distribuir, concluiu-se que os valores declarados como isentos pela Sra. Cláudia deveriam sofrer a tributação pelo IRPF. No entanto, referida presunção foi aplicada inicialmente sem que se verificasse se, para efeitos de distribuição de lucros e ou dividendos, seria efetivamente necessária a manutenção de contabilidade nos termos da legislação societária, e ainda sem que houvesse análise efetiva quanto à possibilidade de eventual correção dos valores apontados, tudo com o objetivo de determinar inclusive a natureza dos valores pagos;
- não se pode é desconsiderar genericamente todas as informações contidas nos livros das sociedades que distribuíram lucros e/ou dividendos sob a alegação de que os livros não teriam as formalidades legais;
- nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária";
- referido dispositivo somente poderia ser aplicado pela Administração Pública se houver dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, e após a edição da lei ordinária a que se refere a parte final do mencionado parágrafo único, o que até hoje não ocorreu;
- cita acórdão do Conselho de Contribuintes, no julgamento do Processo Administrativo n.º 10680.004023/2005-58, e frisa que "Ainda que se pudesse entender hipoteticamente que teria havido abuso de formas jurídicas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente poderá ser aplicado após a promulgação da lei ordinária nele mencionada, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, inexistentes no caso dos autos";
- o agente fiscal não observou o procedimento adotado no referido parágrafo único do artigo 116 do CTN, o que enseja a nulidade do auto de infração;
- o auditor fiscal não se desincumbiu do ônus de comprovar que os valores recebidos pela Impugnante não tinham natureza jurídica de lucros e/ou dividendos, sendo necessária a realização de perícia em todas as sociedades

envolvidas, para que seja determinada não só a natureza dos valores recebidos, como também os respectivos valores, nos termos do art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, o que desde já se requer;

- com relação à parcela do auto de infração em que o Fisco aplicou a presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96, a contribuinte entende que demonstrou a natureza daqueles valores em suas respostas às intimações;

- a fiscalização tributária, visando unicamente aplicar a presunção em seu favor estabelecida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96, desconsiderou as informações e os documentos apresentados pelo nos autos. Como se sabe, referido dispositivo traz hipótese excepcional de tributação, admitida tão somente naqueles casos em que não seja possível identificar a origem dos valores depositados;

- grande parte dos valores constantes nas tabelas trazidas pelo Fisco às fls. 82/83 do Termo de Verificação Fiscal não atinge o limite estabelecido pelo art. 40 da Lei n.º 9.481/97, segundo o qual "os valores a que se refere o inciso II § 3º do art. 42 da Lei nº9.430, de 27 de novembro de 1996, passam a ser de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente". *In casu*, depreende-se que muitos dos valores tributados estavam abaixo de mencionado patamar, o que mais uma vez demonstra a incorreção do auto de infração lavrado;

- todos os valores somente poderiam ter sido recebidos das pessoas jurídicas das quais a Impugnante é administradora, pois a única atividade que exerce está relacionada às universidades, sendo esse o motivo pelo qual não discriminou um a um os depósitos, todos relativos a adiantamentos de lucros e/ou dividendos;

- deve ser integralmente excluído o crédito tributário decorrente de suposta omissão de rendimentos decorrentes de depósitos/créditos bancários, seja por tais valores serem em sua maior parte referentes a lucros e dividendos, não sendo, portanto, tributáveis, seja pelo fato de haver nos autos informações suficientes a comprovar suas origens ou por referidos valores não se enquadrarem no mínimo estabelecido por lei;

- é vedada a qualificação da multa com base no quanto investigado em processos administrativos diversos, que não têm correlação alguma com os presentes autos e que sequer foram objeto de decisão definitiva. Ainda que o Agente Fiscal entenda tais fatos como desabonadores, eles não tiveram qualquer relação com o fato gerador no presente caso, referente a suposta omissão de receitas tributáveis pelo IRPF;

- não houve a comprovação do dolo por parte da Sra. Cláudia, tendo o Agente Fiscal inferido/presumido que os atos praticados teriam o intuito de lesar o erário;

- o Agente Fiscal deveria demonstrar, de forma que não restassem dúvidas, a prática de atos dolosos que caracterizassem sonegação, fraude ou conluio e ensejassem a cobrança do IRPF;

- nesse sentido, também se afasta o agravamento da multa nos termos do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, já que a contribuinte atendeu às intimações realizadas pelo órgão fiscalizador no curso do procedimento administrativo;
- A Sra. Cláudia por diversas vezes respondeu às intimações a ela enviadas. Ainda que as informações por ela prestadas não tenham sido aceitas pelo Fisco, resta descaracterizada qualquer hipótese de embaraço à fiscalização ou da majoração da multa de que trata o § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96;
- que sejam afastadas a qualificação e o agravamento da multa aplicada, pois inexistentes a sonegação, o conluio ou a fraude apontadas no Termo de Verificação Fiscal, já que não comprovado o dolo, bem como restando claro que a contribuinte respondeu às intimações realizadas pela fiscalização tributária, sendo descabida qualquer alegação de embaraço à fiscalização;
- solicita realização de perícia técnico-contábil, nos termos do art. 16, IV e § 1º, do Decreto n.º 70.235/72, mediante a qual se comprovará a que inexistiu a omissão de receitas apontadas pelo Agente Fiscal responsável, indicando-se para este fim o perito contábil Sr. Fábio Dias Cardoso, contador inscrito no CRC sob o n.º 1SP213418/0-3 e no CPF/MF sob o n.º 250.024.118-19, com escritório profissional na Rua Três de Dezembro, n.º 38, Mezanino, Centro, CEP 01014-020, na cidade de São Paulo — SP, sem prejuízo de eventual diligência;

Após o julgamento de improcedência integral da impugnação, a recorrente apresenta Recurso Voluntário nas e-fls. 10.998, reproduzindo as mesmas alegações que sua peça de impugnação.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

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

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Aduz o recorrente cerceamento do direito de defesa por não ter tido o prazo para dilação de apresentação de provas e documentos deferido, em especial “(...) obter junto às fontes pagadoras as informações financeiras necessárias às informações para a declaração do imposto de renda, dos referidos anos-calendário.”

Ocorre que em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"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.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"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".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento, não ocorrendo o cerceamento de defesa, pois o AI possui o indicativos dos critérios adotados, *quantum* autuado, bem como dos elementos que constituíram a infração e que foram inclusive objeto de questionamentos por parte do recorrente.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre oque determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal

PREJUDICIAL DE MÉRITO: DA DECADÊNCIA

A recorrente alega que teria havido decadência nos seguintes termos:

(....) Logo, reitera-se que, apesar de não se concordar com a interpretação dos fatos dada pelo i. Agente Fiscal, se for mantida a aplicação do art. 42, da Lei nº 9.430/96, deve-se reconhecer, mesmo para as pessoas físicas, a não aplicação da sistemática de antecipação e ajuste do imposto de renda. Por esta razão, não pode prevalecer o entendimento esposado pelo v. acórdão prolatado pela DRJ de que " efetivamente ocorreu a antecipação do pagamento do imposto com a retenção de imposto na fonte, como se verifica do exame da declaração de ajuste do contribuinte". Por consequência, todo o raciocínio que se segue para afastar a consumação da decadência cai por terra.

Logo, diante da literalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96, deve-se observar que o prazo decadencial teve início com o recebimento dos valores nas contas. Assim, deve-se ressaltar que a intimação acerca do presente auto de infração veio a se formalizar tão somente com a ciência inequívoca da Sra. CLÁUDIA, ocorrida em 11.12.2017. após transcorridos mais de 05 anos da maioria dos fatos geradores do IRPF em cobrança. Neste sentido, todos os pagamentos identificados pela Receita Federal Brasil que foram realizados antes de 11.12.2012 se encontram atingidos pela decadência, devendo ser extintos os respectivos créditos tributários.

Reitera-se que não se está diante da hipótese da parte final do § 4º do art. 150 do CTN, que estende o prazo para homologação da atividade do administrado nos casos em que *"comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"*. Consoante explanado na impugnação apresentada pela ora Recorrente, bem como será exposto nas razões que seguem, inexistiram quaisquer dessas hipóteses, seja para alterar a contagem do prazo decadencial e atrair a incidência do art. 173, I, do CTN, seja para fins da qualificação da multa aplicada ao contribuinte (capítulo VII, "DA IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO DAS PENALIDADES"). Nesta senda, de rigor que seja reconhecida a decadência dos créditos tributários em cobrança no auto de infração, determinando-se o arquivamento do processo administrativo.

Ocorre que recorrente está a enquadrar prazo que não consta na legislação tributária.

Isso porque a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada deve ser apurada em base mensal, mas tributada na base de cálculo anual, cujo fato gerador ocorre no encerramento do ano-calendário, já que o fato gerador do IRPF é complexo. Impossível, também, apurar imposto de renda de pessoa física de forma fragmentada por mês, como pretende a recorrente, já que o IRPF tem análise e apuração anual, durante o exercício inteiro.

Nesse sentido, a súmula CARF n.º 38 (vinculante), dispõe:

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

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, não cabendo mais a esse Conselho adotar entendimento contrário, mesmo com posicionamentos diferentes do que foi preferido na decisão da citada Egrégia Corte.

Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).*

Diferente do que alega o recorrente, não se observa nenhum possível adiantamento do tributo em questão, parcial ou integral. No presente caso, o auto de infração apurou omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Assim, incide a interpretação definida pelo STJ, do qual é condicionada de maneira vinculada para Julgamento neste Conselho, tendo por aplicação súmula CARF n.º 101, assim transcrita:

"Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

No sentido de atrair a regra do art. 150, , que poderia ser o caso dos autos não fosse acusação de fraude conlui ou sonegação, tem-se a Súmula CARF 123, in verbis:

Súmula CARF nº 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

No presente caso, cabe considerar que se trata de lançamento por homologação, referente ao ano-calendário 2012 e que efetivamente ocorreu a antecipação do pagamento do imposto com a retenção de imposto na fonte, como se verifica do exame da declaração de ajuste da contribuinte, como bem já mencionado pela decisão e primeira instância.

Vale lembrar que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física não se dá instantaneamente, em um momento exato, mas se prolonga ao longo do tempo. Trata-se de fato gerador complexo, com periodicidade anual, que se inicia em primeiro de janeiro e termina em 31 de dezembro de cada ano, quando se considera finalmente completo e ocorrido.

Portanto, conforme mencionado, a notificação do auto de infração do contribuinte ocorreu em 11.12.2017, e o prazo decadencial é computado a partir do exercício seguinte ao que o crédito poderia ter sido lançado, que foi em janeiro de 2013, haja vista que o lapso temporal do prazo de cinco anos ter sido consumado em 31.12.2017.

Ocorre que a acusação de sonegação fiscal pesa contra o contribuinte e atrai a regra do art. 173, inciso I do CTN.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

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

Em que pese a tentativa do recorrente em apontar as entradas e saídas dos depósitos das contas correntes investigadas, essas não tiveram o condão de afastar a presunção de omissão de rendimentos.

Entendo que tais argumentos são meras alegações, sem prova capaz de afastar os apontamentos de omissão de rendimento feitos pela fiscalização.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para Hugo de Brito Machado “*renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)*”¹.

Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

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

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

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

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira,

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

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

As afirmações do recorrente dizem respeito somente a mera alegações, deixando de apresentar provas de suas afirmações.

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

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

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

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

E no caso a recorrente não obrou comprovar as alegações de seu direito já que apenas alega que

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS –RECEBIMENTOS DE VALORES DE PESSOA

JURÍDICA

A decisão de primeira instância quanto a esse item assim dispõe:

Com relação ao lançamento inerente à omissão de rendimentos, este decorre na da longa e detalhada ação fiscal que constatou que o grupo UNIESP, apesar de suas empresas estarem classificadas como filantrópicas e beneficiárias de isenções e imunidades tributárias, distribuiu lucros a seus sócios. Tal distribuição, segundo relatos e documentos juntados em decorrência da ação fiscal, se deu de forma fraudulenta, mediante artifícios conhecidos como fragmentação e ocultação e blindagem patrimonial. As evidências e provas de tais condutas encontram-se detalhadas no Termo de Verificação Fiscal.

O(A) interessado(a), no entanto, insiste na tese de que houve distribuição de lucros e dividendos por outras 20 empresas de sua propriedade, as quais teriam fins lucrativos e,

portanto, estariam autorizadas a efetuar distribuição de lucros isentos de tributação na pessoa física. No entanto, apesar das inúmeras vezes em que foi instado a comprovar o recebimento de tais rendimentos isentos dessas entidades, não logrou comprovar suas alegações.

A interessada insurge-se contra o Fisco alegando que, pelo fato de grande parte de tais empresas serem tributadas com base no lucro presumido, não teriam que comprovar tal distribuição por meio da escrituração regular, tampouco a existência de lucros, pois o valor a distribuir, nesse caso, é calculado utilizando-se como a base de cálculo do IRPJ.

Ocorre que fato grave foi identificado pela fiscalização: não houve escrituração dos livros caixas, e demais livros da contabilidade. O termo de constatação fiscal foi incisivo ao descrever diversas condutas da recorrente, e em verdade do seu cônjuge e da interposta pessoa jurídica que realizou as transferências dos valores para a conta da recorrente.

A interessada insurge-se contra o Fisco alegando que, pelo fato de grande parte de tais empresas serem tributadas com base no lucro presumido, não teriam que comprovar tal distribuição por meio da escrituração regular, e, tampouco, a existência de lucros, pois o valor a distribuir, nesse caso, é calculado utilizando-se como a base de cálculo do IRPJ.

Portanto, não foram observados critérios da legislação,

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

Lei nº 5.172/66

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

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

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

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

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

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

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

Para Hugo de Brito Machado “renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)”².

Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou coisas conversíveis, ou a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente, o qual compreendo que não foram devidamente comprovadas as omissões identificadas.

Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

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

Em igual sentido, aplicado de forma subsidiária, tem-se o art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

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

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

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

DOS VALORES DISTRIBUÍDOS A TÍTULO DE LUCROS E DIVIDENDOS

A isenção do Imposto de Renda sobre os lucros dos sócios distribuídos está prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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

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

Assim, duas formas possui o contribuinte para obter a isenção na distribuição dos lucros auferidos: *i)* o lucro real, que já possui a contabilidade apurada e registrada para suas movimentações; *ii)* o lucro presumido em que o contribuinte tem que ajustar e manter determinados requisitos para obter o benefício, no caso obrigações acessórias, dos quais será verificado abaixo;

Nesse ponto alega o recorrente que conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal que originou o auto de infração ora combatido, a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo do IRPF supostos valores referentes a "*pagamentos de obrigações e despesas*

diversas aos controladores do grupo UNIESP" e "aquisição de entidades e educacionais para os controladores do grupo UNIESP".

Diante da informação de lucros excedente, para que seja tributada com base no lucro presumido, para que a distribuição aos sócios do valor excedente aos lucros tributados seja considerada rendimento isento é necessário observar o disposto no art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, e artigo 238, da Instrução Normativa RFB Nº 1700, de 14 de março de 2017:

Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, art. 51.

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

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

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

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

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

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

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

Artigo 48, §2º, da Instrução Normativa SRF n. 93/97

Seção IX

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS DOS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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

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

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

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

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

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

Percebe-se que pelo regime adotado para a legislação fiscal, há uma faculdade na exigência de manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ou realizar a escrituração em livro caixa.

Entretanto, conforme se verifica das transcrições do Acórdão CARF n.º, **2301-005.492**, de 07.08.2018, da 3ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária, em julgamento de um dos sócios que recebeu valores a título de lucros distribuídos, para que haja seja considerado isento os dividendos com base no lucro presumido, devem observar os critérios específicos, arrolados pela seguinte ementa do citado Acórdão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011

IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES. EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO. ISENÇÃO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

São isentos os lucros distribuídos com base na escrituração contábil ainda que a empresa seja tributada pelo lucro presumido. A isenção não se aplica quando a tributação pelo lucro presumido ocorre com base no regime de caixa e o lucro contábil tenha sido apurado sob o regime de competência.

IRPF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES. EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

As empresas do ramo imobiliário devem contabilizar suas receitas com base no regime de caixa. É isento o rendimento proveniente da distribuição do lucro apurado contabilmente, com base no regime de caixa, por empresa tributada pelo lucro presumido sob o mesmo regime.

Conforme o termo de verificação fiscal, os valores levados a esse auto de infração resultam na distribuição dos valores aos sócios (recorrente e seu cônjuge).

A quantia lançada na pessoa jurídica deve sofrer a tributação normal, e aos sócios para que possam ser distribuídos como lucros e dividendos a empresa tem que seguir a normas contábeis aceitas e a legislação tributária específica. O que não foi o caso, uma vez que a fiscalização constatou que não havia essa formalização necessária para acatar a distribuição de lucros e dividendos.

Nesse sentido, transcrevo parte da constatação fiscal, onde foram diversas acusações levantadas:

“Ressalta que todas as entidades não tiveram atividades que suportassem os lucros ou dividendos alegados, haja vista que todas, à exceção de uma, não tiveram lucros em 2012 que proporcionassem sua distribuição, pois as bases de cálculo do IRPJ foram nulas ou irrisórias.

Informa, também, que, analisando-se as DCTF correspondentes, constatou-se que não apenas os campos relativos ao IRPJ são nulos, mas também os dos demais impostos e contribuições sociais federais, e, principalmente, os campos das contribuições previdenciárias, fato este que indica que as supostas instituições de ensino, discriminadas na tabela de fls. 10801, sequer tinham funcionários e professores para realizarem atividades econômicas de ensino, e conseqüentemente, auferirem receitas, e por lógica, lucros, o que demonstra, em tese, uma forte evidência de fraude tributária, societária, e de desvios de recursos públicos, tendo em vista que, em todo o curso da fiscalização o(a) contribuinte sempre alegou que tais entidades recebiam forte aporte de valores provenientes do FIES.

Também restou evidenciada a discrepância entre os valores supostamente pagos pelas pessoas jurídicas referenciadas e os valores alegados como lucros ou dividendos distribuídos, num curto espaço de tempo, entre a aquisição da entidade e a percepção de rendimentos isentos alegada. Como exemplo, tem-se o caso do INSTITUTO U.B.M. LTDA, CNPJ nº 05.529.444/0001-32, adquirido em 31/11/2011, com registro no órgão competente em 19/03/2012, por R\$ 40.000,00, e que, segundo as DIRPF2013, do(a) contribuinte e seu cônjuge, teria distribuído R\$ 4.929.987,24, a ambos, em 2012. Ou seja, segundo as declarações dos sócios de tal entidade, a mesma teria pago a ambos lucros superiores a 120 vezes o valor investido na aquisição da sociedade, em um prazo de apenas um ano após a compra, o que configura uma taxa de retorno irreal para qualquer tipo de investimento”.

Aduz o recorrente que os mesmos valores levados à tributação foram objeto do Processo Administrativo n.º 19515.721110/2017-93, instaurado em face da SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA. ("SOCIEDADE ADMINISTRADORA") e também dos Srs. JOSÉ FERNANDO e CLÁUDIA APARECIDA PEREIRA ("CLÁUDIA"). Em mencionado processo, a fiscalização tributária, alegando que a SOCIEDADE ADMINISTRADORA realizou pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, utilizou-se da previsão do art. 61, caput e § Io, da Lei n.º 8.981/95, e do art. 674, caput e § Io, do RTR/99, para cobrar o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 35%. Para que fosse considerado a duplicidade do tributo mencionado, deveria ao menos a recorrente ter apontado em seu recurso algum valor específico, e não só mencionar que estaria sendo cobrado em outro processo administrativo valores decorrentes da referida ação fiscal.

Os fatos geradores apontaram ao menos mais uma pessoa física beneficiado das distribuições de lucros, como também a própria empresa administradora que realizou as respectivas transferências bancárias. Além disso teve 20 empresas do grupo que participaram das movimentações financeiras direto para a empresa administradora.

Por outro lado, apesar dos vultosos valores operados pelas empresas da recorrente, essa alega que não teria expertise necessária para identificar . Contudo, esse argumento não pode ser acolhido, pois, além de seu direito de defesa, é obrigação dos contribuintes ter conhecimento do que é devido ser recolhido ou não, por mais complexo que seja a tributação nacional.

Assim, não há como acatar o pedido da recorrente.

Sujeição passiva/pagamento do imposto

A recorrente aduz o seguinte:

Corroborando as razões já expostas, há que se salientar que, mediante a aplicação dos mais diversos dispositivos legais, o que se tem é a impossibilidade de cobrança do suposto tributo da pessoa física! Conforme se infere do Termo de Verificação Fiscal, a maior parte do auto de infração ora combatido se refere à tributação de lucros/dividendos declarados pelo Sr. CLÁUDIA, desqualificados pelo Fisco pela

justificativa de que as entidades que os distribuíram supostamente não teriam apurado lucros passíveis de distribuição e sequer teriam contabilidades idôneas para comprovar tal fato. Neste sentido, colaciona-se trechos do mencionado documento:

"Conforme exaustivamente abordado neste Termo de Verificação Fiscal, existe uma inconsistência muito grande entre os dados declarados nas DIRPFs 2012/2013 dos Srs. JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA, CPF nº 780.031.488-04 (ANEXO 17), e CLAUDIA APARECIDA PEREIRA, CPF nº 051.715.248-74 (ANEXO 18), que informaram em suas declarações ao fisco, terem auferido, juntos, cerca de R\$ 61 milhões, a título de lucros ou dividendos, de várias entidades, recentemente adquiridas, pelo grupo UNIESP.

Entretanto, nenhuma delas apurou lucros, passíveis de distribuição, conforme informado na tabela do item 2.1, supra, pois como anteriormente explicado, lucro é um instituto contábil, reconhecido pela legislação tributária do imposto de renda, como fato impositivo do IRPJ, e tendo sua distribuição aos sócios ou acionistas de uma entidade lucrativa, como fato isento. Assim, somente pode existir distribuição de lucros, se existir lucros apurados, e estes somente existem, se existir contabilidade, o que não existe para essas sociedades do grupo UNIESP, conforme demonstrado na presente ação fiscal.

No presente caso, ao revés, foi constatado que todas entidades, alegadas como pagadoras de lucros e dividendos aos controladores do grupo UNIESP, não prestavam, efetivamente, serviços de educação superior, mas configuravam, apenas, instrumentos de drenagem de recursos, provenientes das atividades realizadas por instituições espelhos, pseudo filantrópicas, do IESP, que funcionavam nos mesmos endereços, correspondentes aos daquelas sociedades, conforme descrito anteriormente, e constante do ANEXO 26.

Deve-se ressaltar que a grande maioria dessas entidades, alegadas como distribuidoras de lucros e dividendos, foram adquiridas, somente, no decorrer do ano-calendário de 2012, por valores irrisórios, comparados aos rendimentos pagos, logo em seguida às aquisições, de maneira que, na versão do(a) contribuinte, esses vultuosos recursos distribuídos, foram usados como justificativa para a evolução patrimonial do Sr. José Fernando, e da Sra. Cláudia.

(.)

17

É imperativo lembrar que, nos termos das análises empreendidas no item 2 deste relatório fiscal, foi demonstrado a inabilidade e inidoneidade das contabilidades do IESP, da Holding Patrimonial, e das entidades ligadas, pagadoras de valores, a título de lucros e dividendos, conforme declarações (DIRPFs) dos controladores do grupo UNIESP, aliadas a suas confissões, no âmbito dos respectivos processos administrativos de fiscalização. Assim, em respeito ao artigo 226 do Código Civil, e dos artigos 378 e 379 do Código de Processo Civil de 1973, vigente à época dos

atos, as entidades do grupo UNIESP não possuem contabilidade hábeis e idôneas, para constituírem provas em favor dos fiscalizados, mas apenas, como prova contra as pessoas físicas e jurídicas a que pertencem (contribuinte, cônjuge, e entidades do grupo), em face dos vícios intrínsecos apresentados, de forma que, somente

fazem prova a favor, quando, escriturados e apresentados sem esses vícios, e forem confirmados por outros subsídios (demonstrações contábeis, pareceres de auditoria, dos Conselhos Fiscal e de Administração, notas explicativas, etc), fato este não constatado nessa fiscalização, inclusive para tais documentos subsidiários.

Ante o exposto, como analisado anteriormente, somente existe distribuição de lucros e dividendos, se existir lucros na entidade distribuidora e pagadora, e lucros, por lógica, somente existem, se existir contabilidade, pois aquele é um instituto contábil, reconhecido pelo direito tributário, não havendo sentido cogitar sua existência, sem um regular, veraz, confiável, pertinente e compreensível sistema de contabilidade, que o constitua, e que lhe dê fundamento. Logo, uma contabilidade (1) hábil e idônea

constitui pressuposto fático para a existência dos lucros (2), e estes, para uma eventual distribuição (3) aos sócios da entidade lucrativa, de tal maneira, que a inexistência da primeira, implica na inexistência dos outros dois, não cabendo, portanto, em hipótese alguma, em se cogitar o direito a um benefício tributário de isenção, nos termos do artigo 10 da lei nº9.249/95, aos beneficiários de recursos, provenientes de uma entidade sem contabilidade regular, nos termos da lei" (f. 53/62 do Termo de Verificação Fiscal - sem grifos no original)

Como cediço, a regra geral existente no ordenamento jurídico brasileiro é a de que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica por pessoa física estarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte, o que se observa, exemplificativamente, da redação do art. 7º da Lei n.º 7.713/88. Nota-se que o legislador optou por referido regime jurídico visando à simplificação do sistema tributário brasileiro, centralizando na pessoa jurídica pagadora a responsabilidade pela retenção do imposto devido, função que é típica das normas tributárias.

Ocorre que diferente do que alega a recorrente essa é a verdadeira contribuinte do imposto em que foi creditada em sua conta corrente, ou seja é a titular e beneficiária dos valores. Logo, não há que se discutir a sujeição passiva da recorrente, uma vez que a disponibilidade jurídica e economia foi da própria recorrente.

Nesse sentido, afigura-se a súmula CARF n.º 12:

Súmula CARF nº 12 Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 102-45558, de 19/06/2002 Acórdão nº 102-45717, de 19/09/2002 Acórdão nº 104-19081, de 05/11/2002 Acórdão nº 104-17093, de 09/06/1999 Acórdão nº 106-14387, de 26/01/2005

DA MULTA QUALIFICADA E DA MULTA AGRAVADA E DA MULTA DE OFÍCIO

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 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, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Nesse sentido, a multa visa penalizar a falta de recolhimento do tributo e é objetiva, não comportando, portanto, a interpretação da Súmula n.º 73 do CARF, conforme pretende a recorrente, no sentido de que não poderia ser aplicada a multa de ofício, conforme se denota de sua transcrição:

Súmula CARF nº 73

Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

No presente caso não se trata de mero erro de rendimentos informados como isentos e não tributáveis, mas sim de omissão de receita e falta de recolhimento do tributo a ser pago pela contribuinte.

Com isso, foi aplicada multa qualificada e multa agravada, em razão do contribuinte ter sido intimado e permanecido inerte às notificações fiscais, segundo a fiscalização.

Conforme o relatório fiscal de e-fls. 10.788 a 10.879, diversas foram as infrações cometidas pela recorrente, ou pelo arcabouço montando para o recebimento da distribuição de lucros e dividendos, como: falta de clareza nas operações; falta de escrituração contábil de todas as entidades ligadas; falta de comprovação das despesas; falta de registro público do Livro diário, com balanço patrimonial; escrituração fraudulenta; e desconsideração da contabilidade do grupo UNIESP, não confiável, incompleta e sem pertinência, incorporações irregulares.

Entretanto, as operações dizem respeito à pessoa jurídica e não à pessoa física, ora autuada. Nesse sentido, entendo ser possível desqualificar a multa atribuída à recorrente, uma vez que quem teria possivelmente praticado os atos descritos, teria sido pelo seu cônjuge.

No que diz respeito à multa agravada, essa tem caráter obtivo e não comporta interpretações. A acusação pende sob análise dos autos, Conforme o Termo de Verificação Fiscal, o que motivou o agravamento da penalidade, conforme estabelecido no § 2º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 70 da Lei nº 9.532, de 1997, foi o fato de a contribuinte, após as sucessivas concessões de dilações de prazos requeridas, sempre encaminhar à fiscalização documentações e esclarecimentos incompletos, ou diversos dos requeridos, não adimplindo, portanto, suas obrigações tributárias, embaraçando, e retardando, intencionalmente, os trabalhos de auditoria, apesar do tempo mais do que suficiente para cumprir referidas obrigações, conforme se verifica das ciências postais, constantes nos Avisos de Recebimentos - AR dos correios, de cada Termo de Intimação, sendo repetidas as condutas protelatórias do(a) contribuinte e seus prepostos de solicitar dilações de prazo, com posteriores apresentações incompletas e inexatas de documentos e esclarecimentos.

Contudo, foi apresentado um quadro com as informações de respostas pela contribuinte, conforme se transcreve abaixo:

INTIMAÇÕES RECEBIDAS DA FISCALIZAÇÃO	DATA	REPOSTAS DA CONTRIBUINTE
Termo de Início de Fiscalização (fls. 4/5)	18.06.2014	FLS. 68/76 - 14.07.2014: a contribuinte respondeu a intimação e solicitou a concessão de prazo suplementar de 60 dias para a apresentação dos documentos “em razão da grande quantidade de documentos a serem levantados”. A fiscalização concedeu-lhe apenas 30 (trinta) dias. FLS. 82/446 - 13.08.2014: a contribuinte apresentou cópias dos contratos sociais e alterações, cópia de comprovantes de inscrições de CNPJs, das pessoas jurídicas que declarou receber dividendos, como também apresentou de cada uma delas: (i) Balanço Patrimonial do exercício findo em 31.12.2012; (ii) Demonstração do Resultado do Exercício findo em 31.12.2012; (iii) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido do exercício findo em 31.12.2012; e (iv) Demonstração de Fluxos do Caixa do exercício findo em 31.12.2012, todos devidamente assinados pelo contador responsável e o diretor presidente, como determina a legislação fiscal.
Termo de Constatação e Intimação Fiscal 01/2017 (fls. 7/10)	13.02.2017	F. 447 - 09.03.2017: a contribuinte solicitou a concessão de prazo suplementar de 30 (trinta) dias, em virtude de as “informações e documentos necessários à resposta das solicitações se encontrarem em arquivos terceirizados, tendo os mesmos sido entregues somente em 06.03.2017”. Diante das informações prestadas, a fiscalização concedeu a dilatação de prazo até 19.04.2017. FLS. 448/453 - 10.04.2017: a contribuinte prestou as informações e esclarecimentos solicitados. Foram juntados, além da carta-protocolo, 13 documentos (fls. 454/790), em cumprimento ao pedido da fiscalização. Na mesma ocasião, a contribuinte solicitou mais 30

		dias para fornecer eventuais informações suplementares “ <i>caso a fiscalização entender que os documentos apresentados nesta oportunidade não são suficientes</i> ”. Cabe destacar que a contribuinte prestou esclarecimentos, item a item, de modo a demonstrar que os valores foram recebidos a título de dividendos das pessoas jurídicas a ela relacionadas. Foi concedido à contribuinte prazo até 24.04.2017 para apresentar novas informações solicitadas, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal 02/2017.
Termo de Constatação e Intimação Fiscal 02/2017 (fls. 12/13)	04.04.2017	Fls. 791/792 – 24.04.2017: a contribuinte, respondendo à solicitação da fiscalização, requereu dilação de prazo por mais 30 dias “ <i>tendo em vista o enorme volume de documentos e as dificuldades encontradas no levantamento dos mesmos</i> ” (f. 791). Foi concedido à contribuinte prazo até 17.05.2017 para apresentar novas informações solicitadas, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal 03/2017.
Termo de Constatação e Intimação Fiscal 03/2017 (fls. 15/18)	02.05.2017	Fls. 793/1.523 – 17.05.2017: a contribuinte, atendendo às solicitações, anexou diversos documentos comprobatórios solicitados, tais como: ordens de pagamento, comprovantes de pagamento aos sócios referentes à aquisições de unidades, quadro de participações societárias e distribuição de lucros e dividendos, cópias de cheques, comprovantes de transferências bancárias (TED e DOC), extratos bancários, comprovante de pagamento de contas diversas, planilhas discriminando mensalmente a distribuição de dividendos pagos ao sócios com respectivos recibos de adiantamentos/reembolsos, planilha informando e comprovando suas participações societárias em cada uma das empresas/entidades ligadas devidamente acompanhada dos contratos sociais e alterações etc.
Termo de Constatação e Intimação Fiscal 04/2017 (fls. 20/21)	29.05.2017	F. 1.524 – 06.06.2017: a contribuinte apresentou carta-protocolo esclarecendo que não conseguiu reunir, dentro do prazo que lhe foi concedido, as informações e documentos solicitados, tendo em vista ter sido intimada apenas em 02.06.2017 (conforme se vê no aviso de recebimento à f. 22), solicitando mais 15 dias de prazo. Contudo, a fiscalização, sem sequer ter apreciado a solicitação de dilação de prazo da contribuinte, lavrou em 12.12.2016 o Termo de Embaraço à Ação Fiscal (fls. 35/36), ao entender que ficou caracterizada a conduta de embaraço à fiscalização. Fls. 1.525/1.538 - 20.06.2017: a contribuinte, de plena boa-fé e com lealdade processual, apresentou em 20.06.2017, espontaneamente, no intuito de colaborar com a fiscalização, CD-R contendo seus extratos bancários.
Termo de Constatação e Intimação Fiscal 05/2017 (f.23)	10.07.2017	Fls. 1.540/1.694 – 03.08.2017: a contribuinte apresentou os documentos e os esclarecimentos solicitados, item a item, por meio de carta-protocolo (f.1540) e documentos anexos (fls. 1.541/1.694), de modo a comprovar as alterações de participações societárias em cada uma das empresas/entidades a ela ligadas, ocorridas em 2012.
Termo de Constatação e Intimação Fiscal 06/2017 (fls. 24/25)	19.09.2017	F. 1.695 – 03.10.2017: a contribuinte esclareceu que “ <i>não foi possível reunir no exíguo prazo que lhe foi concedido as</i>

Quando o contribuinte deixa de cumprir com requisições da fiscalização, não apresenta respostas ou justificativas, existem consequências e uma delas é aplicação da multa agravada, de modo a penalizar o não atendimento ao fisco, ao Estado. O interesse público nesse caso se sobrepõe ao interesse particular.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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".

Conforme se denota do relatório fiscal, faltam elementos consistentes para aplicar a multa qualificada em relação á recorrente, uma vez que quem teria praticado possivelmente as operações seria seu cônjuge, conforme se denota dos autos, onde esse era quem designava e determinada todas as atividades da empresa.

No que diz respeito á multa qualificada, cumpre destacar a **Súmula CARF nº 14**, *in verbis*:

Súmula CARF N.º 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Em que pese o não atendimento do contribuinte para apresentar documentos, do qual é penalizado pela multa agravada, a multa qualificada necessita de maiores elementos que possam levar à sonegação fiscal de forma deliberada e intencional pelo interessado.

Ficou esclarecido, portanto, que a fiscalização caracterizou por vários elementos no que diz respeito ao *animus* fraudulento, que pudesse imputar o *consilium fraudis*, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumpra esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

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**". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de comprovar com elementos indispensáveis a ação do ilícito ocorrido.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também **imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo**, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifou-se.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Assim, tendo em vista ser possível concluir pela inaplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, não existindo elementos suficientes para aplicar o dispositivo referente à prática de sonegação fiscal, deve ser afastada a multa qualificada e o agravamento da multa, para todas as infrações imputadas.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

A Recorrente solicita a realização de prova pericial com o intuito de verificar o lançamento fiscal.

Contudo, as diligências só devem ser deferidas quando restar alguma dúvida ou contiver algum fato novo extremamente divergente quanto à materialidade da autuação. O que não é o caso.

Nos termos do art. 18, do Decreto nº 70.235/72, a possibilidade de realização de diligências para apuração dos fatos é uma faculdade do julgador, devendo ser exercida quando houver dúvida acerca dos aspectos fáticos constantes nos autos, sem violação de qualquer direito constitucionalmente assegurado.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, não acolher a preliminar arguida, indeferir o pedido de perícia para no mérito Negar Provento

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

Voto Vencedor

João Mauricio Vital – Redator designado

Respeitosamente, divirjo do relator quanto à incidência de multa agravada e qualificada sobre o crédito tributário oriundo da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

1 Quanto ao agravamento da multa

O agravamento da multa de ofício está previsto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996³, e ocorre sempre que o contribuinte, intimado, não cumpre, ao tempo e à forma, a exigência fiscal para prestar esclarecimentos.

No presente caso, o Autoridade Fiscal foi diligente em apontar (e-fls. 35 a 37), detalhadamente, cada uma das situações que motivaram o agravamento. Destaco alguns trechos:

Em resposta aos Termo de Início de Fiscalização, e aos Termos de Constatação e Intimação Fiscal 01/2017, 02/2017, 03/2017, 04/2017, o(a) contribuinte fiscalizado(a), reiteradamente, solicitou diversos pedidos de dilação de prazo para adimplir as referidas intimações contidas nesses Termos.

No entanto, após as sucessivas concessões de dilatações de prazos requeridas, o(a) contribuinte sempre encaminhou à fiscalização documentações e esclarecimentos incompletos, ou diversos dos requeridos, não adimplindo, portanto, suas obrigações tributárias, embarçando, e retardando, intencionalmente, os trabalhos de auditoria, apesar do tempo mais do que suficiente para cumprir referidas obrigações, conforme se verifica das ciências postais, constantes nos Avisos de Recebimentos - ARs dos correios, de cada Termo de Intimação. Ademais, com relação às intimações versando sobre movimentações financeiras, constatou-se que as mesmas não foram adimplidas, sendo que o(a) fiscalizado(a) apenas apresentou cópias ilegíveis de extrato bancário do Banco Santander, sem apresentar os demais documentos bancários, inclusive de outras instituições financeiras, conforme determinado no Termo de Constatação e Intimação Fiscal 01/2017, e seguintes, os quais reiteraram o Termo de Início de Fiscalização (item 1), pormenorizando-o, em razão da completa inadimplência do(a) fiscalizado, neste quesito.

Cabe ressaltar que a presente fiscalização teve início com a ciência postal do(a) contribuinte em 27/06/2014 (há cerca de 03 anos), com o posterior encaminhamento, pelo(a) mesmo(a), de elevada quantidade de documentos diversos dos requeridos, o que motivou as reintimações fiscais posteriores (reiteradoras, e pormenorizadas, das intimações iniciais), com ciência postal, desde 20/02/2017 (há cerca de 04 meses), sendo repetidas as condutas protelatórias do(a) contribuinte e seus prepostos de solicitar dilatações de prazo, com posteriores apresentações incompletas e inexatas de documentos e esclarecimentos.

Nas diversas intimações, o sujeito passivo foi cientificado de que a não apresentação dos documentos solicitados, no prazo determinado, permitiria configurar a hipótese de embargo à fiscalização, nos termos do inciso I, do artigo 33, da Lei 9.430/96, e, conseqüentemente, conforme a natureza da documentação solicitada, o acesso às informações relacionadas com operações e serviços das instituições financeiras, conforme previsto no inciso VII, do artigo 3º, do Decreto 3.724/2001.

³ § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

No que tange, especificamente, aos documentos bancários incompletos apresentados, constatou-se o encaminhamento de extratos mensais, que não refletem a realidade, e a completa movimentação financeira do(a) fiscalizado(a), além de terem sido apresentadas cópias de baixa qualidade, impedindo a leitura de diversos lançamentos bancários.

Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal 04/2017, o qual reiterou as intimações anteriores, concedendo, mais um prazo adicional ao(a) fiscalizado(a), até o dia 06/06/2017, o(a) mesmo se limitou a protocolar na DERPF/SP, no final do expediente, deste mesmo dia, mais um pedido de dilação de prazo, e informando, por meio de seu procurador, em contato telefônico, que havia solicitado os documentos bancários às instituições financeiras, caracterizando, mais uma conduta protelatória e de embaraço à fiscalização, por parte do(a) contribuinte, haja vista que tais documentos bancários já haviam sido intimados em 2014, e reiterados, detalhada, e pormenorizadamente, desde fevereiro de 2017, por outros 04 (quatro) Termos de Constatação e Intimação Fiscal (do 01/2017 ao 04/2017).

Assim, considerando que o(a) referido(a) contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 18/06/2014, em 27/06/2014, para atendimento do mesmo em 15/07/2014, e solicitou diversas dilações de prazo a esta fiscalização, sendo todas concedidas, o(a) fiscalizado(a), teve tempo mais do que suficiente para providenciar TODAS as intimações a ele solicitadas.

Ressalta-se que o(a) contribuinte deveria adimplir todas as intimações, no curso desta fiscalização, conforme descrito nos referidos Termos, e nos prazos neles previstos, sendo que a cada Termo lavrado, foi concedido prazo adicional ao(a) fiscalizado(a), em face de encaminhamentos incompletos de documentação ou esclarecimentos, realizados pelo(a) contribuinte, à época, e, até o momento, em respostas aqueles Termos de Constatação e Intimação Fiscal.

Do exposto, após quase 03 (três) anos da ciência da primeira intimação, e do não atendimento integral das mesmas, com diversas reintimações posteriores, o(a) referido(a) contribuinte veio perante esta fiscalização solicitar mais 15 (quinze) dias de dilação de prazo, sendo que o prazo já concedido ao(a) mesmo(a) já havia sido muito mais do que o suficiente para entregar/prestar os documentos/esclarecimentos solicitados, no curso da presente ação fiscal, não havendo justificativa para tais inadimplementos.

O sujeito passivo foi cientificado nos Termos a ele encaminhados por esta fiscalização, de que a não apresentação dos documentos solicitados, no prazo determinado, permitiria configurar a hipótese de embaraço à fiscalização, nos termos do inciso I, do artigo 33, da Lei 9.430/96, e, conseqüentemente, o acesso às informações relacionadas com operações e serviços das instituições financeiras, conforme previsto no inciso VII, do artigo 3º, do Decreto 3.724/2001. I

Como bem demonstrou o relator, o contribuinte, por fim, acabou por atender, em parte, as intimações. Porém, só o fez em 2017, quando vinha sendo reiteradamente intimado desde 2014, sendo que alguns esclarecimentos somente foram apresentados após a lavratura do Termo de Embaraço à Ação Fiscal. Enxergo, pois, a olhos vistos, que o contribuinte prejudicou, atrasou e embaraçou a atividade estatal.

O lançamento, sabe-se, é atividade vinculada, como dispõe o Parágrafo Único do art. 142 do Código Tributário Nacional. Em casos tais, o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que a multa aplicada seja acrescida de 50% do seu valor. Ao contrário do que entendeu o relator, o agravamento da multa não tem relação alguma com a ocorrência de crimes de sonegação, basta ocorrer a hipótese de embaraço prevista na legislação que a multa deverá, por dever de ofício, ser agravada pela Autoridade Fiscal.

Registre-se que bastaria comprovar o desatendimento ou o atendimento incompleto ou a destempe de apenas uma intimação para caracterizar o embaraço, dando azo ao agravamento da multa. No presente caso, essa conduta ocorreu várias vezes.

Também não há como afastar a conduta da recorrente sob o argumento de que seu marido é quem cuidava das burocracias dos negócios. Ele era sócia, participava, auferia benefícios e rendimentos da atividade e, portanto, a ela cabe a parcela da responsabilidade sob o tributo e a multa devidos.

Porém, concordo com o relator, apenas nas conclusões, quanto ao desagravamento da multa relacionada à infração decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Isso porque percebo que foram apresentados extratos bancários ilegíveis e, pois, nessa condição, a Autoridade Fiscal tinha por prerrogativa requerer as informações diretamente das instituições financeiras, aplicando-se o que rito do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e da Portaria RFB nº 2047, de 26 de novembro de 2014. De fato, esse foi o caminho que a Autoridade seguiu. Assim, a legislação tributária claramente estabeleceu uma consequência à falta de atendimento à intimação para apresentar movimentações financeiras, que é obtê-las diretamente das instituições bancárias, justamente para evitar o embaraço à ação fiscal, razão pela qual não vejo como se sustentar o agravamento.

2 Quanto à qualificação da multa

A qualificação da multa está prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁴ e ocorre quando presentes indícios de sonegação, fraude ou conluio.

No presente caso, não vejo como afastar a conduta fraudulenta da recorrente, que se escudou em um arranjo societário composto de vinte empresas para, por meio delas, carrear para si recursos de uma pessoa jurídica isenta sob a falsa percepção de lucros, evadindo-se, assim, também do tributo incidente sobre a pessoa física. Ficou sobejamente demonstrado que as empresas-veículo não possuíam, ou não demonstraram possuir, lucros distribuíveis.

Não há como reparar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, que em parte reproduzo, quanto à qualificação da multa:

No caso que ora se analisa, houve o intuito de fraudar o Fisco, mediante a prática dolosa de disfarçar pagamentos de rendimentos tributáveis para o(a) contribuinte, recebidos de empresa imune/isenta sem fins lucrativos, sob o manto de supostos pagamentos de lucros ou dividendos isentos teoricamente recebidos de vinte empresas com fins lucrativos, mas que não tiveram movimentação e/ou resultado que justificasse os altos valores transferidos, devendo-se observar que algumas delas foram adquiridas no próprio ano-calendário em análise. Observe-se, ainda, que os referidos pagamentos se deram por meio de intermediação de outra empresa, configurando nítida intenção em confundir/dificultar o rastreio da origem das verbas pagas.

Ressalte-se que também o conluio restou caracterizado, em face do interesse recíproco das empresas, cujos sócios são o(a) interessado(a) e seu cônjuge, e da pessoa física na economia tributária obtida.

Observe-se, ainda, que não tem qualquer fundamento a afirmação do(a) interessado(a) de que "é vedada a qualificação da multa com base no quanto investigado em processos administrativos diversos, que não tem correlação alguma com os presentes autos". Por

⁴ § 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, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

tudo o que aqui foi exposto, e principalmente por todas as provas coletadas no curso da ação fiscal, é nítida e notória a correlação do esquema de fragmentação do grupo UNIESP, do qual são sócios e dirigentes o(a) interessado(a) e seu cônjuge, com a finalidade de omitir ou reduzir tributos em seu benefício pessoal.

Por fim, cabe esclarecer que não cabe no presente caso a aplicação da Súmula nº 73 do CARF, haja vista que esta trata de erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, o que não autorizaria o lançamento de multa de ofício.

A situação concreta que se apresenta em nada se relaciona a erros escusáveis ou a erros de fato que viessem a desautorizar o lançamento da multa de ofício, tampouco a erros de preenchimento da declaração de ajuste anual, mas a fatos e escolhas realizadas pelo(a) contribuinte com objetivo evidente de reduzir tributo.

Destarte, considerando-se tudo o que já foi exposto no presente acórdão e no Termo de Verificação Fiscal, estando prevista pela legislação de regência e tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

Porém, entendo que a presunção legal já é a consequência estabelecida pelo legislador para casos de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada e, como bem sustentado pelo relator, nessa situação aplica-se o que dispõe a Súmula Carf nº 14 apenas para o lançamento decorrente dessa infração.

Conclusão

Voto, pois, por dar parcial provimento ao recurso apenas para desagravar e desqualificar a multa de ofício incidente sobre a parte do lançamento decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada.