



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.723450/2019-16
ACÓRDÃO	2101-003.031 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AIDEA ALVES DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016, 2017, 2018

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 -
APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.
CARACTERIZAÇÃO.

Constitui rendimento tributável, na Declaração de Ajuste Anual, o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO.

Para efeito da presunção de infração de omissão de rendimentos, estabelecida em virtude de acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, por rendimentos sujeitos à tributação definitiva ou por dívidas e ônus reais de origem comprovada, consideram-se os rendimentos, os dispêndios e as aplicações efetivamente realizados no mês e devidamente comprovadas

PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal relativa inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora ao constatar que, em determinado período, houve acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada pelo

contribuinte, evidenciando variação patrimonial a descoberto, fica dispensada de provar a origem dos recursos utilizados, implicando na inversão do ônus da prova, ou seja, o contribuinte é quem deve provar a origem dos recursos utilizados.

Estabelecida a presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, o ônus da prova é do contribuinte, cabendo a ele produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

A figura jurídica da presunção estabelecida por lei não afronta o princípio da verdade material, encontrando-se em perfeita harmonia com referido princípio, pois se trata de uma presunção relativa a qual poderá ser refutada pelo sujeito passivo mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Destaca-se, ainda, que a presunção reflete no processo administrativo fiscal o corolário do dever de cooperação prestigiado pelo Código de Processo Civil, de aplicação supletiva e subsidiária no contencioso administrativo, atribuindo o ônus probatório àquele que possui maior facilidade no encargo de produzi-la

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA A PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

ALEGAÇÕES. OBRIGAÇÃO DA PROVA PELO CONTRIBUINTE.

As alegações de defesa que afetem, de alguma forma, o crédito tributário lançado, devem ser provadas formal e materialmente, sendo obrigação do contribuinte, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, e devido à inversão do ônus da prova contida no art. 43, inciso II do CTN.

GUARDA DE DOCUMENTOS RELATIVOS À DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DE INTERESSE DA FISCALIZAÇÃO.

A pessoa física está obrigada a guardar e conservar em ordem, enquanto não extintas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os documentos e papéis relativos às atividades realizadas, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

MULTA DE OFÍCIO O percentual de multa de lançamento de ofício é previsto legalmente, não cabendo sua graduação subjetiva em âmbito administrativo.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Vez que amparada em motivação jurídica e fática deve prevalecer a majoração da penalidade pecuniária no patamar sugerido pelo Autuante.

DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões em processos judiciais e administrativos alcançam apenas as partes envolvidas e extensão dos efeitos da jurisprudência para terceiros no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa qualificada relativa à infração “Acréscimo Patrimonial a Descoberto” ao percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 1.428 a 1.437, relativo ao ano calendário de 2014, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor original de R\$ 3.585.282,88, incluindo multas de ofício e juros de mora, no qual foi apurada a infração de: Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou impugnação em 06/01/2020 (fls. 1.444/1.491), com as seguintes alegações, de acordo com o acórdão da impugnação:

V.1- A Fiscalização entende que o Contrato de 10.05.2013 versa sobre compra e venda de coisa inexistente nessa data, ignorando sua cláusula 1ª, segundo a qual "Na Data de Fechamento, a Compradora comprará dos Vendedores, e os Vendedores venderão à Compradora 100% (cem por cento) do capital social da Sociedade, após sua transformação em sociedade com fins lucrativos". Portanto, a compra e venda compromissada no contrato somente se efetivou na Data de Fechamento, em 12.09.2014, ficando descartada a despropositada hipótese de venda simulada de coisa inexistente.

V.2 - A Fiscalização afirma que a transformação pie associações civis sem fins lucrativos, embora prevista no art artigo 13 da Lei 11.096/05, não é aplicável ao caso da FMU, ACE e UESP por crer que essa norma legal conflita com o art. 61 do Código Civil, entendimento refutado por sentença judicial e pela Corregedoria Geral de Justiça de São Paulo. Operada a transformação da associação em sociedade empresária, o patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações) permaneceu e|m poder da pessoa jurídica, carecendo de respaldo legal a presunção de que os quotistas dele se apropriaram. As obrigações a pagar, assim como os bens e direitos continuarem pertencentes exclusivamente às pessoas jurídicas.

V.3 - A Fiscalização revela inconformismo quanto à possibilidade de pessoas jurídicas deficitárias, com patrimônio líquido negativo (passivo a descoberto) possam ser alienadas por valores expressivos, ato corriqueiro nas privatizações realizadas pela Administração Pública. Foram leiloadas em julho e agosto deste ano "Cepisa (Piauí), Ceron (Rondônia) e Eletroacre. Ceron tinha, em 2017,

patrimônio líquido negativo de R\$ 2,2 bilhões; a Cepisa de R\$ 1,4 bilhão, e a Eletroacre de R\$ 510 milhões. Além das já privatizadas, estão sendo cogitadas as privatizações da Telebras, Correios (EBC), Ceagesp (Companhia de Entrepósitos e Armazéns Gerais de São Paulo), além de tantas outras cujos estudos estão em andamento, conforme divulgado nos meios de comunicação.

V.4 - A Fiscalização partiu da falsa premissa de que, por terem sido vendidas as sociedades empresárias por valores significativos, não devem ser consideradas as DIPJ's apresentadas à Receita Federal e os Pareceres da Auditoria Independente, fato que implica em desclassificação da escrituração contábil, sem que fossem adotados os meios legais para esse fim (due process of law), a caracterizar presunção subjetiva não autorizada em lei.

V.5 - A Fiscalização, valendo-se dessa inusitada e ilegal iniciativa, alega que nas transformações havidas os valores subscritos e integralizados a título de capital social foram de pouca monta, para, de forma arbitrária considerar como investimento nas quotas de capital! o valor apurado na venda das aludidas participações societárias.

V.6 - A Fiscalização, seguindo essa despropositada linha de ideias, presumiu de forma arbitrária que os valores de aquisição não seriam os constantes dos contratos formalizados na transformação em sociedades empresárias e sim o valor apurado nas alienações, considerados como investimento ou aplicação, no fluxo de caixa elaborado pelo Fisco.

A Fiscalização, é de se pasmar, presumiu de forma ilegal, que os alienantes "investiram ou aplicaram" o quanto apuraram na venda, não levando em conta as efetivas aplicações na subscrição e integralização de capital, subvertendo completamente a realidade fática dos negócios jurídicos praticados ao amparo de lei específica, confirmados por decisões judiciais. Ao se atribuir ao custo da aquisição (aplicação) o valor apurado na alienação, teríamos identidade de valores entre aquisição e alienação, de tal sorte que inexistiria ganho de capital.

V.7 - A Fiscalização objeto destes autos tinha o escopo primordial de auditar o ganho de capital auferido nas alienações de participações societárias e o recolhimento do imposto de renda incidente, tributo sujeito a lançamento por homologação, no qual é atribuído ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o tributo devido e efetuar antecipadamente o pagamento, sem prévio exame da autoridade.

Por não ter havido lançamento de ofício para exigência de eventual diferença do pagamento antecipado feito pelo contribuinte, e uma vez decorrido o prazo decadencial (seja pela contagem feita nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, seja pela regra do art. 173 do mesmo Códex), operou-se a homologação tácita, restando convalidada a atividade do contribuinte para identificar a matéria tributável (preço de venda menos custo de aquisição), apurar o tributo devido e efetuar o pagamento.

Portanto, sem prejuízo do quanto anteriormente exposto, certo é que, para efeitos tributários, não há mais espaço para questionamento quanto aos valores de alienação e custo das participações societárias da FMU Ltda., SCE Ltda. e UESP Ltda FINALIZANDO: Excluindo-se do "cash flow" os pseudos investimentos (considerados como aplicações os preços de venda) e computando-se os recursos originados pelas alienações (ingressos)

havidas em 2014, deixam de existir os "aumentos patrimoniais a descoberto", devendo ser cancelado o auto de infração sob esse fundamento lavrado.

Ao final requer:

VI.1 - Sejam declarados insubsistentes os supostos acréscimos patrimoniais a descoberto e decretado o cancelamento do auto de infração impugnado.

VI.2 - Que da decisão a ser proferida por esse D. Órgão Julgador, conste que dos presentes autos não há quaisquer indícios ou provas que pudessem justificar a qualificação da multa, se cabível fosse a penalidade."

A DRJ considerou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 1585/1650, com as mesmas alegações da impugnação.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Cleber Ferreira Nunes Leite**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade

O litígio recai sobre omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos ART. 114, § 12, INCISO I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Preliminares:

Constitucionalidade/Illegalidade:

Quanto às questões relacionadas aos princípios constitucionais, cabe destacar que esses aspectos não podem ser analisados pelo julgador da esfera administrativa.

Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. As autoridades administrativas, enquanto responsáveis pela execução das determinações legais, devem sempre partir do pressuposto de que o legislador tenha editado leis compatíveis com a Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Assim, não há que se cogitar de desobediência aos dispositivos legais elencados, no âmbito da Administração Tributária, quando esta, no exercício da sua atividade de fiscalização, logre efetuar o lançamento de crédito tributário, lastreado em fatos e atos atribuídos ao sujeito passivo, que ensejam a exigência de tributos e dos acréscimos legais pertinentes, desde que referido lançamento seja devidamente fundamentado em regular procedimento de ofício e de acordo com os dispositivos legais que regem a espécie.

Tal interpretação já está pacificada conforme Súmula do CARF nº 2:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

É inócuo, então, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas motivadoras do lançamento, cuja validade está sendo questionada, em observância ao art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN).

Jurisprudência. Doutrina:

Por sua vez, as respeitáveis doutrinas e jurisprudências administrativas e judiciais apresentadas pelo litigante para fundamentar sua defesa, nos diversos assuntos abordados nessa, não podem ser utilizadas para alterar o lançamento.

O primeiro motivo é que as jurisprudências somente fazem coisa julgada junto às partes que compõe o litígio administrativo ou judicial, nas quais o contribuinte não comprova se encontrar, não afetando a terceiros, conforme preceitua o art. 506 do NCPC (Lei nº 13.105, de 16/03/2015).

O segundo motivo é que as doutrinas e jurisprudências não constituem normas de Direito Tributário, salvo se haja lei que atribua eficácia normativa, conforme preceitua o art.100, inciso II, do CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), sendo que o contribuinte não apresenta nenhuma prova deste fato.

Neste mesmo sentido, também explicamos que a insurgência do contribuinte contra determinação expressa em atos legais, levantando questões de inconstitucionalidade das normas emanadas do Poder Legislativo ou Executivo, não pode ser apreciada por esse órgão administrativo, já que carece de competência para apreciar tais questões, pois não pode afastar da presunção de validade de norma regularmente inserida no ordenamento jurídico. Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, nos termos do art. 102 da Constituição, pelo que qualquer discussão quanto aos

aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder.

De acordo com o parágrafo único do artigo 142 do CTN, a autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas pela empresa, uma vez que às autoridades tributárias cabe simplesmente cumprir a lei e obrigar seu cumprimento. Observe que tal entendimento consta do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 e do art.7º, inciso V da Portaria MF nº 341, de 2011, abaixo transcritos:

“Decreto 70.235/1972 “Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.” (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

“Portaria MF nº 341, de 2011 Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.”

Inicialmente, cabe esclarecer, no que diz respeito aos julgados trazidos aos autos, que, em regra, as decisões administrativas e judiciais estão adstritas às partes do litígio e não são extensíveis a todos, não cabendo, portanto, a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso.

No que se refere às posições doutrinárias invocadas, mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

O lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, conforme preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN. Conforma-se num ato administrativo da autoridade competente, com total sujeição aos estritos dispositivos e regulamentos da legislação que rege a matéria sob análise, deles não podendo, sob pena de responsabilidade, afastar, desviar, ou inovar.

Ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato. Se há lei mandando fazer algo, não cabe ao administrador verificar se está de acordo com este ou aquele princípio. A verificação desta adequação está circunscrita ao legislador no momento da feitura da norma.

A análise de teses contra a legalidade ou constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário. Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder

Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de sua validade.

Da Prevalência do Princípio da Verdade Material Nos procedimentos administrativos vige o princípio da verdade material, pelo qual a Administração deve sempre buscar a verdade substancial.

Sobre a matéria mister citar os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, "a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado".

O princípio da busca da verdade material encontra-se implícito no art. 2º, parágrafo único, inciso I, c/c art. 29, 36 e 37 da Lei nº 9.784, de 1999:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[...] Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

§ 1º O órgão competente para a instrução fará constar dos autos os dados necessários à decisão do processo.

§ 2º Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes.

[...] 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 art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

Guarda de Documentos – Ônus da Prova:

Quanto a guarda de documentos, em diversos momentos do procedimento da auditoria em exame, a fiscalização se pronunciou sobre a necessidade de apresentação de documentos hábeis e idôneos, informando que o ônus da prova da cabe ao contribuinte:

“3 - Análise:

O(A) contribuinte foi, expressamente, intimado(a) nos Termos encaminhados a ele(a), no âmbito deste TDPF, a comprovar, mediante apresentação de documentação bancária (comprovantes de depósito bancário, cheques nominais, DOC, TED, etc) e documentação complementar hábil e idônea (contratos, recibos, contracheques, contabilidade, etc), os fatos relativos às suas variações patrimoniais no período fiscalizado. (...)

Dessa forma, cabe ao(à) contribuinte comprovar que suas variações patrimoniais estão cobertas por rendimentos declarados, sob pena de não o fazendo, operar-se a presunção legal de que os eventuais excessos de aplicações sobre recursos, serem considerados rendimentos omitidos, para fins de tributação de imposto de renda, conforme previsão dos artigos 1º a 3º, e seus parágrafos da Lei 7.713/88.

Em suma, o referido mandamento legal impõe ao(à) contribuinte o ônus da prova na comprovação de suas variações patrimoniais, e se baseia no fato de que a aptidão para demonstrar tais variações é do próprio contribuinte, pois somente este detém o conhecimento da natureza dos ingressos e saídas de bens, direitos e obrigações em seu patrimônio, devido ao seu poder pleno e exclusivo de propriedade, de uso, fruição e disposição sobre esse patrimônio, nos termos dos artigos 1.228 e 1.231 do Código Civil, razão pela qual o ordenamento jurídico lhe impõe o ônus legal de comprovação de suas variações patrimoniais, pois se assim não o fosse, seria imposto ao Fisco, ou a qualquer outra parte, uma exigência de demonstração de prova proibitiva, a qual apenas o(a) contribuinte pode realizar.

A presunção legal baseada em Variação Patrimonial, contida nos artigos 1º a 3º e seus parágrafos da Lei 7.713/88, é uma das formas indiretas de apuração de omissão de rendimentos. Isto significa que esta verificação busca descobrir se todo o rendimento percebido pelo(a) contribuinte foi corretamente tributado.

Assim, no presente caso, conforme se depreende de tais Demonstrativos de Evolução Patrimonial e Financeira, verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldadas por rendimentos declarados, sendo os gastos/aplicações/investimentos realizados superiores à renda disponível declarada, gerando, conseqüentemente, Acréscimo Patrimonial a Descoberto, no ano-calendário de 2014.

Com respaldo nos artigos 1º a 3º e seus parágrafos da Lei 7.713/88 e artigos 37, 55, inciso XIII, e 839 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, vigente à época dos fatos), apurou-se Acréscimo Patrimonial a Descoberto, no ano-calendário de 2014, conforme demonstrado adiante.

Salienta-se que a apresentação parcial e incompleta de documentos, sem os devidos esclarecimentos do(a) contribuinte, explicando o ocorrido em suas variações patrimoniais, ou a apresentação de documentos inábeis e inidôneos, constitui mera alegação, tentando transferir para a Autoridade Fiscal o ônus de imaginar, deduzir ou inferir o que teria acontecido com os seus rendimentos, bens,

direitos, obrigações, ou patrimônio, capacidade esta que somente ele próprio possui.

Ainda, cumpre lembrar que a ausência de apresentação de documentação hábil e idônea, para fins de comprovação do fato alegado, configura a situação de não ter alegado coisa alguma. Diz o famoso brocardo jurídico que: "ALLEGARE NIHIL, ET ALLEGATUM NON PROBARE, PARIA SUNT", ou seja, em vernáculo, "nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais". Dessa forma, referidas alegações, quando houve, foram verificadas por esta fiscalização, identificadas e analisadas nas observações dos documentos apresentados, das planilhas dos Demonstrativos de Evolução Patrimonial e Financeira, neste Termo de Verificação, e não consideradas como comprovação de origem de recursos para a composição da variação patrimonial.

A seguir, seguem as principais considerações efetuadas por esta fiscalização para a elaboração do Demonstrativo de Evolução Patrimonial e Financeira, referente ao ano-calendário de 2014.

3.1) Rendimentos Tributáveis:

(...)

3.2) Rendimentos Isentos:

Os rendimentos isentos e não tributáveis recebidos das fontes pagadoras declaradas em DIRPF, e confirmados por documentação hábil e idônea, discriminados na respectiva planilha, devem ser considerados e alocados no mês de efetivo pagamento, quando tal informação é confirmada nos documentos apresentados à fiscalização.

No presente caso, entretanto, os rendimentos isentos constatados em Informes de Rendimentos Financeiros de instituições bancárias, apresentados pelo(a) fiscalizado(a), foram considerados no início do ano, em benefício do(a) contribuinte, na composição da variação patrimonial, tendo em vista, que esses documentos bancários não informam os pagamentos mensais de tais rendimentos.

O(a) contribuinte declarou o valor de R\$ 21.453,24, a título de parcela isenta de aposentadoria, conforme consta da sua DIRPF 2014/2015. Entretanto, esses valores, declarados em DIRPF, não foram considerados para fins de variação patrimonial, tendo em vista que o(a) contribuinte, regularmente, intimado não apresentou documentação hábil e idônea (Informes de Rendimentos, documentos bancários, etc), que comprovasse tais alegações.

Assim, apesar de regularmente intimado(a) a apresentar documentação hábil e idônea, para a comprovação dos fatos alegados, o(a) contribuinte não adimpliu referido dever tributário, limitando-se a apresentar cópias de declarações fiscais, já em posse da Receita Federal do Brasil, ou nada apresentando.

Frisa-se que não cabe ao(a) contribuinte determinar, segundo seus interesses, quais documentações devem ou não serem apresentadas à fiscalização, mas simplesmente, apresentar documentação hábil e idônea, conforme solicitado nos Termos de Intimações a ele encaminhados, fundamentados nos artigos 908, 949, 952, 956, 963, 971 e 972, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22/11/2018.

Pelo exposto, esta fiscalização não considerou no cálculo da variação patrimonial do(a)

contribuinte, como origem de recursos, os rendimentos por ele(a) alegados como isentos, e recebidos a título de distribuição de lucros, ou decorrente de atividades rurais, tendo em vista a não apresentação de documentação hábil e idônea para fazer prova a favor do(a) contribuinte ora fiscalizado(a).

3.3) Rendimentos sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva:

Os rendimentos tributáveis sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva recebidos das fontes pagadoras, discriminadas na respectiva planilha, foram considerados e alocados no mês do efetivo pagamento, conforme informações contidas nos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil.

Os rendimentos acima citados foram considerados como "recursos", e o imposto de renda retido na fonte, como "dispêndios", para análise da Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte.

Na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2015, correspondente ao ano-calendário de 2014, no quadro Rendimentos sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva, o(a) contribuinte declarou tais valores como rendimentos tributáveis.

Na respectiva planilha do Demonstrativo de Evolução Patrimonial e Financeira, apenas não foram alocados os valores referentes aos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos, tendo em vista que existem planilhas específicas para as análises desses recursos, como as planilhas de "Aquisições e Aliações de Bens Patrimoniais" e "Aumentos e Reduções de Participações Societárias", que serão abordadas mais adiante neste Termo de Verificação Fiscal.

3.4) Saldos em Conta Bancária:

A consolidação dos saldos bancários de conta corrente, poupança e aplicação financeira está demonstrada na planilha denominada "Saldos Bancários".

Os saldos bancários de conta corrente, poupança e aplicação financeira foram utilizados para análise da Evolução Patrimonial e Financeira do(a) contribuinte, sendo alocados nos meses de janeiro e dezembro, pelos valores declarados na DIRPF 2014/2015 do(a) contribuinte, em sua declaração de bens e direitos, e conforme os Informes de Rendimentos Financeiros, tendo em vista a não apresentação das posições mensais desses recursos, conforme intimado pela fiscalização.

Ressalta-se que o(a) contribuinte foi intimado a apresentar Planilha informando, mensalmente, os saldos bancários iniciais e finais (saldos diversos de contas correntes, poupanças, aplicações financeiras, fundos de investimentos, CDBs, LCAs, LCIs, operações compromissadas, etc.), lastreados documentação bancária e documentação hábil e idônea, no(s) Ano(s)-calendário 2014, declarados ou não em sua DIRPF 2014/2015.

Nos casos em que foram apresentados os extratos bancários, tais valores foram alocados pelas posições mensais dos saldos de conta-corrente, poupança e aplicação financeira.

Os rendimentos de aplicações financeiras foram considerados pelo valor líquido, como "recursos" para análise da Evolução Patrimonial e Financeira do(a) contribuinte. A consolidação destes rendimentos está demonstrada na planilha denominada "Rendimentos Recebidos com Tributação Exclusiva".

3.5) Aumentos e Reduções de Participações Societárias:

Foram considerados como recursos, para análise da Evolução Patrimonial e Financeira, as parcelas referentes a reduções de participações societárias, conforme disposições estabelecidas em documentos esclarecimentos, apresentados pelo(a) contribuinte e pelos diligenciados.

Da mesma forma, foram considerados como aplicações, para análise da Evolução Patrimonial e Financeira, as parcelas referentes a aumentos de participações societárias, conforme disposições estabelecidas em documentos e esclarecimentos, apresentados pelo(a) contribuinte e pelos diligenciados.

Tais operações de aumentos e reduções de participações societárias também podem ser observadas na Declaração de Bens e Direitos da DIRPF 2014/2015 do(a) contribuinte, e foram analisadas na respectiva planilha de Participações Societárias, conforme dispõem os documentos auditados, apresentados à fiscalização.

Na presente fiscalização, o(a) contribuinte, e demais mantenedores do grupo educacional FMU, foi intimado(a) a explicar, detalhadamente, com lastro em todas as documentações hábeis e idôneas, os processos de todas e quaisquer fases e operações das transformações de associações em sociedades, seguidas das aquisições e alienações de participações societárias das entidades, Faculdades Metropolitanas Unidas S/S Ltda — FMU, CNPJ nº 63.063.689/0001-13; Sociedade de Cultura e Ensino S/S Ltda — SCE, CNPJ nº 43.318.823/0001-72; e União Educacional de São Paulo Ltda - UESP - CNPJ nº 73.671.067/0001-21, para a REDE INTERNACIONAL DE UNIVERSIDADES LAUREATE LTDA, CNPJ nº 07.728.655/0001-20, e sua subsidiária, BSP – BUSINESS SCHOOL SAO PAULO LTDA, CNPJ nº 74.112.475/0001-06. (...)

3.5.1) Transformação de Associação em Sociedade: (...)

Do exposto, esta fiscalização acatou as TRANSFORMAÇÕES de associações em sociedades, das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, nos estritos moldes das informações contidas nos documentos e esclarecimentos apresentados pelo(a) contribuinte, bem como, dos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil.

No entanto, na presente ação fiscal foram auditados e analisados os efeitos tributários, decorrentes dos acréscimos patrimoniais do fiscalizado(a), em consequência desses negócios jurídicos perpetrados por ele(a), e demais antigos mantenedores das entidades supracitadas.

3.5.2) Aquisições/Apropriações de Participações Societárias:

Concomitantemente às operações de transformações, os mantenedores das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, celebraram os respectivos contratos sociais destas novas sociedades simples limitadas, atribuindo a si mesmos as posições jurídicas de sócios, com as constituições dos capitais sociais, e participações societárias, descritas nas tabelas de quadros societários do subitem anterior.

(...)

Ressalta-se que em todas as intimações feitas aos contribuintes fiscalizados, e aos diligenciados foram solicitadas as apresentações de tais estudos, pareceres e relatórios, de investigações, e de due diligence, conforme, exaustivamente, relatado no item 1 deste Termo de Verificação Fiscal, sem, porém, nenhum dos intimados terem adimplido tais intimações, alegando sempre sigilo para não apresentarem referidos documentos. (...)

3.7) Empréstimos/Créditos Recebidos ou Concedidos: (...)

Ressalta-se, conforme explicado no item 3 deste Termo de Verificação Fiscal, que cabe ao(à) contribuinte comprovar que suas variações patrimoniais estão cobertas por recursos declarados, sob pena de não o fazendo, operar-se a presunção legal de que os eventuais excessos de aplicações sobre valores, serem considerados rendimentos omitidos, para fins de tributação de imposto de renda, conforme previsão dos artigos 1º a 3º, e seus parágrafos da Lei 7.713/88. (negritos nossos)

O(A) contribuinte argui em sua defesa:

“IV.6 - IMPUGNAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS E ESCLARECIMENTOS PRESTADOS PELO CONTRIBUINTE Vários documentos apresentados e esclarecimentos prestados foram impugnados pelo Fisco ou postos à margem na Análise das Variações Patrimoniais.

Deixaram de ser computados como RECURSOS rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte, inclusive parcela isenta de aposentadoria declarada na DIRPF do exercício de 2015, ano-calendário de 2014 (V. TVF, fls. 8 de 34) R\$ 21.453,24.

O mesmo se deu com rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte e ainda diversos outros casos, reportados nesta impugnação.

A impugnação procedida pela fiscalização operou-se sem qualquer elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, com ofensa ao disposto no § 1º do art 845 do RIR/99, então vigente, verbis: "Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão"

Analisando-se a autuação, verifica-se que a Autoridade Fiscal agiu de forma correta, solicitando documentos e esclarecimentos, concedendo os prazos legais para a resposta, por meio de diversas intimações fiscais. O Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal contêm a descrição do fato gerador, a fundamentação legal, a matéria tributável, o montante devido pelo sujeito passivo e a penalidade aplicável, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Observe-se que o contribuinte foi devidamente cientificado dos passos da autuação. Não houve nenhum prejuízo ao contraditório e ao direito de defesa que exerceu este direito através da impugnação.

Na DIRPF/2015 (fls. 1.379 e 1.380), a contribuinte declarou a seguinte quantia. A título de aposentadoria:

(...)

Compulsando-se os autos, verifica-se que a autuada anexou, na fase inquisitória, dois Comprovantes de rendimentos p. jur. não financeiras - Docs. 05/06 (fls.

127/129), no entanto ilegíveis. Nos arquivos da RFB não constam rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte, inclusive parcela isenta de aposentadoria declarada na DIRPF do exercício de 2015, ano-calendário de 2014, no valor de R\$ 21.453,24.

Apesar de alertada através do auto de infração a autuada, nesta fase processual nada acrescentou quanto aos rendimentos supra, razão pela qual Na busca da verdade material, o sujeito passivo tem sua participação, devendo colaborar com a Fiscalização para lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos. No caso em comento, o fiscal analisou os fatos de acordo com a documentação que lhe foi apresentada pelo próprio contribuinte.

Cabe ainda observar a norma tributária específica, insculpida no artigo 797 do Decreto 3.000/1999 (RIR/99), que determina a responsabilidade do contribuinte pela guarda de documentos, enquanto não decair o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento tributário, pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos, como se observa a seguir:

“Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, o contribuinte a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).”

Acrescente-se que a guarda também deve ocorrer até o término de processo administrativo fiscal, porventura instaurado em nome do contribuinte.

Vale ressaltar que o Termo de Início de Fiscalização, de fls. 03 a 05, teve ciência de recebimento por via postal em 25/02/2019, e a fiscalização reportou-se ao Exercício 2015/Ano-calendário 2014, ou seja, nessa data ainda não havia decorrido o quinquênio decadencial em relação ao ano-calendário de 2014, como se verá no tópico a seguir.

Prazo Decadencial:

Necessário, antes de examinar a decadência suscitada pelo impugnante, é a análise a respeito do fato gerador do imposto de renda. A legislação tributária identifica os rendimentos como tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, isentos e não tributáveis e os imunes. Relevantes para a questão são os tributáveis e os tributáveis exclusivamente na fonte. O art 10, I, da Lei 8.134, de 1990, dispõe sobre a base de cálculo do imposto apurado anualmente, e determina que devem ser levados ao ajuste todos os rendimentos tributáveis, exceto os tributados exclusivamente na fonte. Isto significa dizer que o fato gerador de todos os rendimentos que não sejam tributados exclusivamente na fonte ocorre no final do ano calendário, ou seja, em 31 de dezembro. Assim, no caso em questão, somente o fato gerador do imposto incidente sobre os ganhos de capital ocorrem mensalmente.

“Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte;

(...)”

No caso do Imposto de Renda, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha ocorrido o pagamento antecipado do imposto, e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nas hipóteses de ausência de pagamento ou nos casos das condutas mencionadas, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no artigo 173, inciso I, do CTN.

Esse entendimento vem se consolidando pela jurisprudência do STJ sobre a decadência quinquenal no caso de contribuições sociais previdenciárias, o que é perfeitamente aplicável ao imposto de renda.

No âmbito da administração tributária, vale destacar o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo ministro de Estado da Fazenda, cujas alíneas “d” e “e” dispõem:

“(…)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;”

Embora o Parecer tenha sido elaborado com o objetivo de dirimir dúvidas relativas ao termo inicial de contagem do prazo decadencial relativo às contribuições sociais previdenciárias, suas disposições também podem ser aplicadas ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, haja vista que o prazo de decadência desse imposto também é regido pelos artigos 150 e 173 do Código Tributário Nacional. Esta conclusão consta, inclusive, do item 40 do próprio Parecer.

“40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN, a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.”

No presente caso, cabe considerar que se trata de lançamento por homologação, referente ao ano-calendário 2014 e que houve antecipação de pagamento por parte do contribuinte. De acordo com a declaração de ajuste anual do exercício de 2015 consta retenção de imposto relativamente aos valores declarados como recebidos de pessoa jurídica.

Com relação a esse tema, cumpre esclarecer que o Imposto de Renda Pessoa Física é tributo cujo fato gerador não se dá instantaneamente em um momento exato, mas se assenta ao longo do tempo. É fato gerador complexo, com incidência anual, que se inicia em primeiro de janeiro e termina em 31 de dezembro de cada ano, data em que se considera finalmente completo e ocorrido.

Desta forma, sendo o IRPF tributo de incidência anual, a contagem do prazo decadencial deve tomar como data para o aperfeiçoamento de seu fato gerador o último dia do ano, não sendo válido o raciocínio de que a contagem do prazo

decadencial deva ser feita de forma parcelada, com início em cada mês, à medida que as receitas vão sendo apuradas.

Não merece guarida a interpretação, baseada no artigo 42 da Lei 9.430/96, que os rendimentos devem ser tributados no mês em que auferidos. Entretanto, mesmo para os valores apurados por presunção de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários o fato gerador se aperfeiçoa no último dia do ano, inclusive com entendimento sumulado pelo CARF.

“Súmula CARF nº 38

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

Longe de tornar-se mensal a apuração do imposto sempre depende do ajuste posterior, salvo as exceções já mencionadas. Todos os valores recebidos durante o ano são tributados com a efetivação do fato gerador ao final do período.

No caso do artigo 150, § 4º, considerando o fato gerador complexo ocorrido em 31/12/2014, contados os cinco anos previstos no artigo transcrito, o prazo final para que o fisco pudesse constituir o crédito tributário se deu em 31/12/2019.

Portanto, tendo a ciência da exigência se dado em 10/12/2019 (fls. 1.439), e em se tratando do ano-calendário de 2014, conclui-se que não merece reprimenda o prazo final para que o fisco pudesse constituir o crédito tributário que ocorreu em 31/12/2019.

Para a infração apontada tem-se que, embora as quantias sejam embolsadas e desembolsadas mensalmente, os valores apurados serão acrescidos aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Veja-se que o Fisco somente terá condições de apurar esses valores no momento da apresentação da referida declaração pelo contribuinte. Isso porque apenas após a efetiva entrega da declaração ou, na hipótese de não haver tal entrega, findo o prazo limite para sua apresentação é que o Fisco tem condições de verificar o descumprimento da obrigação tributária e efetuar o lançamento do tributo.

Destarte, na espécie, o lançamento é de ofício, previsto no art. 149 do CTN, que tem prazo decadencial regulado pela regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, isto é, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário decai após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)”

Desta forma, sendo o IRPF tributo de incidência anual, a contagem do prazo decadencial deve tomar como data para o aperfeiçoamento de seu fato gerador o último dia do ano, não sendo válido o raciocínio de que a contagem do prazo decadencial deva ser feita de forma parcelada, com início em cada mês, à medida que as receitas vão sendo apuradas.

Ressalte-se, conforme se verá adiante quando do exame da qualificação da multa de ofício, são fortes os fatos narrados no TVF dando conta da prática, em tese, dos ilícitos previstos nos artigos 71, 72, 73 da Lei 4.502/64, com clara evidencia dolosa, o que logicamente impede a aplicação do artigo 150 § 4º do CTN.

Deste modo, demonstrada a conduta dolosa do contribuinte, aplica-se o disposto no artigo 173, inciso I do CTN para confirmar que o crédito tributário não foi alcançado pela decadência quinquenal.

Ganho de Capital:

O(A) administrado(a) questiona a tributação de ganhos de capital oriundos de alienação e custo das participações societárias da FMU Ltda., SCE Ltda. e UESP Ltda.

“II.5 - IR. S/GANHO DE CAPITAL - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

(...)

Considerando que o imposto de renda sobre o ganho de capital é tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo decorrido o prazo quinquenal (seja pela contagem feita nos termos do § 4º do art. 50 do CTN, seja pela regra do art. 173 do mesmo Códex), operou-se a homologação tácita, restando convalidada a atividade do contribuinte para identificar a matéria tributável (preço de venda menos custo de aquisição), apurar o tributo devido e efetuar o pagamento.

(...)”

A auditoria ora em exame se prende, única e exclusivamente, a acréscimo patrimonial a descoberto:

“(...

Dessa forma, cabe ao(à) contribuinte comprovar que suas variações patrimoniais estão cobertas por rendimentos declarados, sob pena de não o fazendo, operar-se a presunção legal de que os eventuais excessos de aplicações sobre recursos, serem considerados rendimentos omitidos, para fins de tributação de imposto de renda, conforme previsão dos artigos 1º a 3º, e seus parágrafos da Lei 7.713/88.

Em suma, o referido mandamento legal impõe ao(à) contribuinte o ônus da prova na comprovação de suas variações patrimoniais, e se baseia no fato de que a aptidão para demonstrar tais variações é do próprio contribuinte, pois somente este detém o conhecimento da natureza dos ingressos e saídas de bens, direitos e obrigações em seu patrimônio, devido ao seu poder pleno e exclusivo de

propriedade, de uso, fruição e disposição sobre esse patrimônio, nos termos dos artigos 1.228 e 1.231 do Código Civil, razão pela qual o ordenamento jurídico lhe impõe o ônus legal de comprovação de suas variações patrimoniais, pois se assim não o fosse, seria imposto ao Fisco, ou a qualquer outra parte, uma exigência de demonstração de prova proibitiva, a qual apenas o(a) contribuinte pode realizar.

A presunção legal baseada em Variação Patrimonial, contida nos artigos 1º a 3º e seus parágrafos da Lei 7.713/88, é uma das formas indiretas de apuração de omissão de rendimentos. Isto significa que esta verificação busca descobrir se todo o rendimento percebido pelo(a) contribuinte foi corretamente tributado.

Assim, no presente caso, conforme se depreende de tais Demonstrativos de Evolução Patrimonial e Financeira, verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldadas por rendimentos declarados, sendo os gastos/aplicações/investimentos realizados superiores à renda disponível declarada, gerando, consequentemente, Acréscimo Patrimonial a Descoberto, no ano-calendário de 2014.

Com respaldo nos artigos 1º e 3º e seus parágrafos da Lei 7.713/88 e artigos 37, 55, inciso XIII, e 839 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, vigente à época dos fatos), apurou-se Acréscimo Patrimonial a Descoberto, no ano-calendário de 2014, conforme demonstrado adiante.

(...)”

Para apurar a evolução mensal patrimonial e financeira, a fiscalização necessita das informações sobre aumentos e reduções de participações societárias, inclusive alienações e, por consequência eventuais ganhos de capital obtidos, o qual foi devidamente reconhecido neste procedimento fiscal:

“4.3) Deduções dos Tributos Recolhidos a Título de Ganhos de Capital reconhecidas neste Auto de Infração Conforme, detalhadamente, demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal, o(a)

contribuinte e demais antigos mantenedores das entidades FMU. ACE/SCE, e/ou UESP realizaram, em tese, planejamentos civis, societários e tributários abusivos e fraudulentos, visando se apropriarem dos patrimônios dessas instituições, e, posteriormente, alienarem suas participações societárias para terceiros.

Tal planejamento consistiu na apropriação dessas participações, por valores irrisórios e subavaliados, para depois serem alienadas, dissimulando-se operações de apurações de ganhos de capitais, e recolhendo-se tributos inferiores ao devido, ocultando-se a fase de apropriação, e os reais valores dos bens apropriados. Obviamente, conforme demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal, tais ganhos de capital nunca existiram, pois os valores envolvidos nas operações de transformações e apropriações foram iguais ou superiores aos das alienações.

Assim, como foram recolhidos valores inferiores de impostos de renda, a título de ganhos de capital, sujeitos a alíquotas de 15%, e esta fiscalização apurou tributos

em patamares mais elevados, a título de acréscimos patrimoniais a descoberto, os tributos, anteriormente, pagos pelo(a) contribuinte, envolvendo esses fatos tributários relativos às falsas apurações de ganhos de capital, nas alienações das participações societárias das entidades FMU. ACE/SCE, c/ou UESP, foram considerados no Auto de Infração, como abatimentos do imposto devido, a título de acréscimos patrimoniais a descoberto, reduzindo, por consequência, os créditos tributários apurados nesta ação fiscal, em benefício do(a) fiscalizado(a).

Do exposto, cabe aos setores de controle, arrecadação e cobrança de crédito tributário da Receita Federal do Brasil providenciarem, segundo suas competências, as retificações dos códigos de recolhimentos 4600 das DARfs, efetuadas, anteriormente, como pagamentos desses falsos ganhos de capital apurados pelo(a) contribuinte, aproveitando esses valores recolhidos como abatimentos dos créditos tributários levantados nesta fiscalização, uniformizando, assim, ambos os códigos de recolhimentos.”

A título exemplificativo, tratando-se da apuração de suposto ganho de capital na alienação de bens/direitos de qualquer natureza, o termo inicial para a autoridade fiscal verificar o recolhimento do eventual ganho tributável e constituir o crédito tributário a ele relativo corresponde justamente à data de alienação do bem/direito.

Tendo havido a formalização do lançamento, encerra-se o prazo decadencial para constituição do crédito tributário e inicia-se o prazo prescricional para cobrança do montante lançado. Assim, enquanto não se encerrar o prazo prescricional de cobrança do crédito tributário decorrente do ganho de capital da venda do bem/direito, o contribuinte é obrigado a manter os documentos que respaldam os respectivos valores de custo de aquisição, benfeitorias e alienação. E, evidentemente, este prazo prescricional não se confunde com aquele da Declaração do Imposto de Renda na qual se tenha informado a aquisição, alterações ou alienação do imóvel.

Caso prevalecesse seu entendimento, o interessado somente teria que manter a guarda dos documentos relativos ao imóvel citado durante o prazo de 5 anos a partir da data da alienação, o que, obviamente, não é o entendimento acertado no caso em análise, tendo em vista que a guarda de todos os comprovantes relativos ao custo de aquisição, benfeitorias, bem como aqueles relativos à operação de venda do bem deverá ser feita até que ocorra a prescrição do crédito tributário a ele relativo, prazo este que se estenderá por período muito superior ao prazo decadencial sugerido pelo impugnante em sua contestação administrativa.

À vista do exposto, não há que se falar em decadência sobre ganhos de capital, haja vista que a auditoria se prendeu unicamente a acréscimo patrimonial a descoberto.

Outrossim, repete-se as conclusões já exaradas ao norte:

“Ressalte-se, conforme se verá adiante quando do exame da qualificação da multa de ofício, são fortes os fatos narrados no TVF dando conta da prática, em tese, dos ilícitos previstos nos artigos 71, 72, 73 da Lei 4.502/64, com clara evidencia dolosa, o que logicamente impede a aplicação do artigo 150 § 4º do CTN.

Deste modo, demonstrada a conduta dolosa do contribuinte, aplica-se o disposto no artigo 173, inciso I do CTN para afirmar que o crédito tributário não foi alcançado pela decadência quinquenal.”

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto:

A Autoridade Fiscal, após análises dos dados apresentados pelo Contribuinte, apurou acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2014, no montante original de R\$ R\$ 3.585.282,88 (três milhões, quinhentos e oitenta e cinco mil, duzentos e oitenta e dois reais e oitenta e oito centavos), relativos aos meses de abril e dezembro de 2014, decorrentes de variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, conforme relatório fiscal em anexo.

Estabelecidos os contornos da controvérsia, preliminarmente cabe esclarecer que acréscimo patrimonial constitui hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda expressamente definida no art. 43, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 1966:

“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.” (Sem grifo no original)

No âmbito da legislação ordinária, a tributação pelo IRPF de acréscimo patrimonial a descoberto deriva de presunção prescrita no art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988:

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

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.” (Sem grifo no original)

Referida matéria era tratada nos arts. 55, inciso XIII e parágrafo único, 806 e 807 do Regulamento do Imposto sobre Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, vigente na época dos fatos, nos seguintes termos:

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

[...]

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

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

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.” (Sem grifo no original)

Como se observa da legislação transcrita, o acréscimo patrimonial a descoberto reflete no aumento do patrimônio não corroborado pelos rendimentos declarados, sendo passível de tributação. Nesse sentido, o excesso mensal de aplicação sobre origem de recursos evidencia a existência de entradas patrimoniais desconhecidas pelo Fisco, o que configura, nos termos dos atos normativos, omissão de rendimentos tributáveis e, consequentemente, autoriza o lançamento de ofício. A legislação, portanto, estabelece uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que se constata a existência de acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados pelo contribuinte.

Ao constatar a ocorrência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, verifica-se também a omissão de rendimentos à tributação, cabendo ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados. O principal efeito da presunção legal é a inversão do ônus da prova.

A legislação prevê, contudo, a possibilidade de prova em contrário, quando o contribuinte demonstra que o acréscimo resultou de rendimentos não tributáveis, isentos, objeto de tributação definitiva ou tributados exclusivamente na fonte. Pode ainda o interessado comprovar a não ocorrência de aumento do patrimônio, caso indique documentalmente, por exemplo, que houve apenas uma mutação oriunda de empréstimo. Logo, constatada a variação patrimonial positiva desamparada de origem declarada, recai sobre o sujeito passivo o ônus probatório na pretensão de afastar a autuação.

Por se tratar de uma presunção legal de omissão de rendimentos, que está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que lastreiem os acréscimos patrimoniais verificados em valores superiores aos rendimentos declarados, não há a necessidade de o Fisco juntar qualquer outra prova, pois, até prova em contrário, não se consegue essa variação positiva sem o recebimento de renda.

Como regra, para alegar a ocorrência de fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Porém, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, a produção de tais provas é dispensada. Sobre a questão, estabelece o Código de Processo Civil, nos seus artigos 333 e 334 (grifei):

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

Nos termos dos artigos 37 e 38 do Decreto nº 3000, de 1999 (vigente à época dos fatos), considera-se como rendimento:

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

[...]

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

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

Desta forma, a Autoridade Fiscal, em procedimento fiscal, utiliza-se de fluxos de caixa com o objetivo de verificar a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Via de regra, para alegar a ocorrência de “fato gerador”, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a própria lei presume a ocorrência do fato gerador, a produção de provas é limitada ao fato indiciário, e não ao fato gerador. O Fisco, então, tem o dever de demonstrar o fato indiciário (acréscimo patrimonial a descoberto) para, provado esse fato indiciário, presumir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (obtenção de rendimentos).

Portanto, se o impugnante não apresentar documentos que comprovem de maneira inequívoca a utilização de recursos isentos, não tributáveis ou cuja origem foi submetida à tributação, a presunção legal de omissão de rendimentos se concretiza, por não ter sido elidida. É o ônus com o qual o contribuinte tem que arcar.

Ressalte-se que a presunção contida no dispositivo citado (Código Tributário Nacional, art. 43, inc. II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Trata-se de prova que deve ser feita pelo próprio contribuinte interessado, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

Na presunção relativa, há a inversão do ônus da prova. É a chamada presunção juris tantum, assim definida por Plácido e Silva, em seu “Vocabulário Jurídico”:

“PRESUNÇÃO ‘JURIS TANTUM’. É a presunção condicional ou relativa, também denominada de simples. E é apelidada de ‘tantum’, porque prevalece ‘até que se demonstre o contrário’. E a destruição dela não cabe a quem a tem em seu favor por determinação legal, mas aquele que não a quer ou não se conforma com a sua determinação.”

No texto abaixo reproduzido, extraído da obra Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas (JUSTEC, RJ, 1979, pg. 806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao

contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

Verificada a ocorrência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar o excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, como rendimentos tributáveis omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente.

Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

De posse dos documentos e elementos apresentados pelo contribuinte e das informações constantes dos sistemas da Receita Federal, especialmente, na Declaração de Ajuste Anual, do ano-calendário fiscalizado, a Fiscalização procedeu à análise mensal do fluxo de origens e aplicações de recursos do contribuinte evidenciando a existência de variação patrimonial a descoberto no ano de 2008.

A jurisprudência administrativa é pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fim de se elidir a tributação erigida por acréscimo patrimonial injustificado:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurados em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, evidenciando, desta forma, a omissão de rendimentos a ser tributada em cada mês. Para que se possa contraditar um lançamento fundado em omissão decorrente de variação patrimonial descoberto, é necessário que o contribuinte demonstre documentalmente, a origem dos recursos utilizados nas aplicações efetuadas. Meras alegações desacompanhadas da documentação que as suportem, não podem ser acolhidas para demonstrar a origem de recursos que suportariam os dispêndios que originariam o lançamento assim apurado. (Acórdão nº 2301-004.541, de 08/03/2016)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove o aumento do patrimônio sem justificativa nos recursos declarados. As operações declaradas pelo contribuinte, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência (Acórdão nº 2201-002.723, de 09/12/2015)

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA. A tributação por presunção de omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto encontra previsão legal, e para que o contribuinte possa dela se defender precisa demonstrar que tinha recursos (origens) suficientes para acobertar os dispêndios efetuados ao longo de um determinado ano-calendário. Não há aqui o ônus do Fisco de comprovar a falta da origem, mas, inversamente, há a obrigação do contribuinte de comprovar - com documentação hábil e idônea - a existência desta origem. (Acórdão nº 2102-002.572, de 08/07/2013)"

Na sua impugnação, o contribuinte alega que houve erro na apuração das origens dos recursos e aplicações para determinação do suposto acréscimo patrimonial:

"II.6 - DOS "ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO" - INEXISTÊNCIA

"In limine", cumpre fazer algumas considerações, relevantes para a questão dos aumentos patrimoniais não justificados apurados pela Fiscalização, fruto de anomalias perpetradas na alocação dos dados, ou o não cômputo de recursos recebidos.

Nesse sentido, veja-se que foram alocados como APLICAÇÕES, valores recebidos por venda de participações societárias, que são representativas de RECURSOS, distorcendo completamente os resultados da apuração, como se demonstrará mais adiante.

Igualmente, deixaram de ser computados como RECURSOS rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte, inclusive parcela isenta de aposentadoria declarada na D1RPF do exercício de 2015, ano-calendário de 2014 (V. TVF, fls. 8 de 34) R\$ 21.453,24.

Por outro lado, no Termo de Verificação Fiscal, a fls. 17 de 34, apesar das críticas à legislação de regência, consta que a Fiscalização "acatou as TRANSFORMAÇÕES de associações em sociedades, das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, nos estritos moldes das informações contidas nos documentos e esclarecimentos apresentados pelo(a) contribuinte, bem como, dos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil." Noutras palavras, homologou a atividade desenvolvida pelo contribuinte na apuração do ganho de capital e recolhimento do imposto de renda incidente.

Mesmo assim, a Fiscalização, logo após a citação acima, acrescentou, verbis:

"No entanto, na presente ação fiscal foram auditados e analisados os efeitos tributários, decorrentes dos acréscimos patrimoniais do fiscalizado(a), em consequência desses negócios jurídicos perpetrados por ele(a), e demais antigos mantenedores das entidades supracitadas." O que acima afirmado e que está em negrito, atenta contra a lógica, pois, em tendo havido ganho de capital, por certo o valor apurado na venda superou aos custos de aquisição, por isso, com todo o respeito devido, afigura-se contraditório afirmar que os valores apurados na alienação possam concorrer para eventual "acréscimo patrimonial a descoberto".

Nessa situação, se apurado for "acréscimo patrimonial a descoberto", outras seriam as causas, jamais o produto da alienação das participações societárias.

Portanto, aprioristicamente registre-se carecer de fundamento admitir-se que o "plus" auferido na negociação (ganho de capital), possa dar causa a "acréscimo patrimonial a descoberto" que, em sendo apurado, só poderia ter origem em outros fatores.

Por isso, de plano, cabe afastar a exacerbação da penalidade aplicada (150%), à imprópria alegação de que os acréscimos apurados na planilha elaborada pelo Fisco (com incorreções) estariam vinculados à venda de participações societárias advindas da transformação de associação sem fim lucrativo em sociedade empresária, que teria se operado por meios dissimulatórios (no entender da Fiscalização), fato dissociado da realidade, pois foram observadas todas as formalidades legais, após o crivo das autoridades administrativas e do Judiciário, tudo realizado com respeito absoluto à legislação de regência, de forma clara e transparente.

Admitir-se que ganhos concorrem para "acréscimos patrimoniais a descoberto", iria contra os princípios da lógica e, da matemática, devendo ser afastado esse argumento, utilizado para majoração da penalidade.

Houve erros manifestos na elaboração da planilha, pois foram incluídos como "Aplicações" inexistentes aumentos de participações societárias.

Os lapsos praticados resultam de terem sido considerados como aplicações, não apenas os valores subscritos e integralizados (que representam os investimentos realmente efetuados), mas a eles foram adicionados os valores recebidos nas vendas realizadas, de tal sorte que valores recebidos (ingressos) foram considerados como aplicações (saídas), numa completa subversão na ordem natural das coisas.

Feitas essas ressalvas, verifica-se que, com base em planilha intitulada "Análise da Variação Patrimonial", a Fiscalização teria apurado aplicações superiores aos recursos ("acréscimos patrimoniais a descoberto"), em 2014, nos meses de fevereiro (R\$ 24.438.578,00), e dezembro (R\$ 3.232.450,67), os quais, como se demonstrará, são inexistentes.

No fluxo de caixa elaborado pela Fiscalização, na coluna "Aplicação" do mês de fevereiro, consta um aumento de participação societária no valor de R\$ 25.000.000,00, quando o único investimento foi de R\$ 5.000,00 na subscrição e integralização no capital social da sociedade FMU Ltda., conforme quadro demonstrativo constante de fls. 10 de 34 do Termo de Verificação Fiscal - TVF, abaixo reproduzido por digitalização: (...) fls. 1.468 Em assim sendo, da rubrica "aumento de participação societária deve ser excluída a quantia de R\$ 25.000.000,00 e incluída a de R\$ 5.000,00. Com isso o saldo negativo de R\$ 24.438.578,00, se transforma positivo em R\$ 556.422,00.

De outra parte, a Fiscalização declara que não computou como recursos os rendimentos isentos de aposentadoria recebida do INSS, em razão de ter mais de 65 anos, no valor de R\$ 21.453,24 (isentos por idade), como consta do TVF, a fls. 8 de 34: (...) fls. 1.469 Igualmente não foi computada a parcela tributável de aposentadoria, no valor de R\$ 4.346,76. A impugnante está com 93 anos de idade, com saúde precária, e informou em sua DIRPF os proventos de aposentadoria pagos pelo Órgão Oficial do Governo. Se a Fiscalização cumprisse o seu dever, tentaria ao menos apurar se houve ou não o pagamento.

A impugnação a esses esclarecimentos afronta o disposto no § 1º do art. 845 do RIR/99, então vigente, como se explicitará no item subsequente, em razão do que os valores acima devem ser computados como recursos, ao menos no mês de dezembro.

Ademais, no mês de setembro de 2014, pela venda de sua participação societária na FMU Ltda., a impugnante recebeu a quantia de R\$ 25.000.000,00, que estavam custodiados em seu favor junto ao Deutsche Bank S/A, acrescidos dos rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte, no valor de R\$ 1.748.819,33, conforme consta do TVF, a fls. 22/23 de 34 (v. cópia digitalizada abaixo):

(...)

fls. 1.469/1.470 A impugnante já houvera prestado essas informações em 30.08.2014, na resposta ao TCIF nº 02/2019, in verbis: (...) fls. 1.470 Esse valor de R\$ 1.748.819,33, ingresso comprovadamente ocorrido em 12/09/2014, não foi incluído como recurso na planilha elaborada pelo Fisco, na coluna referente ao mês de setembro.

Com os recursos provenientes da venda de sua participação societária na FMU Ltda. (R\$ 25.000.000,00), houve o recolhimento do IR s/Ganho de Capital, no importe de R\$ R\$ 3.749.250,00, daí resultante o valor líquido de R\$ 21.250.750,00, que a impugnante fez constar de sua DIRPF:

(...) fls. 1.471

No seu fluxo de caixa, a Fiscalização adicionou ao valor declarado de R\$ 21.250.750,00 os rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte no importe de 22.999.569,33, elevando a quantia em poder de seu irmão a R\$ 22.999.569,33 (R\$ 21.250.750,00 + R\$ 1.748.819,33).

Veja-se que na planilha do Fisco, dentre as Aplicações no mês de dezembro, sob o título "Empréstimos e Créditos Concedidos", figura o montante de R\$ 22.999.569,33.

Noutras palavras, mais uma vez a Fiscalização adota dois pesos e duas medidas.

Considera como aplicação os rendimentos financeiros tributados exclusivamente fonte, na "escrow account" mantida junto ao Deutsch Bank, onde estava custodiada a quantia de R\$ 25.000.000,00 em favor Impugnante, mas deixa de computá-lo como recursos (ingressos) no mês de setembro.

Com esses esclarecimentos, a impugnante reitera que a real variação do seu patrimônio, durante o ano de 2014, é aquela retratada no fluxo de caixa (uma folha com os Recursos e outra com as Aplicações) apresentado na resposta ao TCIF nº 02/2019, datada em 27/09/2019, que está sendo reapresentado nesta oportunidade (DOC. 03).

Os dados constantes desse cash flow são ora reiterados, ressalvadas duas (02) alterações que se impõem, qual sejam, o ingresso, como RECURSO no mês de setembro, do rendimento pago pelo Deutsche Bank (R\$ 1.748.819,33), tributado exclusivamente na fonte, e a sua inclusão, como APLICAÇÃO no mês de dezembro, no item "Empréstimos e Créditos Concedidos", que passa a figurar com o valor de R\$ 22.999.569,33 (R\$ 21.250.750,00 + R\$ 1.748.819,33).

Considerando que, nessas condições, haverá um ingresso (Recurso) e uma saída (Aplicação) de igual valor, o saldo em dezembro não será alterado, permanecendo positivo de R\$ 122.563,45.

Desta forma, demonstrado e comprovado está que inexistiu qualquer aumento patrimonial a descoberto durante o ano de 2014, a revelar a improcedência da exação fiscal ora contestada, que deverá ser declarada insubsistente.

Com o intuito de colaborar nos trabalhos da análise a ser realizada pelos I. Julgadores dessa DRJ, está sendo apresentada a planilha que retrata a exata variação patrimonial do impugnante durante o ano de 2014, a evidenciar a inexistência de aumentos patrimoniais não justificados."

Como já mencionado, o acréscimo patrimonial a descoberto apura-se por meio da comparação dos valores de origens e aplicações, de forma mensal, tendo em vista a regra do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, que preceitua que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

A Autoridade Fiscal considerou mensalmente como Origens dos Recursos, todos rendimentos, alienações de bens e direitos, os saldos credores existentes em conta corrente e poupança no início de cada mês e os resgates de aplicações financeiras, e como Aplicações de Recursos, pagamentos com tributos e contribuições previdenciárias, despesas de cartão de créditos e as debitadas nos extratos bancários, aquisição de bens e direitos, saldo de conta corrente e poupança no final do mês e as aplicações financeiras, e os saldos positivos do meses anteriores (recursos superando dispêndios) foram transportados para a apuração dos meses subsequentes, devidamente comprovados pelo sujeito passivo.

A seguir procedermos a uma análise das aplicações e recursos que deram origem ao acréscimo patrimonial a descoberto, confrontando-se com as alegações do impugnante neste sentido.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO SEM APROPRIAÇÃO - INFRAÇÃO SUJEITA AO LANÇAMENTO COM MULTA DE 75% (SETENTA E CINCO POR CENTO):

Quanto aos rendimentos tributáveis assim entendeu a fiscalização:

3.1) Rendimentos Tributáveis:

Os rendimentos tributáveis recebidos das fontes pagadoras, discriminadas na respectiva planilha, foram considerados e alocados no mês do efetivo pagamento, conforme informações contidas nos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil.

Os rendimentos acima citados foram considerados como "recursos", e o imposto de renda retido na fonte, como "dispêndios", para análise da Evolução Patrimonial e Financeira do(a) contribuinte.

Na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2015, correspondente ao ano-calendário de 2014, no quadro 01- Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Jurídicas pelo Titular, e no quadro 03- Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Física e do Exterior pelo Titular, o(a) contribuinte declarou tais valores como rendimentos tributáveis.

(...)

O(A) contribuinte quanto a este item não apresentou questionamentos formais, além dos que serão tratados no item subsequente e mantidos por falta de comprovação do alegado.

“Foram entregues todos os informes de rendimentos e de aplicações financeiras fornecidos pelos Bancos, para fins de elaboração da Declaração de Imposto de Renda do Ano-Calendário 2014, a saber: Banco Itaú, Caixa Econômica Federal e City Bank S/A.”

Os valores encontram-se a seguir consolidados:

(...)

Como Rendimentos Isentos assim se reportou a autoridade fiscal:

“3.2) Rendimentos Isentos:

Os rendimentos isentos e não tributáveis recebidos das fontes pagadoras declaradas em DIRPF, e confirmados por documentação hábil e idônea, discriminados na respectiva planilha, devem ser considerados e alocados no mês de efetivo pagamento, quando tal informação é confirmada nos documentos apresentados à fiscalização.

No presente caso, entretanto, os rendimentos isentos constatados em Informes de Rendimentos Financeiros de instituições bancárias, apresentados pelo(a) fiscalizado(a), foram considerados no início do ano, em benefício do(a) contribuinte, na composição da variação patrimonial, tendo em vista, que esses documentos bancários não informam os pagamentos mensais de tais rendimentos.

O(a) contribuinte declarou o valor de R\$ 21.453,24, a título de parcela isenta de aposentadoria, conforme consta da sua DIRPF 2014/2015. Entretanto, esses

valores, declarados em DIRPF, não foram considerados para Fins de variação patrimonial, tendo em vista que o(a) contribuinte, regularmente, intimado não apresentou documentação hábil e idônea (Informes de Rendimentos, documentos bancários, etc.), que comprovasse tais alegações.

Assim, apesar de regularmente intimado(a) a apresentar documentação hábil e idônea, para a comprovação dos fatos alegados, o(a) contribuinte não adimpliu referido dever tributário, limitando-se a apresentar cópias de declarações fiscais, já em posse da Receita Federal do Brasil, ou nada apresentando.

Frisa-se que não cabe ao(à) contribuinte determinar, segundo seus interesses, quais documentações devem ou não serem apresentadas à fiscalização, mas simplesmente, apresentar documentação hábil e idônea, conforme solicitado nos Termos de Intimações a ele encaminhados, fundamentados nos artigos 908, 949, 952, 956, 963, 971 e 972, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22/11/2018.

Pelo exposto, esta fiscalização não considerou no cálculo da variação patrimonial do(a) contribuinte, como origem de recursos, os rendimentos por ele(a) alegados como isentos, e recebidos a título de parcela isenta de aposentadoria, tendo em vista a não apresentação de documentação hábil e idônea para fazer prova a favor do(a) contribuinte ora fiscalizado(a)."

Neste ponto contrapõe-se o(a) contribuinte arguindo:

"II.6 - DOS "ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO" - INEXISTÊNCIA

(...)

De outra parte, a Fiscalização declara que não computou como recursos os rendimentos isentos de aposentadoria recebida do INSS, em razão de ter mais de 65 anos, no valor de R\$ 21.453,24 (isentos por idade), como consta do TVF, a fls. 8 de 34:

(...) fls. 1.469

Igualmente não foi computada a parcela tributável de aposentadoria, no valor de R\$ 4.346,76. A impugnante está com 93 anos de idade, com saúde precária, e informou em sua DIRPF os proventos de aposentadoria pagos pelo Órgão Oficial do Governo. Se a Fiscalização cumprisse o seu dever, tentaria ao menos apurar se houve ou não o pagamento.

A impugnação a esses esclarecimentos afronta o disposto no § 1º do art. 845 do RIR/99, então vigente, como se explicitará no item subsequente, em razão do que os valores acima devem ser computados como recursos, ao menos no mês de dezembro."

Pelo que se infere da impugnação apresentada o(a) contribuinte contesta a não inclusão no fluxo de caixa como recursos os rendimentos isentos de aposentadoria recebida do INSS, em razão de ter mais de 65 anos, no valor de R\$ 21.453,24 (isentos por idade), bem como a parcela tributável de aposentadoria,

no valor de R\$ 4.346,76. Argui que a fiscalização deveria ter efetuado diligência com a finalidade de comprovar tais valores.

Como já mencionado anteriormente, a norma tributária específica, insculpida no artigo 797 do Decreto 3.000/1999 (RIR/99) determina a responsabilidade do contribuinte pela guarda de documentos, enquanto não decair o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento tributário, pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Via de regra, para alegar a ocorrência de “fato gerador”, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a própria lei presume a ocorrência do fato gerador, a produção de provas é limitada ao fato indiciário, e não ao fato gerador. O Fisco, então, tem o dever de demonstrar o fato indiciário (acréscimo patrimonial a descoberto) para, provado esse fato indiciário, presumir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (obtenção de rendimentos).

Compulsando-se os autos verifica-se que em sua impugnação não foram carreados novos documentos que dessem suporte ao alegado pelo contribuinte. Assim, mantida a não inclusão destes rendimentos ao fluxo de caixa.

O objetivo da análise patrimonial, por conseguinte, é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos). A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo Fisco.

Assim, verificada a ocorrência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da origem dos recursos utilizados. O principal efeito da presunção legal é a inversão do ônus da prova.

O acréscimo patrimonial é, portanto, uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí uma presunção legal, do tipo condicional ou relativa, que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto da verdade e que impõe ao contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

Correto, pois, os valores computados a este título para apuração de eventual acréscimo patrimonial a descoberto, conforme planilha abaixo:

(...)

Quanto aos rendimentos oriundos de tributação exclusiva/definitiva, assim se reportou a fiscalização:

“3.3) Rendimentos sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva:

Os rendimentos tributáveis sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva recebidos das fontes pagadoras, discriminadas na respectiva planilha, foram considerados e

alocados no mês do efetivo pagamento, conforme informações contidas nos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil.

Os rendimentos acima citados foram considerados como "recursos", e o imposto de renda retido na fonte, como "dispêndios", para análise da Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte.

Na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2015, correspondente ao ano-calendário de 2014, no quadro Rendimentos sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva, o(a) contribuinte declarou tais valores como rendimentos tributáveis.

Na respectiva planilha do Demonstrativo de Evolução Patrimonial e Financeira, apenas não foram alocados os valores referentes aos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos, tendo em vista que existem planilhas específicas para as análises desses recursos, como as planilhas de "Aquisições e Alienações de Bens Patrimoniais" e "Aumentos e Reduções de Participações Societárias", que serão abordadas mais adiante neste Termo de Verificação Fiscal."

(...)

O(A) contribuinte contrapõe-se ao procedimento fiscal alegando:

"IV.6 – IMPUGNAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS E ESCLARECIMENTOS PRESTADOS PELO(A) CONTRIBUINTE

Vários documentos apresentados e esclarecimentos prestados foram impugnados pelo Fisco ou postos à margem na Análise das Variações Patrimoniais.

Deixaram de ser computados como RECURSOS rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte, inclusive parcela isenta de aposentadoria declarada na DIRPF do exercício de 2015, ano-calendário de 2014 (V. TVF, fls. 8 de 34) R\$ 21.453,24 O mesmo se deu com rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte e ainda diversos outros casos, reportados nesta defesa.

A impugnação procedida pela fiscalização operou-se sem qualquer elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, com ofensa ao disposto no § 1º do art. 845 do RIR/99, então vigente, verbis: "Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão."

Quanto a inconformidade externada pelo(a) administrado(a), repete-se que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí uma presunção legal, do tipo condicional ou relativa, que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto da verdade e que impõe ao(à)

contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

Quanto aos Rendimentos sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva, apenas não foram alocados os valores referentes aos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos, acatando-se os demais valores informados na DIRPF/2015.

Segue tela explicativa elaborada pela fiscalização

(...)

Quanto aos saldos em contas bancárias, no lançamento foi adotado o seguinte procedimento:

“3.4) Saldos em Conta Bancária:

A consolidação dos saldos bancários de conta-corrente, poupança e aplicação financeira está demonstrada na planilha denominada "Saldos Bancários".

Os saldos bancários de conta-corrente, poupança e aplicação financeira foram utilizados para análise da Evolução Patrimonial e Financeira do(a) contribuinte, sendo alocados nos meses de janeiro e dezembro, pelos valores declarados na DIRPF 2014/2015 do(a) contribuinte, em sua declaração de bens e direitos, e conforme os Informes de Rendimentos Financeiros, tendo em vista a não apresentação das posições mensais desses recursos, conforme intimado pela fiscalização.

Ressalta-se que o(a) contribuinte foi intimado(a) a apresentar Planilha informando, mensalmente, os saldos bancários iniciais e finais (saldos diversos de contas correntes, poupanças, aplicações financeiras, fundos de investimentos, CDBs, LCAs, LCIs, operações compromissadas, etc.), lastreados documentação bancária e documentação hábil e idônea, no(s) Ano(s)-calendário 2014, declarados ou não em sua DIRPF 2014/2015.

Nos casos em que foram apresentados os extratos bancários, tais valores foram alocados pelas posições mensais dos saldos de conta-corrente, poupança e aplicação financeira.

Os rendimentos de aplicações financeiras foram considerados pelo valor líquido, como "recursos" para análise da Evolução Patrimonial e Financeira do(a) contribuinte. A consolidação destes rendimentos está demonstrada na planilha denominada "Rendimentos Recebidos com Tributação Exclusiva".

(...)

Toda documentação apresentada pelo(a) autuado(a), constante de comprovantes de rendimentos emitidos por instituições bancárias, inclusos na declaração de ajuste do ano-calendário de 2014, foram devidamente analisados.

Os valores acima identificados na DIRPF/2015 do(a) administrado(a), foram consolidados na planilha elaborada pela autoridade fiscal, abaixo retratada, e constam de tabelas elaboradas pelo contribuinte (fls. 121/122):

(...)

Consta ainda, que o(a) contribuinte em sua declaração de ajuste anual, ano calendário de 2014, não indicou qualquer pagamento ou doação:

(...)

Na fase inquisitória, bem como nesta impugnação, o(a) contribuinte não logrou carrear aos autos qualquer documentação adicional que pudesse ocasionar a alteração das tabelas acima.

Instado a se manifestar sobre o acréscimo patrimonial em questão, o(a) fiscalizado(a) apresentou justificativas e documentos que não atenderam às demandas da fiscalização e, por conseguinte, não foram suficientes para afastar o acréscimo apurado através do presente auto de infração, não merecendo sofrer qualquer reparo o presente lançamento fiscal.

Assim, até este ponto, não há que se falar em qualquer irregularidade no procedimento fiscal que, após o cotejamento das origens de recursos e as aplicações, constatou que as origens de recursos conhecidas e comprovadas não foram suficientes para suportar os dispêndios e aplicações no mês de Dezembro de 2014, tendo sido, assim, apurado acréscimo patrimonial a descoberto, no valor de R\$ 1.676.028,67, o que evidenciou a omissão de rendimentos perante o Fisco.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO COM APROPRIAÇÃO - INFRAÇÕES SUJEITAS AO LANÇAMENTO COM MULTA QUALIFICADA (150% - CENTO E CINQUENTA POR CENTO)

No item 3.5 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal se reporta aos AUMENTOS E REDUÇÕES DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

A fiscalização elaborou análise cronológica das participações societárias onde consta o contribuinte como mantenedor, entidades Faculdades Metropolitanas Unidas S/S Ltda — FMU, CNPJ nº 63.063.689/0001-13; Sociedade de Cultura e Ensino S/S Ltda — SCE, CNPJ nº 43.318.823/0001-72; e União Educacional de São Paulo Ltda - UESP - CNPJ nº 73.671.067/0001-21, da qual o contribuinte era mantenedor, alienadas para as pessoas jurídicas REDE INTERNACIONAL DE UNIVERSIDADES LAUREATE LTDA, CNPJ nº 07.728.655/0001-20, e sua subsidiária, BSP – BUSINESS SCHOOL SAO PAULO LTDA, CNPJ nº 74.112.475/0001-06, abaixo retratada:

“3.5) Aumentos e Reduções de Participações Societárias:

Foram considerados como recursos, para análise da Evolução Patrimonial e Financeira, as parcelas referentes a reduções de participações societárias, conforme disposições estabelecidas em documentos esclarecimentos, apresentados pelo(a) contribuinte e pelos diligenciados.

Da mesma forma, foram considerados como aplicações, para análise da Evolução Patrimonial e Financeira, as parcelas referentes a aumentos de participações societárias, conforme disposições estabelecidas em documentos e esclarecimentos, apresentados pelo(a) contribuinte e pelos diligenciados.

Tais operações de aumentos e reduções de participações societárias também podem ser observadas na Declaração de Bens e Direitos da DIRPF 2014/2015 do(a) contribuinte, e foram analisadas na respectiva planilha de Participações Societárias, conforme dispõem os documentos auditados, apresentados à fiscalização. (...)

Segundo os esclarecimentos e documentos apresentados, as negociações para a efetivação da transferência do controle da FMU, ACE e UESP foram pactuadas em 10/05/2013, e dispunham, sob condições suspensivas, sem as quais as operações de transformação, aquisição e alienação não ocorreriam. Tais condições eram as seguintes:

- a) Aprovação da transação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica — CADE; b) Depósito em Conta Garantia de 500 milhões de reais (somente no contrato da FMU);
- c) Transformação das associações FMU, ACE e UESP, em sociedades;
- d) Registros dessas transformações nos registros públicos competentes (RCPJ e/ou JUCESP).

A condição de aprovação pelo CADE foi implementada em 23/12/2013, seguindo-se (1) as realizações de assembleias gerais dos mantenedores da FMU, ACE e UESP (fiscalizados), para transformar essas associações sem fins lucrativos, em sociedades civis/empresárias; (2) com os subsequentes registros nos cartórios de registros públicos de pessoas jurídicas, e/ou Junta Comercial de São Paulo — JUCESP; (3) e concomitante subscrição e integralização de capital social, conforme os respectivos contratos sociais.

Dessa forma, a associação FMU - Faculdades Metropolitanas Unidas foi transformada em sociedade simples por meio de assembleia geral realizada em 20/02/2014, e sua razão social foi alterada para Faculdades Metropolitanas Unidas Educacionais Ltda, com capital social de R\$ 100.000,00, totalmente subscrito e integralizado, conforme seu contrato social, cujo quadro societário ficou constituído da seguinte forma.

<i>Nome</i>	<i>CPF</i>	<i>Part. Soc. (%)</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>Edevaldo Alves da Silva</i>	<i>039.587.448-34</i>	<i>25%</i>	<i>R\$ 25.000,00</i>
<i>Labibi Elias Alves da Silva</i>	<i>038.170.268-54</i>	<i>25%</i>	<i>R\$ 25.000,00</i>
<i>Aidea Alves da Silva</i>	<i>000.211.488-72</i>	<i>5%</i>	<i>R\$ 5.000,00</i>
<i>Arnold Fioravante</i>	<i>024.095.778-49</i>	<i>45%</i>	<i>R\$ 45.000,00</i>
<i>Total</i>		<i>100%</i>	<i>R\$ 100.000,00</i>

A Associação de Cultura e Ensino - ACE foi transformada em sociedade simples por meio de assembleias gerais realizadas em 20/02/2014, e 28/04/2014, e sua razão social foi alterada para SCE – Sociedade de Cultura e Ensino Ltda, com capital social de R\$ 2.900.000,00, totalmente subscrito e integralizado, conforme seu contrato social, cujo quadro societário ficou constituído da seguinte forma.

- 1) Em 20/02/2014, os mantenedores da ACE aprovaram a transformação para a SCE:

<i>Nome</i>	<i>CPF</i>	<i>Part. Soc. (%)</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>Edevaldo Alves da Silva</i>	<i>039.587.448-34</i>	<i>50%</i>	<i>R\$ 30.000,00</i>
<i>Labibi Elias Alves da Silva</i>	<i>038.170.268-54</i>	<i>5%</i>	<i>R\$ 3.000,00</i>
<i>Arnold Fioravante</i>	<i>024.095.778-49</i>	<i>45%</i>	<i>R\$ 27.000,00</i>
	<i>Total</i>	<i>100%</i>	<i>R\$ 60.000,00</i>

Entretanto, o 4º Registro de Títulos e Documentos Civil e de Pessoas Jurídicas de São Paulo/SP indeferiu o pedido de averbação dessa Ata da Assembleia da ACE, de 20/02/2014, por entender que associação sem fins lucrativos, como a FMU, a ACE, e a UESP, não pode ser transformada em sociedade com fins lucrativos.

Em razão desse indeferimento a ACE requereu judicialmente, perante a 1ª Vara de Registros Públicos da Capital de São Paulo, a averbação da Ata da Assembleia, junto ao 4º RCPJ, por meio da Cautelar Inominada nº 1023270-42.2014.8.26.0100, com fundamento no artigo 13 da Lei nº 11.096/05, que autoriza a transformação de associação sem fins lucrativos, mantenedora de instituição de ensino superior, em sociedade com fins lucrativos.

O Judiciário autorizou a transformação da associação em sociedade, condicionada às exigências FORMAIS exigidas pelo 4º RCPJ, como: (a) deliberação unânime dos mantenedores autorizando a transformação; (b) apresentação do balanço patrimonial de 2013 da ACE, para verificação obrigatória da manutenção da paridade patrimonial entre a associação e a sociedade, sendo necessário, neste caso, a retificação do capital social supra.

2) Sendo assim, em 28/04/2014, os mantenedores da ACE aprovaram a transformação para a SCE:

(...)

Igualmente, a associação UESP - União Educacional de São Paulo foi transformada em sociedade simples por meio de assembleia geral realizada em 27/05/2014, e sua razão social foi alterada para União Educacional de São Paulo Ltda, com capital social de R\$ 3.200.000,00, totalmente subscrito e integralizado, conforme seu contrato social, cujo quadro societário ficou constituído da seguinte forma.

<i>Nome</i>	<i>CPF</i>	<i>Part. Soc. (%)</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>Labibi Elias Alves da Silva</i>	<i>038.170.268-54</i>	<i>70%</i>	<i>R\$ 2.240.000,00</i>
<i>Eduardo Elias Alves da Silva</i>	<i>064.144.068-56</i>	<i>15%</i>	<i>R\$ 480.000,00</i>
<i>Edson Elias Alves da Silva</i>	<i>083.397.198-07</i>	<i>15%</i>	<i>R\$ 480.000,00</i>
	<i>Total</i>	<i>100%</i>	<i>R\$ 3.200.000,00</i>

Em 18/06/2014, por meio de assembléia geral extraordinária, a sociedade UESP - União Educacional de São Paulo Ltda alterou seu tipo societário de sociedade simples para sociedade empresária.

Ressalta-se que a mesma decisão proferida na Cautelar Inominada da Associação de Cultura Ensino - ACE, foi dada na Cautelar Inominada nº 1023274-79.2014.8.26.0100, tendo a União Educacional de São Paulo - UESP como requerente, e o mesmo 4º Oficial de Registro de Títulos e Documentos e Civil da Pessoa Jurídica de São Paulo/SP, como requerido. Frise-se que o objeto dessas

demandas girou em torno de questões meramente formais, de cunho de direito notarial e registral, sem aprofundamento de questões civis, ou tributárias.

Essas participações societárias, conforme anteriormente relatado, foram previamente alienadas à REDE INTERNACIONAL DE UNIVERSIDADES LAUREATE LTDA, CNPJ nº 07.728.655/0001-20, em 10/05/2013, sob várias condições suspensivas. Esclareça-se que a LAUREATE transferiu os direitos de aquisição das entidades educacionais supracitadas, por meio de aditivos aos respectivos contratos de compra e venda de participações societárias, para sua subsidiária, BSP - BUSINESS SCHOOL SAO PAULO LTDA, CNPJ nº 74.112.475/0001-06, a qual, mediante o implemento das condições suspensivas, efetivou a operação de compra da FMU, ACE/SCE, e UESP, em 10/09/2014, por meio do pagamento da importância devida pactuada em contrato, a cada sócio.

Dessa forma, no caso das alienações das participações societárias da FMU - Faculdades Metropolitanas Unidas S/S Ltda, SCE - Sociedade de Cultura e Ensino S/S Ltda, e UESP - União Educacional de São Paulo Ltda, conforme disposições do contrato pactuado entre as partes em 10/05/2013, tem-se os seguintes valores envolvendo o(a) contribuinte em tela:

Entidade	Valor da Alienação (R\$)	Part Soc Aidea (%)	Vr Part Soc Aidea (R\$)
FMU	R\$ 500.000.000,00	25%	R\$ 25.000.000,00
SCE	R\$ 200.000.000,00	0%	R\$ 0,00
UESP	R\$ 300.000.000,00	0%	R\$ 0,00

Por todo o exposto, segundo o(a) contribuinte, para as apurações dos ganhos de capital das alienações das quotas das novas sociedades FMU e ACE/SCE, ele(a) apurou os seguintes valores.

Entidade	Custo (R\$) Aidea	Venda (R\$) Aidea	GCAP Aidea (R\$)	Imposto Devido GCAP (R\$)
FMU	R\$ 5.000,00	R\$ 25.000.000,00	R\$ 24.975.000,00	R\$ 3.749,250,00
SCE	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
UESP	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00

No subitem a seguir a fiscalização apresenta longo arrazoado das consequências advindas da transformação de associação em sociedade findando por consignar as consequências jurídicas dessas participações societárias apropriáveis pelos seus mantenedores:

“3.5.1) Transformação de Associação em Sociedade:

Conforme explanado anteriormente neste item 3.5), os mantenedores das associações FMU, ACE/SCE, e UESP celebraram contratos de compra e venda de participações societárias dessas entidades educacionais, com a Rede Laureate. Tais contratos foram celebrados sob condições suspensivas, em 10/05/2013, condicionando suas efetivações à autorização do CADE; transformação da

natureza jurídica das pessoas jurídicas de associações para sociedades; e averbações nos órgãos registrares competentes.

(...)

fls. 1.406/1.410

Dessa maneira, a consequência jurídica da transformação das entidades em tela em sociedades foi a criação, o surgimento dos bens "participações societárias", que refletem um potencial de múltiplos direitos sobre as pessoas jurídicas transformadas, apropriáveis por particulares, e que, portanto, alavancam, exponencialmente, as avaliações econômicas desses bens. E são, justamente, essas apropriações que serão analisadas no próximo item.

Não obstante tais considerações, esta fiscalização, em respeito aos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, não adentrou no mérito das operações efetivamente realizadas pelo(a) contribuinte, e demais mantenedores das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, de TRANSFORMAÇÃO, de AQUISIÇÃO, e de ALIENAÇÃO de suas participações societárias, limitando-se, tão somente, em auditar os fatos tributários a elas inerentes, com vistas a delimitar seus reflexos na composição da variação patrimonial e financeira de todos os envolvidos, conforme será analisado nos subitens subsequentes.

Do exposto, esta fiscalização acatou as TRANSFORMAÇÕES de associações em sociedades, das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, nos estritos moldes das informações contidas nos documentos e esclarecimentos apresentados pelo(a) contribuinte, bem como, dos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil. No entanto, na presente ação fiscal foram auditados e analisados os efeitos tributários, decorrentes dos acréscimos patrimoniais do fiscalizado(a), em consequência desses negócios jurídicos perpetrados por ele(a), e demais antigos mantenedores das entidades supracitadas.

Conforme citado no subitem anterior, a seguir a fiscalização procedeu à análise dos efeitos tributários, decorrentes dos acréscimos patrimoniais do fiscalizado(a), em consequência desses negócios jurídicos perpetrados por ele(a), e demais antigos mantenedores das entidades supracitadas.

"3.5.2) Aquisições/Apropriações de Participações Societárias:

Concomitantemente às operações de transformações, os mantenedores das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, celebraram os respectivos contratos sociais destas novas sociedades simples limitadas, atribuindo a si mesmos as posições jurídicas de sócios, com as constituições dos capitais sociais, e participações societárias, descritas nas tabelas de quadros societários do subitem anterior.

Das análises desses quadros societários, constatam-se, imediatamente, uma situação de flagrante subcapitalização dos capitais sociais estabelecidos pelos novos sócios das entidades educacionais em tela. Para a FMU foi atribuído o valor

de apenas R\$ 100.000,00 de capital social, para a ACE/SCE foi, inicialmente, atribuído o valor de irrisórios R\$ 60.000,00, imediatamente, refutado no respectivo registro do contrato social, quando da análise pelo 4º Registro Público de Pessoas Jurídicas da cidade de São Paulo, o que motivou o ajuizamento de medida cautelar, e a consequente majoração do capital social para R\$ 2.900.000,00, aparentemente, em virtude do juízo do caso ter levado em consideração na sua decisão o valor do patrimônio líquido informado no último balanço patrimonial de 2013, levantado pela antiga Associação de Cultura e Ensino — ACE, segundo se depreende da ementa da demanda, mas, ao que tudo indica, pela própria ementa, sem tomar conhecimento, e levar em consideração o contexto dessas operações, como analisado neste Termo de Verificação Fiscal. Para a UESP ocorreu o mesmo fato, sendo atribuído o valor de R\$ 3.200.000,00 para o capital social.

Tais valores contradizem as alegações prestadas pelos contribuintes Edevaldo Alves da Silva, Labibi Elias Alves da Silva, e Aidea Alves da Silva, nos cursos de suas respectivas ações fiscais, para justificar as motivações de transformações e posteriores alienações dos controles da FMU, da ACE/SCE e da UESP, para o grupo Laureate, informando que essas operações seriam as únicas necessárias em virtude de uma suposta delicadíssima situação financeira do grupo, sob pena de fechamento.

Nesse ponto, cabem alguns questionamentos: se as associações se encontravam em situação financeira tão complicada, qual o motivo do grupo Laureate ter pago uma quantia bilionária na aquisição dessas entidades? Ora, se tais alegações eram mesmo verdadeiras, por que os antigos mantenedores das associações, e depois novos sócios das sociedades aportaram valores tão irrisórios no capital social dessas entidades, em face do porte das mesmas? Se as dívidas eram, realmente, tão elevadas, e tais entidades estavam à beira da insolvência, qual o motivo de se atribuir, arbitrariamente, valores irrelevantes de capital social?

Ressalta-se que o capital social representa a totalidade expressa, ou o numerário, dos contingentes realizados ou prometidos pelos sócios para a constituição da sociedade, sendo a primeira das garantias oferecidas a terceiros, e caracterizando-se, portanto, como o fundamento da entidade.

Logo, o conceito de capital social representa o total, contratual ou estatutário, dos recursos empenhados, ou efetivados pelos sócios para a constituição de uma sociedade, caracterizando-se, portanto, também, como um indicativo de garantias indiretas, oferecidas aos credores sobre o empreendimento, e constituindo-se, por conseguinte, como o fundamento econômico da entidade, para terceiros.

Sendo assim, não caberia estabelecer valores irrisórios para o capital social das novas sociedades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, quando a justificativa dos próprios sócios é que as mesmas estavam à beira da insolvência, e o capital social reflete, exatamente, uma das garantias aos seus credores, passando uma segurança para os mesmos, e para o mercado. Dessa maneira, essas situações de

subcapitalização configurariam, em tese, condutas de gestão temerária, pela atribuição de valores, sabidamente, inidôneos para os capitais próprios das novas sociedades FMU, ACE/SCE e UESP.

Corroborando com essas considerações, deve-se ressaltar as disposições contidas nas próprias cláusulas dos contratos de compra e venda das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, de 10/05/2013, em que em seus itens 2.2.1., relacionam dívidas no valor de R\$ 137.000.000,00, e em seus itens 2.2.2., relacionam projeções de caixa (cash-flow) de R\$ 12.000.000,00, e receitas mensais mínimas de R\$ 32.000.000,00, valores indicativos dispostos em contratos, e analisados em relatórios de due diligences, mencionados nesses contratos, de que os tamanhos dessas três instituições educacionais são muito superiores aos montantes de capitais sociais irrisórios, atribuídos por seus novos sócios, antigos mantenedores.

Esses fatos demonstram que as operações de formações dos capitais sociais das novas sociedades FMU, ACE/SCE e UESP, ocorreram com desvios de finalidades, em nada se caracterizando como aportes de recursos para fundamentar economicamente os inícios de sociedades limitadas, mas, ao revés, apenas constituíram uma parcela de um processo maior, de transferência de patrimônio de associações sem fins lucrativos, do sistema educacional filantrópico, para o patrimônio de seus mantenedores, e, posteriormente, para um grupo econômico, pela dissimulação de capitalização de recursos irrisórios para o capital social, visando estabelecer um custo fictício de aquisição dessa participação societária, e assim, em tese, simular operações de ganhos de capitais, quando das alienações subsequentes ao grupo Laureate, com o objetivo de apenas ser tributado por uma alíquota menor do imposto de renda da pessoa física, pelos 15% da tributação exclusiva de ganhos de capital, omitindo as apropriações milionárias de patrimônio das três associações, no momento de suas transformações para sociedades, por meio de suas participações societárias, que estariam sujeitas à tributação de 27,5%, sobre a renda, nos termos do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, como no presente caso, subsumindo-se, portanto, tais condutas na norma prevista no inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Tais constatações são comprovadas pelos próprios contratos de compra e venda de participações societárias das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, de 10/05/2013, celebrado quase um ano antes das operações de transformações, e aquisições dos controles de tais sociedades. Nas cláusulas 1 desses contratos constam as seguintes informações:

"1. Objeto do Presente Contrato. Na Data de Fechamento, a Compradora comprará dos Vendedores, e os Vendedores venderão à Compradora 100% (cem por cento) do capital social da Sociedade, após a sua transformação em sociedade com fins lucrativos, sendo suas participações societárias livres e desembaraçadas de todos e quaisquer gravames, sujeito aos termos e condições abaixo, com tudo que elas representam, incluindo a propriedade de todos Os seus ativos, tangíveis e intangíveis detidos nesta

data e quaisquer outros adquiridos pela Sociedade após esta data até a Data de Fechamento, que sejam necessários para as atividades da Sociedade (as "Participações Societárias") (referida compra e venda doravante denominada a "Transação"), sendo que os referidos ativos e passivos foram devidamente registrados na contabilidade da Sociedade e analisados pela PricewaterhouseCoopers, Financial and Recoverv Ltda. ("PWCF"), contratada que foi pela Compradora para realizar uma auditoria durante um período de investigação (due diligence), já terminada. Os Vendedores à mercê dos termos deste instrumento contrataram a empresa Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes ("DTTL"), aceita pela Compradora, para auditar as demonstrações financeiras da Sociedade, referentes ao exercício financeiro de 2012, cuja versão original sem ressalvas, assinada e consolidada da FMU, Associação Cultural de Ensino, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 43.318.823/0001-72 (a "ACE", e União Educacional de São Paulo, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 73.671.067/0001-21 (a "UESP") é, nesta data, entregue à Compradora."

Dessa cláusula se demonstra que os mantenedores das associações filantrópicas FMU, ACE, e UESP venderam com antecedência de quase um ano, algo que não existia, e uma vez sendo criado, também não lhes pertencia. Ademais, nessa mesma cláusula é informado que as tratativas pré-contratuais já existiam muito antes de 10/05/2013, data das celebrações dos contratos, pois é mencionado que as partes apresentaram, na data de assinatura do instrumento contratual, os relatórios de investigações, de due diligence, realizados por empresas de consultorias internacionais, contratadas por cada parte signatária, com os diagnósticos de todos os dados das transações, em todos os seus aspectos, inclusive, e principalmente, com os valores que cada uma das partes, vendedoras e compradores, obtiveram sobre os preços das participações societárias de cada uma das três instituições de ensino transacionadas.

Ressalta-se que em todas as intimações feitas aos contribuintes fiscalizados, e aos diligenciados foram solicitadas as apresentações de tais estudos, pareceres e relatórios, de investigações, e de due diligence, conforme, exaustivamente, relatado no item 1 deste Termo de Verificação Fiscal, sem, porém, nenhum dos intimados terem adimplido tais intimações, alegando sempre sigilo para não apresentarem referidos documentos.

No entanto, mesmo não apresentando esses relatórios de investigações, e de due diligence, as cláusulas 2 dos contratos de compra e venda de participações societárias das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, de 10/05/2013, informam o valor pactuado entre as partes, para as transações dessas instituições de ensino, refletindo os valores acordados e intermediários, entre o que os compradores e os vendedores acreditavam ser o justo para as celebrações dos negócios societários.

Sendo assim, os valores pactuados para cada uma das três associações, e as respectivas apropriações patrimoniais realizadas pelo contribuinte fiscalizado em tela foram os seguintes:

Entidade	Valor da Alienação (R\$)	Part Soc Aidea (%)	Vr Part Soc Aidea (R\$)
FMU	R\$ 500.000.000,00	25%	R\$ 25.000.000,00
SCE	R\$ 200.000.000,00	0%	R\$ 0,00
UESP	R\$ 300.000.000,00	0%	R\$ 0,00

Frise-se que a cláusula 1 dos contratos de compra e venda de participações societárias das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, de 10/05/2013, informam, expressamente, conforme destacado na sua transcrição anterior, que os bens transacionados foram as Participações Societárias dessas entidades, representando "...100% (cem por cento) do capital social da Sociedade, após a sua transformação em sociedade com fins lucrativos, sendo suas participações societárias livres e desembaraçadas de todos e quaisquer gravames, sujeito aos termos e condições abaixo, com tudo que elas representam, incluindo a propriedade de todos os seus ativos, tangíveis e intangíveis..."

Ou seja, pelas disposições contidas nas cláusulas 1 e 2 dos referidos contratos, o(a) contribuinte, após as transformações das entidades educacionais, FMU, ACE, e UESP, em fevereiro, abril e maio de 2014, respectivamente, APROPRIOU-SE, nessas mesmas datas, conforme o caso, de participações societárias avaliadas em contrato, por valores muito superiores aos que ele(a), juntamente com os demais mantenedores de cada instituição, tentou dissimular, pelas operações de constituições dos capitais sociais das entidades em questão, segundo os procedimentos supra relatados neste subitem.

Dessa forma, por esses motivos é que na análise da planilha de Aumentos e Reduções de Participações Societárias, do Demonstrativo de Evolução Patrimonial e Financeira, referente ao ano-calendário de 2014, do(a) fiscalizado(a), foram realizados dois lançamentos para os aumentos de participações societárias de cada instituição de ensino da qual ele se tornou sócio (FMU, ACE e/ou UESP).

O primeiro lançamento diz respeito aos valores irrisórios aportados nas entidades transformadas, a título de subscrição e integralização, na constituição do capital social, conforme as próprias alegações e documentações apresentadas pelo(a) contribuinte, e também, pelas pessoas jurídicas diligenciadas.

Assim, tais eventos foram registrados na planilha, como aumentos de participações societárias na FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, conforme o(a) contribuinte tivesse participação em algumas delas, ou em todas.

Já, o segundo lançamento diz respeito aos valores apropriados pelo(a) contribuinte, e internalizados em seu patrimônio de pessoa física, no momento das transformações das entidades educacionais, de associações para sociedades, dissimulados como meras subscrições e integralizações, nas constituições dos capitais sociais, por valores irrisórios, mas que, na verdade, tinham um valor

patrimonial muito superior, e, inclusive, avaliados em relatórios minuciosos de due diligences, não apresentados à fiscalização, mas que foram dispostos pelos valores acordados entre as partes contratantes, nas cláusulas 2 dos respectivos contratos de compra e venda de participações societárias das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, de 10/05/2013. Assim, tais eventos dissimulados e omitidos pelo(a) contribuinte, nos momentos das apropriações de tais bens, foram registrados na planilha, como apropriação de participações societárias na FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, conforme o(a) contribuinte tivesse participação em algumas delas, ou em todas.

Por todo o exposto, e conforme, detalhadamente, analisado neste subitem, nos contratos de compra e venda de participações societárias das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, de 10/05/2013, os bens transacionados, sob as condições suspensivas pelos mantenedores dessas instituições, foram as participações societárias das sociedades, resultantes das transformações das associações, as quais antes mesmo dessas transformações, já tinham sido avaliadas pelas próprias partes, pelos valores discriminados nas cláusulas 2 de cada contrato, sendo que, foram, justamente, esses valores contratuais dos bens participações societárias, que foram apropriados, dissimuladamente, pelo(a) contribuinte, e demais mantenedores, e internalizados em seus patrimônios pessoais, de pessoas físicas, por valores irrisórios, muito inferiores aos avaliados e pactuados por eles mesmos, quase um ano antes, na celebração dos contratos em análise, fatos estes, que demonstram, em tese, as condutas dolosas desses envolvidos, na ocultação, fraude, simulação e dissimulação das reais transações e operações envolvidas nos processos de transformação, aquisição e alienação das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, subsumindo-se, portanto, tais condutas na norma prevista no inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional.”

Para maior clareza, transcreve-se a cláusula 2 do CONTRATO IRREVOGÁVEL E IRRETRATÁVEL DE COMPRA E VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, referente a ACE, datado de 10/05/2013 (fls. 154 a 170):

“2. ” Preço de Aquisição”. O valor do Preço de Aquisição acordado entre os Vendedores e a Compradora para a compra e venda das Participações Societárias é de RS200.000.000,00 (Duzentos Milhões de Reais), a serem pagos pela Compradora em urna só parcela, à vista, observadas as seguintes condições: (...)” grifei

O sujeito passivo contrapõe-se aos argumentos externados pela fiscalização, apresentando extenso arrazoadado, do qual se pontua alguns trechos

“II.I – DO CONTRATO SOCIAL CELEBRADO EM 10.05.2013 – OBJETO

O contrato celebrado em 10.05.2013 compreende vários negócios jurídicos, pactuados com apoio no artigo 13 da Lei 11.096/05, que autorizou a transformação das associações civis sem fins lucrativos, mantenedoras de instituição de ensino superior, em sociedades empresárias.

A denominação "Contrato de Compra e Venda", isoladamente considerada não traduz a plenitude do que pactuado pelas partes, conforme as cláusulas que compõem o instrumento firmado.

Não é o título de um livro que define o seu conteúdo, assim como o nome dado a um filme dificilmente traduz com fidelidade o tema desenvolvido na película.

Igualmente, a denominação dada a um contrato não necessariamente é a mais adequada para retratar a matéria que ele compreende, mormente quando ampla e complexa, compreendendo um conjunto de negócios jurídicos, com várias etapas a serem transpostas, sob pena de tudo que nele disciplinado pudesse se tomar letra morta.

É preciso analisar todas as suas cláusulas e verificar se elas contemplam questões vedadas pelo Direito ou se há violações a matérias disciplinadas pela legislação aplicável. (...)

II.2 - DA TRANSFORMAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO EM SOCIEDADE EMPRESÁRIA -

LICITUDE É incontroverso que FMU, ACE e UESP eram associações civis sem fins lucrativos, pessoas jurídicas de direito privado, em conformidade com o ordenamento jurídico pátrio e também classificada pelo art. 19, inciso II, da Lei 9394/96, verbis:

(...)

Indiscutível, também, que as três pessoas jurídicas (FMU, ACE e UESP) eram mantenedoras de instituições de ensino superior, fato público e notório, inquestionável nos presentes autos.

Em assim sendo, "poderão assumir qualquer das formas admitidas em direito, de natureza civil ou comercial, a teor do art. 7º-A da Lei nº 9.131/96, pois preenchidos os requisitos estabelecidos nesse dispositivo legal, verbis:

(...)

II.3 – ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS E ASSOC.

FILANTRÓPICAS - DISTINÇÃO O Termo de Verificação, por diversas vezes alude às pessoas jurídicas FMU, ACE e UESP como sendo entidades filantrópicas, como se vê dos questionamentos a fls. 14/15 de 41, verbis:

(...)

Como se vê, todo o inconformismo e fundamento para a autuação objeto destes autos, é que FMU, UESP e ACE, desde sua constituição, até sua transformação em sociedades empresárias, revestiram a natureza jurídica de entidades filantrópicas, como tantas vezes apregoado no TVF, a exemplo do que afirmado nos textos acima transcritos.

Tal fato é absolutamente inverídico, pois as três entidades (FMU, ACE e UESP) jamais foram de natureza filantrópica, e nunca receberam qualquer auxílio ou subvenção da União, dos Estados ou Municípios.

Portanto, toda a autuação baseia-se em falsa premissa, de que as sociedades civis sem fins lucrativos sempre têm natureza filantrópica, sendo oportuno, ainda que de forma singela, fazer as seguintes distinções entre associações civis sem fins lucrativos e associações filantrópicas.

ASSOCIAÇÕES FILANTRÓPICAS São entidades de benemerência, com vistas a atender carências sociais, como, por exemplo, aquelas em que moradores de determinada região se associam, para arrecadarem fundos, geralmente mediante contribuições, a fim de prestar assistência a pessoas sem recursos ou de precária condição socioeconômica, que vivem ou perambulam por aquela área geográfica. (...)

ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS

Diferentemente das entidades de benemerência, que prestam serviços gratuitos a pessoas carentes quaisquer, na medida em que isso seja possível e graças à generosidade de terceiros, que "sponte própria" fazem contribuições ou doações, as associações civis sem fins lucrativos não são constituídas para fins caritativos e nem contam com as benesses ou generosidade de terceiros.

As associações civis sem fins lucrativos, depois de constituídas por seus fundadores, precisam gerar recursos para a consecução de seus objetivos sociais, expressamente estabelecidos em seus estatutos ou atos constitutivos.

Assim era com a FMU, ACE e UESP, instituições de educação sem fins lucrativos, que nunca receberam doações, ou auxílios e subvenções governamentais e que, para cumprimento das relevantes funções para as quais foram constituídas, necessitavam cobrar mensalidades e taxas escolares de seus alunos.

Verifica-se, ante o exposto, que os serviços prestados pela instituição de educação eram sua única fonte de receita, a qual é proveniente das atividades que lhes são próprias, pois decorrente dos cursos por ela oferecidos e ministrados, devidamente autorizados pelo Ministério da Educação, que fiscaliza diretamente toda a atividade educacional.

Portanto, no caso da FMU, ACE e UESP, é impróprio atribuir-lhes a natureza jurídica de entidade filantrópica.

ENTIDADES FILANTRÓPICAS - CERTIFICAÇÃO A Constituição Federal dispõe que o ensino é livre, à iniciativa privada, conforme a dicção do art. 209, in verbis:

"Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

I - cumprimento das normas gerais da educação nacional; II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público" Desde seu nascedouro FMU, ACE e UESP sempre foram pessoas jurídicas de direito privado, e poderiam ser certificadas como filantrópicas, nos termos do art. 19 e seu § 2º da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, verbis: (...)

Se certificadas fossem como entidades filantrópicas, estariam dispensadas do recolhimento da contribuição previdenciária patronal, hipótese nunca ocorrida à FMU, ACE e UESP.

Para corroborar o acima exposto, registre-se que boa parte das obrigações referem-se a parcelamentos e reparcelamentos de contribuições previdenciárias.

Como amplamente demonstrado, todas as três pessoas jurídicas (FMU, ACE/SCE e UESP) integrantes do complexo educacional FMU que foi objeto contrato de 10.05.2013, nunca foram ENTIDADES DE BENEMERÊNCIA ou ENTIDADES FILANTRÓPICAS, e nunca usufruíram, a esse título, de qualquer benefício fiscal por isso inaplicável ao caso dos autos a extensa manifestação fiscal constante do TVF, toda ela relacionada às instituições filantrópicas.”

Os argumentos externados pela defesa, em que pese as ressalvas apontadas pela fiscalização, foram aceitas por esta, ficando consignado, entretanto, que serão considerados os efeitos tributários deles decorrente, como denota trecho do TVF abaixo:

“(…)

Não obstante tais considerações, esta fiscalização, em respeito aos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, não adentrou no mérito das operações efetivamente realizadas pelo(a) contribuinte, e demais mantenedores das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, de TRANSFORMAÇÃO, de AQUISIÇÃO, e de ALIENAÇÃO de suas participações societárias, limitando-se, tão somente, em auditar os fatos tributários a elas inerentes, com vistas a delimitar seus reflexos na composição da variação patrimonial e financeira de todos os envolvidos, conforme será analisado nos subitens subsequentes.

Do exposto, esta fiscalização acatou as TRANSFORMAÇÕES de associações em sociedades, das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, nos estritos moldes das informações contidas nos documentos e esclarecimentos apresentados pelo(a) contribuinte, bem como, dos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil. No entanto, na presente ação fiscal foram auditados e analisados os efeitos tributários, decorrentes dos acréscimos patrimoniais do fiscalizado(a), em consequência desses negócios jurídicos perpetrados por ele(a), e demais antigos mantenedores das entidades supracitadas.”

Com efeito a exigência fiscal em apreço decorre, principalmente, da falta de comprovação das transações em exame, o trecho a seguir é esclarecedor quanto a este fato:

“3.5.2) Aquisições/Apropriações de Participações Societárias:

(…)

Ressalta-se que em todas as intimações feitas aos contribuintes fiscalizados, e aos diligenciados foram solicitadas as apresentações de tais estudos, pareceres e relatórios, de investigações, e de due diligence, conforme, exaustivamente,

relatado no item 1 deste Termo de Verificação Fiscal, sem, porém, nenhum dos intimados terem adimplido tais intimações, alegando sempre sigilo para não apresentarem referidos documentos.

(...)

Não foram apresentados mais nenhum documentos ou esclarecimentos sobre o assunto, apesar do(a) contribuinte e diligenciados terem sido intimados em todos os Termos de Intimação a eles encaminhados a explicarem detalhadamente todas e quaisquer operações ocorridas nos processos de transformação, aquisição e alienação das participações societárias da FMU, ACE/SCE, e UESP, fundamentando todas informações por meio de documentações hábeis e idôneas (documentos de registros públicos societários/associativos/fundacionais, títulos de crédito, contratos, contabilidade, relatórios, pareceres, etc.), conforme explanado no item I deste Termo de Verificação Fiscal.

Vale ressaltar, conforme explicado no item 3, deste Termo de Verificação Fiscal, que o ônus da prova na composição da sua variação patrimonial é do(a) contribuinte, de tal maneira que essa posição jurídica lhe impõe a comprovação de todas as suas alegações, sob pena de tais alegações não serem consideradas nas planilhas componentes das análises do seu Demonstrativo de Variação Patrimonial e Financeira.”

Sob o argumento que as instituições FMU, ACE/SCE e UESP enfrentavam dificuldades financeiras gravíssimas, concluiu a defesa que se apropriação de patrimônio tivesse ocorrido, o caso seria de "apropriação de débitos", que, em lugar de enriquecimento ilícito, estaríamos diante da hipótese de empobrecimento ilícito.” “

II.4 - DA APROPRIAÇÃO DE PATRIMÔNIO SOCIAL FILANTRÓPICO - INOCORRÊNCIA

As alegações de que a transformação das associações em sociedades empresárias, como previsto expressamente no art. 7º-A da Lei nº 9.131/96 implicou em apropriação de patrimônio filantrópico nacional, em prejuízo do sistema educacional brasileiro, é um verdadeiro sofisma, como se demonstra.

A FMU, ACE/SCE e UESP enfrentavam dificuldades financeiras gravíssimas, apresentando patrimônio líquido negativo, bastando lembrar que só a FMU acusava, em 31/12/2012 um passivo a descoberto de R\$ 193.410.962,44, que se elevou a R\$ 200.897.323,19, em 31/12/2013, tudo documentado por Pareceres de Auditoria Independente entregues à Fiscalização, e pelo sistema de dados da Receita Federal, dos quais são obtidos informações financeiras, assim sintetizadas:

DADOS DO BALANÇO PATRIMONIAL LEVANTADO EM 31/12/2012

Ativo Financeiro Total R\$ 48.717.271,38

Passivo Financeiro Total R\$ 269.848.066,10

DADOS DO BALANÇO PATRIMONIAL LEVANTADO EM 31/12/2013

Ativo Financeiro Total R\$ 56.646.923,55

Passivo Financeiro Total R\$ 284.107.734,68

Não há necessidade de conhecimentos especializados, em contabilidade e administração financeira, para constatar a gravidade da situação que, a persistir, inevitavelmente ocorreria a inviabilidade da instituição e consequente paralisação dos cursos superiores, hipótese que, aí sim, haveria prejuízos ao sistema educacional brasileiro.

Com as transformações da FMU, ACE e UESP de associações em sociedades empresárias, o patrimônio ("conjunto de bens, direitos e obrigações") com elas permaneceu, havendo apenas a alteração da natureza jurídica das entidades e alterações dos controladores.

Com essas providências, propiciaram-se condições para a continuidade dos cursos superiores que estavam sendo ministrados, evitando-se um grave problema para milhares de universitários, em benefício do Sistema Nacional de Educação.

Ademais, o patrimônio líquido era negativo (as obrigações eram superiores aos ativos), não procedendo a alegação de "apropriação indébita" de patrimônio. Apenas "ad argumentandum tantum", se apropriação de patrimônio tivesse ocorrido, o caso seria de "apropriação de débitos", que, em lugar de enriquecimento ilícito, estaríamos diante da hipótese de empobrecimento ilícito."

Argui ainda o(a) contribuinte que os valores questionados pela fiscalização já teriam sido regularizados através da tributação do IR sobre os Ganhos de Capital das entidades FMU, ACE/SCE e UESP:

"II.5 - IR. S/GANHO DE CAPITAL - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Após o parecer favorável do CADE e demais providências que se faziam necessárias, como as assembleias gerais para alteração dos atos constitutivos, a fim de dar-lhe fins econômicos, e demais atos jurídicos pertinentes, como a formalização de contratos, subscrição e integralização do capital social e registro nos órgãos públicos competentes, aí incluída a própria Receita Federal, e até mesmo manifestação favorável do Poder Judiciário, quando requerida a prestação jurisdicional do Estado, atendidas foram todas as condicionantes estabelecidas no contrato de 10.05.2013, de modo a permitir o fechamento do negócio, ocorrido em 12.09.2014.

Nessa data ocorreram as transferências das participações societárias à Rede Internacional de Universidades Laureate Ltda., que efetuou os pagamentos devidos por via bancária, nos termos do contrato firmado em 10.05.2013, de forma absolutamente transparente.

Com a disponibilidade econômica e jurídica dos valores depositados, apurou-se o ganho de capital e calculou-se o imposto de renda incidente, procedendo-se ao recolhimento do tributo dentro do prazo legal, ou seja, até o último dia útil do mês

seguinte (30.10.2014) ao recebimento do preço (12.09.2014), conforme documentação comprobatória entregue à fiscalização.

O imposto de renda sobre o ganho de capital é tributo que se enquadra na modalidade de "lançamento por homologação", o qual, segundo o magistério da respeitada tributarista Dra. Sandra Faroni, ex Conselheira do CARF, é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o tributo devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade (in Acórdão CARF nº 00.038, de 12/05/2009).

(...)

Considerando que o imposto de renda sobre o ganho de capital é tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo decorrido o prazo quinquenal (seja pela contagem feita nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, seja pela regra do art. 173 do mesmo Códex), operou-se a homologação tácita, restando convalidada a atividade do contribuinte para identificar a matéria tributável (preço de venda menos custo de aquisição), apurar o tributo devido e efetuar o pagamento.

Portanto, para efeitos tributários, não há mais espaço para questionamento quanto aos valores de alienação e custo das participações societárias da FMU Ltda., SCE Ltda. e UESP Ltda."

Os questionamentos supra foram devidamente afastados pela autoridade fiscal, conforme se infere do trecho abaixo:

"3.5.4) Conclusões sobre Aumentos e Reduções de Participações Societárias:

Por todo o exposto neste item, demonstrou-se que todas as operações de transformações, de aquisições, e de alienações das participações societárias da FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, constituíram um processo único de um planejamento civil, societário e tributário abusivo, em tese, pela fraude, simulação, dissimulação, e omissão de operações, visando a ocultação da apropriação das participações societárias, oriundas das transformações dessas entidades, de associações em sociedades, pelas pessoas físicas, seus antigos dirigentes mantenedores, por um valor irrisório ao avaliado e disposto nos próprios contratos de compra e venda, firmados quase 01 (um) anos antes da efetivação das operações, para com isso, dissimular essa aquisição subavaliada, ocultando seu acréscimo patrimonial, e assim, intentar, pela simulação, sua regularização, por meio de um falso ganho de capital, no momento da alienação dessas participações societárias para terceiros, buscando, assim, uma tributação do imposto de renda da pessoa física - IRPF, com aplicação de alíquota de 15%, ao invés da alíquota de 27,5%, como consequência da apropriação patrimonial ocultada, subsumindo-se, portanto, tais condutas na norma prevista no inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Assim, objetivou-se deslocar o momento do fato gerador do imposto de renda da pessoa física IRPF, do implemento da transformação das associações, e, concomitante, apropriação/aquisição das participações societárias da FMU,

ACE/SCE, e/ou UESP, por um valor subavaliado, por meio de uma simulação de subscrição e integralização de capital social, para o momento da alienação dessas participações societárias para a Laureate/BSP, visando, com isso, alterar, dissimuladamente, o critério material do fato gerador do imposto de renda, para uma renda decorrente do ganho de capital, e ser tributado por uma alíquota reduzida do IRPF, de 15%, incidente sobre a base de cálculo, representativa do valor total das participações societárias apropriadas no momento da transformação das entidades, a qual deveria ter sido tributada com a alíquota de 27,5%.

Ressalta-se que todo esse processo de planejamento civil, societário e tributário abusivo e fraudulento, envolvendo as transformações, aquisições, c alienações da FMU, ACE/SCE, c UESP, somente pode ser compreendido à luz do contrato de compra e venda de participações societárias dessas entidades, realizado sob diversas condições suspensivas, que interligam todas as operações, as quais, em última análise, visam a transferência do patrimônio de associações filantrópicas, constituídas de bens e direitos pertencentes ao Sistema Educacional Filantrópico c sem Fins Lucrativos, primeiramente, para o patrimônio pessoal de seus antigos mantenedores, e depois, para terceiros do mercado educacional empresarial, ficando os recursos, frutos e rendimentos financeiros de todas essas operações, inteiramente, no patrimônio das pessoas físicas, antigas dirigentes das associações educacionais, contornando, assim, e tornando sem efeito o regime jurídico disposto no artigo 61 do Código Civil Brasileiro, e no artigo 14 do Código Tributário Nacional (Lei Complementar).

Ou seja, todas essas operações devem ser entendidas como um "filme", à luz das disposições contratuais que as regem, c das normas legais que as disciplinam, e não como "fotografias", totalmente, desconectadas, como se tivessem sido realizadas de forma independente e não interligadas. Dessa maneira, comprova-se, inequivocamente, por meio dos contratos de compra e venda de participações societárias, das Atas das Associações da FMU, ACE/SCE, e UESP, versando sobre suas transformações, e dos contratos sociais das sociedades resultantes dessas operações, as condutas, em tese, dolosas dos antigos mantenedores dessas entidades de perseguirem e obterem todos os fins descritos neste item, configurando, assim, o planejamento civil, societário e tributário abusivo e fraudulento supra descrito, com o consequente enriquecimento ilícito do(a) contribuinte, fato este, regularmente, tributado pelo imposto de renda, nesta fiscalização, assim como os demais antigos mantenedores, também autuados nas respectivas ações fiscais.

Dessa forma, os tributos recolhidos pelo(a) contribuinte, em virtude das apurações, em tese, simuladas de ganhos de capital, descritos neste item, foram considerados como tributos recolhidos, nas apurações dos impostos devidos, decorrentes deste Auto de Infração."

Com efeito no lançamento somente se argui a infração de “Acréscimos Patrimoniais a Descoberto – AC 2014”, decorrente dos reflexos das aplicações auferidas e recursos dispendidos no citado período, além das repercussões das apropriações e alienações transacionados pelo contribuinte e demais mantenedores.

Dando continuidade à sua inconformidade o sujeito passivo argumenta sobre a inexistência dos “Acréscimos Patrimoniais a Descoberto – AC 2014”:

“II.6 - DOS “ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO” – INEXISTÊNCIA

“In limine”, cumpre fazer algumas considerações, relevantes para a questão dos aumentos patrimoniais não justificados apurados pela Fiscalização, fruto de anomalias perpetradas na alocação dos dados, ou o não cômputo de recursos recebidos.

Nesse sentido, veja-se que foram alocados como APLICAÇÕES, valores recebidos por venda de participações societárias, que são representativas de RECURSOS, distorcendo completamente os resultados da apuração, como se demonstrará mais adiante.

Igualmente, deixaram de ser computados como RECURSOS rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte, inclusive parcela isenta de aposentadoria declarada na D1RPF do exercício de 2015, ano-calendário de 2014 (V. TVF, fls. 8 de 34) R\$ 21.453,24.

Até este ponto, os questionamentos apresentados já foram devidamente refutados ao norte, não merecendo guarida os argumentos em contrário.

“II.6 - DOS “ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO” – INEXISTÊNCIA (...)

Houve erros manifestos na elaboração da planilha, pois foram incluídos como “Aplicações” inexistentes aumentos de participações societárias.

Os lapsos praticados resultam de terem sido considerados como aplicações, não apenas os valores subscritos e integralizados (que representam os investimentos realmente efetuados), mas a eles foram adicionados os valores recebidos nas vendas realizadas, de tal sorte que valores recebidos (ingressos) foram considerados como aplicações (saídas), numa completa subversão na ordem natural das coisas.

Feitas essas ressalvas, verifica-se que, com base em planilha intitulada “Análise da Variação Patrimonial”, a Fiscalização teria apurado aplicações superiores aos recursos (“acréscimos patrimoniais a descoberto”), em 2014, nos meses de fevereiro (R\$ 24.438.578,00), e dezembro (R\$ 3.232.450,67), os quais, como se demonstrará, são inexistentes.

No fluxo de caixa elaborado pela Fiscalização, na coluna “Aplicação” do mês de fevereiro, consta um aumento de participação societária no valor de R\$ 25.000.000,00, quando o único investimento foi de R\$ 5.000,00 na subscrição e integralização no capital social da sociedade FMU Ltda., conforme quadro

demonstrativo constante de fls. 10 de 34 do Termo de Verificação Fiscal - TVF, abaixo reproduzido por digitalização: (...) fls. 1.468 Em assim sendo, da rubrica "aumento de participação societária deve ser excluída a quantia de R\$ 25.000.000,00 e incluída a de R\$ 5.000,00. Com isso o saldo negativo de R\$ 24.438.578,00, se transforma positivo em R\$ 556.422,00.

De outra parte, a Fiscalização declara que não computou como recursos os rendimentos isentos de aposentadoria recebida do INSS, em razão de ter mais de 65 anos, no valor de R\$ 21.453,24 (isentos por idade), como consta do TVF, a fls. 8 de 34: (...) fls. 1.469 Igualmente não foi computada a parcela tributável de aposentadoria, no valor de R\$ 4.346,76. A impugnante está com 93 anos de idade, com saúde precária, e informou em sua DIRPF os proventos de aposentadoria pagos pelo Órgão Oficial do Governo. Se a Fiscalização cumprisse o seu dever, tentaria ao menos apurar se houve ou não o pagamento.

A impugnação a esses esclarecimentos afronta o disposto no § 1º do art. 845 do RIR/99, então vigente, como se explicitará no item subsequente, em razão do que os valores acima devem ser computados como recursos, ao menos no mês de dezembro."

Prosseguindo em sua defesa aduz o(a) administrado(a):

"II.6 - DOS "ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO" – INEXISTÊNCIA (...)

Por outro lado, no Termo de Verificação Fiscal, a fls. 17 de 34, apesar das críticas à legislação de regência, consta que a Fiscalização "acatou as TRANSFORMAÇÕES de associações em sociedades, das entidades educacionais FMU, ACE/SCE e UESP, nos estritos moldes das informações contidas nos documentos e esclarecimentos apresentados pelo(a) contribuinte, bem como, dos sistemas de dados da Receita Federal do Brasil." Noutras palavras, homologou a atividade desenvolvida pelo contribuinte na apuração do ganho de capital e recolhimento do imposto de renda incidente.

Mesmo assim, a Fiscalização, logo após a citação acima, acrescentou, verbis:

"No entanto, na presente ação fiscal foram auditados e analisados os efeitos tributários, decorrentes dos acréscimos patrimoniais do fiscalizado(a), em consequência desses negócios jurídicos perpetrados por ele(a), e demais antigos mantenedores das entidades supracitadas." O que acima afirmado e que está em negrito, atenta contra a lógica, pois, em tendo havido ganho de capital, por certo o valor apurado na venda superou aos custos de aquisição, por isso, com todo o respeito devido, afigura-se contraditório afirmar que os valores apurados na alienação possam concorrer para eventual "acréscimo patrimonial a descoberto".

Nessa situação, se apurado for "acréscimo patrimonial a descoberto", outras seriam as causas, jamais o produto da alienação das participações societárias.

Portanto, aprioristicamente registre-se carecer de fundamento admitir-se que o "plus" auferido na negociação (ganho de capital), possa dar causa a "acréscimo

patrimonial a descoberto" que, em sendo apurado, só poderia ter origem em outros fatores.

Por isso, de plano, cabe afastar a exacerbação da penalidade aplicada (150%), à imprópria alegação de que os acréscimos apurados na planilha elaborada pelo Fisco (com incorreções) estariam vinculados à venda de participações societárias advindas da transformação de associação sem fim lucrativo em sociedade empresária, que teria se operado por meios dissimulatórios (no entender da Fiscalização), fato dissociado da realidade, pois foram observadas todas as formalidades legais, após o crivo das autoridades administrativas e do Judiciário, tudo realizado com respeito absoluto à legislação de regência, de forma clara e transparente.

Admitir-se que ganhos concorrem para "acréscimos patrimoniais a descoberto", iria contra os princípios da lógica e, da matemática, devendo ser afastado esse argumento, utilizado para majoração da penalidade.

Houve erros manifestos na elaboração da planilha, pois foram incluídos como "Aplicações" inexistentes aumentos de participações societárias.

Os lapsos praticados resultam de terem sido considerados como aplicações, não apenas os valores subscritos e integralizados (que representam os investimentos realmente efetuados), mas a eles foram adicionados os valores recebidos nas vendas realizadas, de tal sorte que valores recebidos (ingressos) foram considerados como aplicações (saídas), numa completa subversão na ordem natural das coisas.

Feitas essas ressalvas, verifica-se que, com base em planilha intitulada "Análise da Variação Patrimonial", a Fiscalização teria apurado aplicações superiores aos recursos ("acréscimos patrimoniais a descoberto"), em 2014, nos meses de fevereiro (R\$ 24.438.578,00), e dezembro (R\$ 3.232.450,67), os quais, como se demonstrará, são inexistentes.

No fluxo de caixa elaborado pela Fiscalização, na coluna "Aplicação" do mês de fevereiro, consta um aumento de participação societária no valor de R\$ 25.000.000,00, quando o único investimento foi de R\$ 5.000,00 na subscrição e integralização no capital social da sociedade FMU Ltda., conforme quadro demonstrativo constante de fls. 10 de 34 do Termo de Verificação Fiscal - TVF, abaixo reproduzido por digitalização:

(...) fls. 1.468

Em assim sendo, da rubrica "aumento de participação societária deve ser excluída a quantia de R\$ 25.000.000,00 e incluída a de R\$ 5.000,00. Com isso o saldo negativo de R\$ 24.438.578,00, se transforma positivo em R\$ 556.422,00.

De outra parte, a Fiscalização declara que não computou como recursos os rendimentos isentos de aposentadoria recebida do INSS, em razão de ter mais de

65 anos, no valor de R\$ 21.453,24 (isentos por idade), como consta do TVF, a fls. 8 de 34:

(...) fls. 1.469

Igualmente não foi computada a parcela tributável de aposentadoria, no valor de R\$ 4.346,76. A impugnante está com 93 anos de idade, com saúde precária, e informou em sua DIRPF os proventos de aposentadoria pagos pelo Órgão Oficial do Governo. Se a Fiscalização cumprisse o seu dever, tentaria ao menos apurar se houve ou não o pagamento.

A impugnação a esses esclarecimentos afronta o disposto no § 1º do art. 845 do RIR/99, então vigente, como se explicitará no item subsequente, em razão do que os valores acima devem ser computados como recursos, ao menos no mês de dezembro.

Ademais, no mês de setembro de 2014, pela venda de sua participação societária na FMU Ltda., a impugnante recebeu a quantia de R\$ 25.000.000,00, que estavam custodiados em seu favor junto ao Deutsche Bank S/A, acrescidos dos rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte, no valor de R\$ 1.748.819,33, conforme consta do TVF, a fls. 22/23 de 34 (v. cópia digitalizada abaixo):

(...) fls. 1.469/1.470

A impugnante já houvera prestado essas informações em 30.08.2014, na resposta ao TCIF nº 02/2019, in verbis:

(...) fls. 1.470

Esse valor de R\$ 1.748.819,33, ingresso comprovadamente ocorrido em 12/09/2014, não foi incluído como recurso na planilha elaborada pelo Fisco, na coluna referente ao mês de setembro.

Com os recursos provenientes da venda de sua participação societária na FMU Ltda. (R\$ 25.000.000,00), houve o recolhimento do IR s/Ganho de Capital, no importe de R\$ R\$ 3.749.250,00, daí resultante o valor líquido de R\$ 21.250.750,00, que a impugnante fez constar de sua DIRPF:

(...) fls. 1.471

No seu fluxo de caixa, a Fiscalização adicionou ao valor declarado de R\$ 21.250.750,00 os rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte no importe de 22.999.569,33, elevando a quantia em poder de seu irmão a R\$ 22.999.569,33 (R\$ 21.250.750,00 + R\$ 1.748.819,33).

Veja-se que na planilha do Fisco, dentre as Aplicações no mês de dezembro, sob o título "Empréstimos e Créditos Concedidos", figura o montante de R\$ 22.999.569,33.

Noutras palavras, mais uma vez a Fiscalização adota dois pesos e duas medidas.

Considera como aplicação os rendimentos financeiros tributados exclusivamente fonte, na "escrow account" mantida junto ao Deutsch Bank, onde estava

custodiada a quantia de R\$ 25.000.000,00 em favor Impugnante, mas deixa de computá-lo como recursos (ingressos) no mês de setembro.

Com esses esclarecimentos, a impugnante reitera que a real variação do seu patrimônio, durante o ano de 2014, é aquela retratada no fluxo de caixa (uma folha com os Recursos e outra com as Aplicações) apresentado na resposta ao TCIF nº 02/2019, datada em 27/09/2019, que está sendo reapresentado nesta oportunidade (DOC. 03).

Os dados constantes desse cash flow são ora reiterados, ressalvadas duas (02) alterações que se impõem, qual sejam, o ingresso, como RECURSO no mês de setembro, do rendimento pago pelo Deutsche Bank (R\$ 1.748.819,33), tributado exclusivamente na fonte, e a sua inclusão, como APLICAÇÃO no mês de dezembro, no item "Empréstimos e Créditos Concedidos", que passa a figurar com o valor de R\$ 22.999.569,33 (R\$ 21.250.750,00 + R\$ 1.748.819,33).

Considerando que, nessas condições, haverá um ingresso (Recurso) e uma saída (Aplicação) de igual valor, o saldo em dezembro não será alterado, permanecendo positivo de R\$ 122.563,45.

Desta forma, demonstrado e comprovado está que inexistiu qualquer aumento patrimonial a descoberto durante o ano de 2014, a revelar a improcedência da exação fiscal ora contestada, que deverá ser declarada insubsistente.

Com o intuito de colaborar nos trabalhos da análise a ser realizada pelos I. Julgadores dessa DRJ, está sendo apresentada a planilha que retrata a exata variação patrimonial do impugnante durante o ano de 2014, a evidenciar a inexistência de aumentos patrimoniais não justificados." Aduz a autoridade fiscal em seu TVF:

"3.5.2) Aquisições/Apropriações de Participações Societárias:

(...)

Nas cláusulas 1 desses contratos constam as seguintes informações:

(...)

Dessa cláusula se demonstra que os mantenedores das associações filantrópicas FMU, ACE, e UESP venderam com antecedência de quase um ano, algo que não existia, e uma vez sendo criado, também não lhes pertencia. Ademais, nessa mesma cláusula é informado que as tratativas pré-contratuais já existiam muito antes de 10/05/2013, data das celebrações dos contratos, pois é mencionado que as partes apresentaram, na data de assinatura do instrumento contratual, os relatórios de investigações, de due diligence, realizados por empresas de consultorias internacionais, contratadas por cada parte signatária, com os diagnósticos de todos os dados das transações, em todos os seus aspectos, inclusive, e principalmente, com os valores que cada uma das partes, vendedoras e compradores, obtiveram sobre os preços das participações societárias de cada uma das três instituições de ensino transacionadas.

(...)

” O entendimento apresentado pela fiscalização se coaduna com a renitente recusa do(a) contribuinte e mantenedores em antederem às intimações a eles dirigidas:

“3.5.2) Aquisições/Apropriações de Participações Societárias: (...)

No entanto, mesmo não apresentando esses relatórios de investigações, e de due diligence, as cláusulas 2 dos contratos de compra e venda de participações societárias das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, de 10/05/2013, informam o valor pactuado entre as partes, para as transações dessas instituições de ensino, refletindo os valores acordados e intermediários, entre o que os compradores e os vendedores acreditavam ser o justo para as celebrações dos negócios societários.

Sendo assim, os valores pactuados para cada uma das três associações, e as respectivas apropriações patrimoniais realizadas pelo contribuinte fiscalizado em tela foram os seguintes:

Entidade	Valor da Alienação (R\$)	Part Soc Aidea (%)	Vr Part Soc Aidea (R\$)
FMU	R\$ 500.000.000,00	25%	R\$ 25.000.000,00
SCE	R\$ 200.000.000,00	0%	R\$ 0,00
UESP	R\$ 300.000.000,00	0%	R\$ 0,00

(...)

Ou seja, pelas disposições contidas nas cláusulas 1 e 2 dos referidos contratos, o(a) contribuinte, após as transformações das entidades educacionais, FMU, ACE, e UESP, em fevereiro, abril e maio de 2014, respectivamente, APROPRIOU-SE, nessas mesmas datas, conforme o caso, de participações societárias avaliadas em contrato, por valores muito superiores aos que ele(a), juntamente com os demais mantenedores de cada instituição, tentou dissimular, pelas operações de constituições dos capitais sociais das entidades em questão, segundo os procedimentos supra relatados neste subitem.

Dessa forma, por esses motivos é que na análise da planilha de Aumentos e Reduções de Participações Societárias, do Demonstrativo de Evolução Patrimonial e Financeira, referente ao ano-calendário de 2014, do(a) fiscalizado(a), foram realizados dois lançamentos para os aumentos de participações societárias de cada instituição de ensino da qual ele se tornou sócio (FMU, ACE, e/ou UESP).

O primeiro lançamento diz respeito aos valores irrisórios aportados nas entidades transformadas, a título de subscrição e integralização, na constituição do capital social, conforme as próprias alegações e documentações apresentadas pelo(a) contribuinte, e também, pelas pessoas jurídicas diligenciadas.

Assim, tais eventos foram registrados na planilha, como aumentos de participações societárias na FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, conforme o(a) contribuinte tivesse participação em algumas delas, ou em todas.

Já, o segundo lançamento diz respeito aos valores apropriados pelo(a) contribuinte, e internalizados em seu patrimônio de pessoa física, no momento das transformações das entidades educacionais, de associações para sociedades, dissimulados como meras subscrições e integralizações, nas constituições dos capitais sociais, por valores irrisórios, mas que, na verdade, tinham um valor patrimonial muito superior, e, inclusive, avaliados em relatórios minuciosos de due diligences, não apresentados à fiscalização, mas que foram dispostos pelos valores acordados entre as partes contratantes, nas cláusulas 2 dos respectivos contratos de compra e venda de participações societárias das entidades FMU, ACE/SCE e UESP, de 10/05/2013. Assim, tais eventos dissimulados e omitidos pelo(a) contribuinte, nos momentos das apropriações de tais bens, foram registrados na planilha, como apropriação de participações societárias na FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, conforme o(a) contribuinte tivesse participação em algumas delas, ou em todas.”

Cabe ao(à) contribuinte a prova do alegado. Em sua impugnação não acostou aos autos documentação hábil e idônea de referidas transações, razão pela qual não merece reparos o procedimento fiscal neste sentido.

A fiscalização, neste ponto esclarece a razão da não aceitação de supostos rendimentos financeiros sobre conta de garantia:

“3.5.3) Alienações de Participações Societárias:

(...)

No caso da alienação da FMU, conforme previsto em contrato, foi realizado um outro contrato de conta controlada, referente ao depósito de garantia de R\$ 500.000.000,00, efetuado no Deutsche Bank S/A. Verificando-se, nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, referente à DIRF - imposto retido, constatou-se que tais depósitos ficaram em nome da REDE INTERNACIONAL DE UNIVERSIDADES LAUREATE LTDA, CNPJ nº 07.728.655/0001-20, sendo, portanto, esta pessoa jurídica o sujeito passivo dos rendimentos financeiros ocorridos nessa conta de depósito em garantia, no período entre o seu depósito, e o seu saque de encerramento.

Segundo informações do(a) contribuinte, esse depósito em conta de garantia de R\$ 500.000.000,00, foi acrescido de rendimentos financeiros, sujeitos à tributação exclusiva na fonte, até a data de fechamento das negociações, elevando-se o saldo final para R\$ 534.976.386,50, sendo que estes rendimentos de R\$ 34.976.386,50 foram repassados aos antigos mantenedores da FMU, segundo a participação societária de cada um deles na sociedade FMU Ltda. resultante da transformação da associação FMU.

Sendo assim, segundo a documentação apresentada pelo(a) contribuinte, referente a este contrato de conta controlada, celebrado entre compradores e vendedores da participação societária da FMU, cada antigo mantenedor da FMU recebeu da Laureate, titular da referida conta bancária, o seguinte valor:

<i>Nome</i>	<i>CPF</i>	<i>Part. Soc. (%)</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>Edevaldo Alves da Silva</i>	<i>039.587.448-34</i>	<i>25%</i>	<i>R\$ 8.744.096,63</i>
<i>Labibi Elias Alves da Silva</i>	<i>038.170.268-54</i>	<i>25%</i>	<i>R\$ 8.744.096,63</i>
<i>Aidea Alves da Silva</i>	<i>000.211.488-72</i>	<i>5%</i>	<i>R\$ 1.748.819,33</i>
<i>Arnold Fioravante</i>	<i>024.095.778-49</i>	<i>45%</i>	<i>R\$ 15.739.373,93</i>
	<i>Total</i>	<i>100%</i>	<i>R\$ 34.976.386,50</i>

Referidos valores não foram declarados pelos contribuintes como rendimentos recebidos de pessoa jurídica, nem como valores acrescidos às alienações das participações societárias da FMU, não sendo explicado por qualquer um dos antigos mantenedores da FMU, a que título, ou por qual motivo, a Laureate repassou a eles esses recursos. Simplesmente, fizeram menção genérica da existência de um contrato de gestão da conta garantia, mas sem explicar sua natureza jurídica.

Assim, como tal conta garantia estava em nome da Laureate, e o imposto de renda retido na fonte foi cobrado deste sujeito passivo, além de que o valor repassado ao(à) contribuinte não ter sua natureza jurídica especificada, nem esclarecida a esta autoridade fiscal, bem como, não sido oferecido à tributação do imposto de renda, tais recursos não foram considerados como ingressos para compor o Demonstrativo de Variação Patrimonial e Financeira do(a) fiscalizado(a), seja na planilha de Rendimentos Recebidos com Tributação Exclusiva/Definitiva, seja na planilha de Aumentos e Reduções de Participações Societárias.

Vale lembrar que eventual cobrança do imposto retido em nome da Laureate, não impede uma posterior cobrança em nome do(a) contribuinte, pois ambos são sujeitos passivos diferentes, e o fato gerador do imposto de renda se consubstancia com a transferência econômica e/ou jurídica do numerários de um sujeito para o outro, cabendo ao(à) fiscalizado(a) o ônus de provar a natureza jurídica desse repasse de valores, explicando seus motivos, seus fundamentos, sob pena de serem presumidos como renda omitida, conforme anteriormente explicado neste Termo de Verificação Fiscal.

Frise-se que nem mesmo um contrato, um ajuste entre contribuintes, ou convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, segundo prescrições do artigo 123 do Código Tributário Nacional.”

Na falta de documentação hábil e idônea que dê suporte às alegações externadas pelo autuado, mister manter incólume o procedimento fiscal em exame.

Praticamente todos os pontos questionados pelo autuado peca em um ponto central, a falta de documentação hábil e idônea que dê amparo, item já extensivamente analisado, no início deste julgado.

“3.2) Rendimentos Isentos:

(...)

Assim, apesar de regularmente intimado(a) a apresentar documentação hábil e idônea, para a comprovação dos fatos alegados, o(a) contribuinte não adimpliu referido dever tributário, limitando-se a apresentar cópias de declarações fiscais, já em posse da Receita Federal do Brasil, ou nada apresentando.

Frisa-se que não cabe ao(à) contribuinte determinar, segundo seus interesses, quais documentações devem ou não serem apresentadas à fiscalização, mas simplesmente, apresentar documentação hábil e idônea (contabilidade, documentos bancários, etc), conforme solicitado nos Termos de Intimações a ele encaminhados, fundamentados nos artigos 908, 949, 952, 956, 963, 971 e 972, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22/11/2018.

Pelo exposto, esta fiscalização não considerou no cálculo da variação patrimonial do(a) contribuinte, como origem de recursos, os rendimentos por ele(a) alegados como isentos, e recebidos a título de parcela isenta de aposentadoria, tendo em vista a não apresentação de documentação hábil e idônea para fazer prova a favor do(a) contribuinte ora fiscalizado(a)."

Não merece reparo o procedimento fiscal neste sentido.

Finalizando a fiscalização no TVF relata a razão da majoração da multa de ofício, em parte dos valores omitidos a título de acréscimos patrimoniais a descoberto:

"5 - Multas Aplicadas

Conforme os fatos detalhados anteriormente no item 3.5 deste Termo de Verificação Fiscal, e em face do conjunto probatório analisado, na presente ação fiscal, e no que diz respeito à infração apurada, qual seja, Acréscimo Patrimonial a Descoberto, houve, em tese, claras evidências de ocorrências de dolo, fraude e simulação, com o objetivo de se ocultar negócios jurídicos que tiveram impacto no patrimônio do(a) contribuinte.

Assim, de acordo com a documentação apresentada, disponível, e analisada, na presente fiscalização, o(a) contribuinte se apropriou do patrimônio de associações sem fins lucrativos, em que era dirigente, por meio de suas transformações em sociedades, adquirindo suas participações societárias, por valores, sabidamente, inidôneos e subavaliados, através de integralizações de capital social simuladas, com valores irrisórios, em relação à realidade, e aos portes das entidades educacionais envolvidas, contrariando contratos de compra e venda dessas participações, por ele(a) mesmo(a) assinados, baseados em relatórios de investigações societárias, auditorias, e due diligences, visando, internalizá-las no seu patrimônio pessoal, para, posteriormente, aliená-las a terceiros, e somente, assim, oferecer à tribulação, a operação dissimulada de suposto ganho de capital, ocultando a apropriação dessas participações, seus reais valores, tecnicamente avaliados, e sua respectiva tribulação a maior, do que aquela declarada ao Fisco. Tudo isto, em tese, objetivando justificar, e dar uma aparência de legalidade, a seus acréscimos ilícitos de patrimônio, decorrentes da apropriação dissimulada e

fraudulenta de todo o patrimônio das antigas associações, burlando o artigo 61 do Código Civil, e o artigo 14 do CTN, transformado em montantes milionários de recursos pela venda do controle dessas entidades, para terceiros, por meio do planejamento civil, societário, c tributário abusivo c fraudulento, descrito neste Termo de Verificação Fiscal.

Sendo assim, em face dos itens precedentes deste Termo de Verificação Fiscal, restou demonstrado que os documentos e esclarecimentos apresentados pelo(a) contribuinte, bem como, aqueles obtidos pela fiscalização, não constituem conjunto probatório hábil e idôneo para comprovar as alegações apresentadas, de meras compras e vendas de participações societárias, e suas respectivas apurações de ganhos de capital.

Mais que isso, além de não constituir prova a favor do(a) fiscalizado, para fundamentar os fatos alegados, estes mesmos documentos e esclarecimentos analisados, em conjunto, demonstraram, que o(a) contribuinte apresentou à fiscalização contratos de compra e venda de participações societárias, das Atas das Associações da FMU, ACE/SCE, e UESP, dispondo sobre suas transformações, e dos contratos sociais das sociedades resultantes dessas operações, cujos conteúdos visavam, em tese, a realização de operações civis e societárias falsas, fraudadas e dissimuladas, com os objetivos de transferir para particulares patrimônios de associações, pertencentes ao Sistema Educacional sem Fins Lucrativos e Filantrópicos, forjando operações de subcapitalizações, com aportes para formações de capitais sociais fictícios, e, conseqüentemente, os respectivos valores falsos de participações societárias, dissimulando aspectos materiais do fato gerador do imposto de renda, oferecendo ao Fisco uma tributação reduzida, com base em operações fraudadas, conforme descrito, detalhadamente, nos itens anteriores, deste relatório fiscal, com o intuito de justificar seus acréscimos de patrimônio, e, conseqüentemente, omitir fatos imponíveis de tributos, ocultando c reduzindo suas bases de cálculo e alíquotas, em especial, o IRPF, como no caso ora analisado.

No caso concreto, o(a) contribuinte foi intimado(a) a comprovar todas as operações de transformações, de aquisições, e de alienações da FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, sendo demonstrado que estas operações constituíram, em tese, em um procedimento único e indivisível de um planejamento civil, societário e tributário abusivo e fraudulento, pela simulação, dissimulação, e omissão de operações, visando a ocultação dos valores da apropriação das participações societárias, oriundas das transformações dessas entidades, de associações em sociedades, pelos seus antigos dirigentes mantenedores, por um valor irrisório ao avaliado, e disposto nos próprios contratos de compra e venda, firmados quase 01 (um) ano antes da efetivação das operações, para com isso, dissimular essa aquisição subavaliada, ocultando seu acréscimo patrimonial, e assim, efetivar, pela simulação, sua regularização, por meio de um falso ganho de capital, no momento da alienação dessas participações societárias para terceiros, buscando, com isso, uma tribulação do imposto de renda da pessoa física -IRPF, com aplicação de

alíquota de 15%, ao invés da alíquota de 27,5%, como consequência da apropriação patrimonial ocultada.

Dessa forma, intentou-se deslocar o momento do fato gerador do imposto de renda da pessoa física - IRPF, ocorrido pela transformação das associações, e, a simultânea, apropriação das participações societárias da FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, por um valor subavaliado, por meio da simulação da subscrição e integralização de capital social, para o momento da alienação dessas participações societárias para a Laureate/BSP, objetivando-se, com isso, alterar, dissimuladamente, o critério material do fato gerador do imposto de renda, para uma renda decorrente do ganho de capital, e ser tributado por uma alíquota reduzida do IRPF, de 15%, incidente sobre a base de cálculo, representativa do valor total das participações societárias, apropriadas no momento da transformação das entidades, a qual deveria ter sido tributada com a alíquota de 27,5%, como aquisição de renda apropriada.

Ressalta-se, mais uma vez, que todo esse processo de planejamento civil, societário c tributário abusivo e fraudulento, envolvendo as transformações, aquisições, c alienações da FMU, ACE/SCE, e UESP, somente pode ser compreendido à luz do contrato de compra e venda de participações societárias dessas entidades, realizado sob diversas condições suspensivas, em 10/05/2013, que interligam todas as operações, as quais, em última análise, visam a transferência do patrimônio de associações filantrópicas, constituídas de bens e direitos pertencentes ao Sistema Educacional Filantrópico e sem Fins Lucrativos, que em parte foram acumuladas em razão de renúncias fiscais do Estado em favor dessas entidades, primeiramente, para o patrimônio pessoal de seus antigos mantenedores, e depois, para terceiros do mercado educacional empresarial, ficando os recursos, frutos e rendimentos financeiros de todas essas operações, inteiramente, no patrimônio dos antigos dirigentes e mantenedores das associações educacionais, contornando, assim, e tornando sem efeito o regime jurídico disposto no artigo 61 do Código Civil Brasileiro, e no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Ou seja, todas essas operações devem ser entendidas como um "filme", à luz das disposições contratuais que as regem, e das normas legais que as disciplinam, e não como "fotografias", totalmente, desconectadas, como se tivessem sido realizadas de forma independente c não interligadas.

Dessa maneira, comprova-se, inequivocamente, por início dos contratos de compra c venda de participações societárias, das Atas das Associações da FMI, ACE/SCE, e UESP, versando sobre suas transformações, e dos contratos sociais das sociedades resultantes dessas operações, as condutas, em tese, dolosas, fraudulentas, simuladas e dissimuladas dos antigos mantenedores dessas entidades, de perseguirem e obterem todos os fins descritos neste item e no item 3.5 deste Termo de Verificação Fiscal, configurando, assim, o planejamento civil, societário c tributário abusivo c fraudulento supra descrito, com o consequente

enriquecimento ilícito do(a) contribuinte, fato este, regularmente, tributado pelo imposto de renda, nesta fiscalização, assim como os demais antigos mantenedores, também autuados nas respectivas ações fiscais.

Assim, conforme analisado neste Relatório Fiscal, para dissimular as alterações ocorridas no seu patrimônio, segundo suas alegações e documentações apresentadas, o(a) contribuinte realizou condutas dolosas e intencionais, na dissimulação de atividades, atos societários, c negócios jurídicos, demonstrados pelas suas anuências e assinaturas, constantes nos contratos de compra e venda de participações societárias, de 10/05/2013, da FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, nas Atas de Transformações dessas entidades em sociedades, c nas celebrações dos Contratos Sociais dessas instituições, visando omitir suas reais variações c acréscimos patrimoniais, com o objetivo de retardar, ludibriar, reduzir c ocultar a verificação, e apuração de fatos geradores de tributos, especificamente, neste caso, o Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF.

Não por acaso, o(a) contribuinte apresentou à fiscalização documentações parciais sobre as operações em tela, desacompanhadas de esclarecimentos detalhados das mesmas, como por exemplo, a não apresentação dos relatórios, pareceres, estudos técnicos, de investigação, due diligence, e auditoria, contábeis e jurídicos, versando sobre todo o processo de transformação e apropriação/aquisição das participações societárias da FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, demonstrando-se que tais fatos alegados, nessa fase da compra e venda do controle dessas entidades, eram simulações e fraudes, intencionalmente, realizadas, com a finalidade de, simplesmente, acobertar e ocultar as origens e os destinos dos bens, direitos, e recursos econômicos c financeiros (naturezas jurídicas, procedências, e destinos), que transitaram pelo patrimônio do(a)

fiscalizado, especificamente, os ocorridos na sua Declaração de Bens e Direitos, da DIRPF 14/15, utilizando-se, illicitamente, de condutas com abuso de poderes e formas, das legislações civil, comercial, e tributária, para camuflar, e dar uma "roupagem" de legalidade aos verdadeiros fatos jurídicos relacionados aos fatos auditados, pelos ingressos e apropriações ocorridos em seu patrimônio, de bens e direitos associativos, pertencentes ao Sistema Educacional sem Fins Lucrativos e Filantrópicos, burlando o artigo 61 do Código Civil, e o artigo 14 do Código Tributário Nacional, conforme constatado no curso da presente ação fiscal.

Do exposto, ante a documentação apresentada à fiscalização, e analisada, exaustiva e detalhadamente, no item 3.5 deste Termo de Verificação Fiscal, ficou caracterizado, portanto, em tese, que foram realizados atos associativos, societários, e negócios jurídicos, com abuso de poderes e formas, desvirtuando a norma contida no artigo 13 da Lei nº 11.096/05, que autoriza a transformação de associação sem fins lucrativos, mantenedora de instituição de ensino superior, em sociedade com fins lucrativos, mediante condutas dolosas, visando a fraude, simulação, dissimulação, e ocultação, da variação patrimonial do(a) contribuinte, fatos estes que demonstraram que a natureza, procedência, e destino dos bens,

direitos, e recursos econômicos e financeiros, que transitaram pelo patrimônio do(a) fiscalizado(a), foram inidônea e ilicitamente adquiridos, pelo(a)

contribuinte, em graves descumprimentos de suas atribuições legais de associado/mantenedor/sócio/proprietário/ administrador/procurador, com a finalidade de ocultar a verdadeira natureza, origem e destino de valores relacionados a negócios jurídicos, que tiveram reflexos em seu patrimônio.

Assim, e conforme relatado neste Termo de Verificação Fiscal, comprovou-se, em tese, a ocorrência de dolo, fraude e simulação, com a finalidade de se dissimular e ocultar as variações patrimoniais e financeiras do(a) fiscalizado(a), pela realização de negócios jurídicos, no âmbito do direito civil, associativo, e societário, com abuso de formas e poderes, para apropriação ilícita de patrimônio associativo do Sistema Educacional, e que, também, tinham como objetivo ludibriar e retardar a fiscalização, pela dissimulação das declarações desses atos ao Fisco, e, assim, ocultar fatos jurídicos tributários, simulando eventos ocorridos, cujos esclarecimentos e comprovações foram regularmente exigidos do contribuinte, para que procedesse às respectivas elucidações, que foram dissimuladas e negadas por este, pela não apresentação de documentos idôneos, bem como, pela ausência de esclarecimentos, relativos a estes fatos alegados, especificamente, na fase de transformações das associações envolvidas, motivos pelos quais devem ser extraídos dessas condutas dos contribuintes, nesses fatos, uma consequência jurídico-tributária-penal, conforme prescreve o artigo 44, parágrafo 1º da Lei 9.430/96.

Cabe ressaltar, no caso dos fatos relativos à auditoria de variação patrimonial e financeira, com relação à fase de transformações das associações FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, que referido agravamento de penalidade não decorre da presunção legal de omissão de rendimentos, pela não comprovação das variações patrimoniais, mediante a apresentação de documentação inábil e inidônea, conforme dispõe o artigo 3º da Lei 7.713/88, mas sim porque de tais documentos apresentados, além de terem sido provados inábeis e inidôneos, para a comprovação de apropriação regular de participações societárias, que resultou na variação patrimonial inidônea do(a) fiscalizado, demonstraram os objetivos ilícitos e fraudulentos, produzidos, em tese, com intenção (dolo) de simular fatos e/ou negócios jurídicos, provados inverídicos. com o intuito de acobertar, camuflar, travestir a verdadeira natureza jurídica desses negócios, que eram os acréscimos patrimoniais ilícitos do(a) contribuinte, no ano-calendário de 2014, subsumindo-se tais fatos e condutas, nas hipóteses previstas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Ressalta-se, que por meio dos contratos de compra e venda de participações societárias, de 10/05/2013. das Atas das Associações da FMU, ACE/SCE, e UESP, versando sobre suas transformações, e dos contratos sociais das sociedades resultantes dessas operações, todos realizados com participação e anuência do(a) contribuinte, em conluio com os demais mantenedores/sócios, e de forma

unânime, demonstram sua intenção deliberada e dolosa de cometer o planejamento civil, societário e tributário abusivo e fraudulento, envolvendo as transformações, aquisições, e alienações das referidas entidades, ocultando o real motivo desses eventos auditados nesta ação fiscal, que era a transferência dos patrimônios associativos para seus dirigentes, e a consequente, sonegação da tributação a ela relativa.

Dessa forma, o Auto de Infração, da presente ação fiscal será lavrado com multa agravado, pelo fato de que o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude, conforme estabelecido no art. 957 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, e artigo 44, parágrafo 1º da Lei 9.430/96.

Ante o exposto, em virtude das condutas relatadas neste item, o Auto de Infração, da presente ação fiscal, será lavrado com multa agravada, em conformidade com o artigo 44, parágrafo 1º da Lei 9.430/96.

Isto posto, o percentual de multa utilizado será de 150% sobre o valor do imposto devido, relativo aos fatos envolvendo a transformação das entidades associativas em tela, e a consequente apropriação simulada das participações societárias das sociedades FMU, ACE/SCE e UESP, configurando, em tese, uma simulação na aquisição e alienação de participações societárias, conforme, detalhadamente, demonstrado, anteriormente, neste Termo de Verificação Fiscal.

Dispõe o artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

(...)

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 seguem transcritos:

(...)

Diante de tudo o que foi exposto em relação à análise dos fatos auditados na presente fiscalização, relativos à transformação das entidades associativas em tela, e a consequente apropriação simulada das participações societárias das sociedades FMU, ACE/SCE e UESP, referente ao sujeito passivo, a multa de ofício de 75% foi duplicada devido à constatação de condutas descritas nos artigos 71, 72, 73, acima transcritos, pois foram realizadas, em tese, com intuito doloso de simulação, dissimulação, fraude e ocultação na aquisição e alienação de participações societárias dessas entidades, em conluio com os demais mantenedores/sócios, que alteraram a situação econômica e patrimonial do(a) contribuinte, com a finalidade de ocultar do Fisco fatos geradores do imposto de renda, mediante dissimulação de sua variação patrimonial e financeira.

Ressalta-se que as variações patrimoniais e financeiras a descoberto, decorrentes de outros fatos, diversos dos oriundos da transformação das entidades associativas em tela, e a consequente apropriação simulada das participações societárias das sociedades FMU, ACE/SCE e UESP, NÃO tiveram duplicadas suas multas de ofício, por não terem sido caracterizadas, nesta ação fiscal, os requisitos

para os agravamentos de penalidades descritos nos parágrafos anteriores deste item, sendo, portanto, penalizados, apenas, com a multa de ofício de 75%.

Dessa forma, a base legal da qualificação das multas é o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/07.”

(...)

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 3 (três) vias de igual forma e teor, que assinado por este Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil será levado ao conhecimento do fiscalizado por um dos meios previsto no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 (em parte alterado pelas Leis nº 9.532/97, 11.196/05 e 11.941/09).” Contrapondo-se à imposição da multa aplicada, o(a) contribuinte rebate a exigência fiscal nos seguintes termos:

“III – DA MULTA QUALIFICADA

Vimos que o auto de infração ora impugnado versa unicamente sobre supostos “acréscimos patrimoniais a descoberto” no ano-calendário 2014, que por presunção são considerados omissão de receita.

Feitas essas correções cabíveis, amplamente demonstrada e provada nesta peça impugnatória, os supostos “acréscimos patrimoniais a descoberto” deixaram de existir, ficando afastada a presunção legal de omissão de rendimentos.

Documentos e informações prestados pelo contribuinte serviram para elaboração da planilha das variações patrimoniais. Embora alguns não tenham sido computados como recursos no fluxo de caixa, não houve qualquer imputação de falsidade ou má-fé, de tal sorte que não existem os pressupostos para a exacerbação da penalidade (se coubesse sua aplicação) como disposto na Súmula CARF nº 25, com efeitos vinculantes para a administração tributária, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, publicada no DOU de 14/07/2010, verbis:

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, nº de 17/12/2008 Acórdão nº 104-23697, de 04/02/20 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009”

O contribuinte prestou todos os esclarecimentos cabíveis e apresentou os documentos solicitados de que dispunha, tudo com observância dos prazos estabelecidos pela Fiscalização.

Não se discute que o Fisco pode exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem e do destino dos dispêndios ou aplicações, mas evidentemente isso se aplica | à documentação de guarda obrigatória.

Todavia, por entender que tudo pode ser exigido pelo Fisco, sob a alegação de que só o contribuinte dispõe das informações, a fls. 04 do seu extenso relatório de trinta laudas (Termo de Verificação Fiscal), a Fiscalização, para justificar seu ponto de vista, invoca os arts. 1.228 a 1.231 do Código Civil Brasileiro, in verbis:

(...) fls. 1.602/1.603

Com todo o respeito possível, as normas do Código Civil referem-se ao direito de propriedade, exclusivamente, e não se prestam a efeitos tributários, para o fim de amparar pedidos de esclarecimentos e documentação a que o contribuinte não é obrigado a manter em arquivo, para fornecimento à Fiscalização, quando intimado.

Toda a documentação solicitada, inerente à DIRPF do ano-calendário 2014, foram entregues à Fiscalização, aí compreendidos os Informes de Rendimentos Anual dos Bancos, para elaboração da Declaração de Imposto de Renda, os Informes de Rendimentos fornecidos pelas pessoas jurídicas não financeiras, assim como todas as deduções efetuadas, não sendo constatada qualquer irregularidade ou discrepância do que foi declarado à Receita Federal.

Em não havendo qualquer indício de fraude, dolo ou simulação, a multa cabível a eventual omissão de rendimentos, caso isso ocorresse, seria de 75%, nos termos da Súmula CARF nº 25, antes transcrita.

A Fiscalização, em seu Termo de Verificação Fiscal (TVF) faz longas considerações no sentido de que as associações sem fins lucrativos não podem, no seu entendimento, serem transformadas em sociedades empresárias, em face de diversos dispositivos do Código Civil.

Contudo, a fls. 11 de 30 do TVF, embora não concordando, a Fiscalização reconhece a existência de norma legal que autoriza a transformação de reiteradamente aludida nos presentes autos, "ipsis litteris":

(...) fls. 1.604

Portanto, apesar dos diversos argumentos em contrário formulados pela Fiscalização, em relação às associações civis com fins diversos, reconhecido está pelo próprio Fisco que existe lei específica dirigida às entidades de ensino superior.

De outra parte, para respaldar sua inconformidade à Lei nº 11.095/96, também às fls. 11 do TVF, a Fiscalização reporta-se ao artigo 61 do Código Civil, in verbis:

"No entanto, tal entendimento conflita diretamente com o regime jurídico de dissolução e extinção de associações, previsto no artigo 61 do Código Civil..." Respeitosamente, a dicção do artigo 61 do Código Civil Brasileiro trata de fato jurídico diverso, como se constata pela leitura de sua redação, verbis:

"Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à

instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes." Como se vê, esse dispositivo legal versa sobre dissolução da associação, caso em que o remanescente do seu patrimônio líquido seria destinado a outra entidade congênere, em razão do encerramento de suas atividades, hipóteses não aplicáveis ao caso dos autos, pois a instituição não foi dissolvida e nunca cessou suas atividades.

Embora a autuação objeto destes autos esteja limitada a "acréscimos patrimoniais a descoberto", nos meses de maio, junho dezembro/2014, em suas alegações a Fiscalização centra-se em tema diverso da exação fiscal, qual seja, a transformação de associações civis sem fins lucrativos em sociedades empresárias, fazendo extensas críticas à legislação de regência e o modus operandi nessas negociações.

É importante ressaltar, uma vez mais, que todos os atos jurídicos do contribuinte foram praticados de forma transparente, nos termos da legislação de regência, sendo submetidos às autoridades competentes, como o CADE e demais órgãos oficiais de registros públicos, além de ter a matéria sido submetida ao crivo do Judiciário, e apresentadas as declarações cabíveis à Receita Federal e recolhimento dos impostos incidentes.

Além disso, as três associações transformadas em sociedades empresárias acusavam patrimônio líquido negativo, não procedendo, data venia, o que afirmado no Termo de Verificação Fiscal, sobre imaginária apropriação de bens e direitos, omitindo-se quanto à assunção das obrigações a pagar, que superavam aqueles (passivo a descoberto).

Quanto ao questionar ou por em dúvida que a entidade enfrentava graves dificuldades financeiras, basta consultar o sistema de dados da Receita Federal, que confirmarão os péssimos índices de liquidez, a indicar um insolvência dentro de curto período, como apontado em Pareceres de Auditores Independentes, entregues a essa Fiscalização.

Relativamente à indagação do porquê haver interesse de terceiros na aquisição de instituições com tão graves dificuldades financeiras, acredita-se seja suficiente para resposta uma consulta ao noticiário escrito, falado e televisado, e ainda por outros meios de comunicação de massa, que têm divulgado amplamente estar o Governo Federal promovendo, mediante leilão, a venda de empresas estatais praticamente

falidas, medidas que, quando efetivadas, proporcionarão o ingresso de quantias bilionárias nos cofres da União, inobstante tratar-se de alienação de participações societárias de empresas altamente deficitárias.

Por todo o exposto, verifica-se que a transformação das associações sem fins lucrativos em sociedades empresárias, operou-se sob a égide de lei específica para as entidades de ensino superior, de forma clara e transparente, com observância de todos os trâmites administrativos perante os órgãos públicos competentes,

inclusive perante a Receita Federal, não constando dos autos qualquer indício de fraude, dolo, simulação ou conluio.

Portanto, inexistem razões para a qualificação da penalidade, ante a ausência de qualquer elemento que configure a tipificação prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, mesmo porque demonstrou-se que os saldos negativos apurados nos fluxos de caixa, após os devidos ajustes, deixaram de existir.

Não se deve olvidar que a majoração da penalidade, não só representa um gravoso ônus financeiro, mas implica em representação fiscal para fins penais, por isso na qualificação das multas é imprescindível que do processo conste prova material da fraude, não bastando menos inferências ou alegações, nem mesmo a afirmativa vaga de que, em tese, a fraude existiu.

Nesse sentido, é oportuno trazer à colação julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em acórdão assim ementado:

"MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA –

A qualificação da multa de ofício requer a comprovação do evidente intuito de fraude, não sendo suficiente a alegação de que a fraude existiu 'em tese'." (Acórdão CSRF/04-00.236, de 14/03/2006)

Por sua pertinência, e em razão de suas doudas fundamentações jurídicas, seguem transcritos excertos do voto condutor do Acórdão nº 104-20.595, sessão de 14/04/2005, do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, "verbis":

(...) fls. 1.607

Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a "fraude não se presume", devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

No mesmo sentido o acórdão nº 103-21.405, verbis:

(...) fls. 1.608

Tendo em vista que todos os documentos fornecidos e os esclarecimentos prestados à Fiscalização não mereceram qualquer imputação de irregularidade, deles se valendo o Fisco para a "Análise da Variação Patrimonial" por meio da qual teriam sido apurados supostos acréscimos patrimoniais a descoberto (inexistentes, pois fruto de lapso manifesto no planilhamento), e considerando que "aumentos a descoberto de patrimônio" consistem MERA PRESUNÇÃO de omissão de receita ou de rendimento, insubsiste qualquer fundamento para a exacerbação da penalidade."

É apropriado lembrar que as infrações tributárias acima julgadas foram integralmente ratificadas, caindo por terra as ilações do contribuinte de que não teria ocorrido dolo, fraude e/ou simulação.

A qualificação da multa de ofício se deu em razão do disposto no parágrafo 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que preceitua, in verbis:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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.”

No âmbito penal, o inciso I, do artigo 1º, da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, assim expressa:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributos, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;”

Foi muito bem colocado pela fiscalização que a qualificação da multa não decorre da infração de omissão de acréscimos patrimonial a descoberto em si, mas decorrentes de objetivos ilícitos e fraudulentos, produzidos, em tese, com intenção (dolo) de simular fatos e/ou negócios jurídicos, provados inverídicos. com o intuito de acobertar, camuflar, travestir a verdadeira natureza jurídica desses negócios:

“Cabe ressaltar, no caso dos fatos relativos à auditoria de variação patrimonial e financeira, com relação à fase de transformações das associações FMU, ACE/SCE, e/ou UESP, que referido agravamento de penalidade não decorre da presunção legal de omissão de rendimentos, pela não comprovação das variações patrimoniais, mediante a apresentação de documentação inábil e inidônea, conforme dispõe o artigo 3º da Lei 7.713/88, mas sim porque de tais documentos apresentados, além de terem sido provados inábeis e inidôneos, para a comprovação de apropriação regular de participações societárias, que resultou na variação patrimonial inidônea do(a) fiscalizado, demonstraram os objetivos ilícitos e fraudulentos, produzidos, em tese, com intenção (dolo) de simular fatos e/ou negócios jurídicos, provados inverídicos. com o intuito de acobertar, camuflar, travestir a verdadeira natureza jurídica desses negócios, que eram os acréscimos patrimoniais ilícitos do(a) contribuinte, no ano-calendário de 2014, subsumindo-se tais fatos e condutas, nas hipóteses previstas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

(...)

Ressalta-se que as variações patrimoniais e financeiras a descoberto, decorrentes de outros fatos, diversos dos oriundos da transformação das entidades associativas em tela, e a consequente apropriação simulada das participações societárias das sociedades FMU, ACE/SCE e UESP, NÃO tiveram duplicadas suas multas de ofício, por não terem sido caracterizadas, nesta ação fiscal, os requisitos para os agravamentos de penalidades descritos nos parágrafos anteriores deste item, sendo, portanto, penalizados, apenas, com a multa de ofício de 75%.”

Segue abaixo conceituação prática referente a ocorrência de dolo, fraude e/ou simulação:

Dolo é a vontade consciente de se praticar certa conduta, normalmente contrária a comando prescritivo positivado no ordenamento jurídico.

Na esfera tributária, o dolo normalmente está associado à prática intencional de se ludibriar o Fisco, suprimindo, total ou parcialmente, obrigação tributária a que o sujeito passivo deveria adimplir.

O art. 136 do Código Tributário Nacional prevê, como regra geral, que a infração tributária independe do dolo. Em outras palavras, o contribuinte pode ser onerado por grande parte das penalidades tributárias, independentemente, de dolo:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Apesar disso, o dolo pode ser relevante para a configuração de certas infrações, especialmente, no que tange à graduação da penalidade. Quando se nota um art. 137 do Código Tributário Nacional, tal circunstância fica bem clara:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.” Assim, nota-se que a legislação pode atribuir consequências ao dolo, obviamente, de cunho punitivo ao sujeito passivo.

De modo genérico há algumas consequências jurídicas ao dolo, em matéria tributária, bem características, como a aplicação de multas mais gravosas, a responsabilização direta de certos indivíduos e até mesmo o aumento do prazo decadencial como será examinado a seguir.

Dolo é todo ato com que, conscientemente, alguém induz, mantém ou confirma o outro em erro. É a vontade dirigida à obtenção de um resultado criminoso ou o risco de produzi-lo.

Agir com dolo significa que alguém tem a intenção de atingir um fim exclusivamente criminoso para causar dano a outras pessoas. Desta forma, essa pessoa não comete o crime por motivo de legítima defesa ou necessidade, por ter sido provocado por outrem. Um crime com dolo é cometido por alguém que o comete voluntariamente. Desta forma é possível afirmar que dolo não é simplesmente a prática de um crime, mas é a prática desse crime com o objetivo consciente de praticar o crime, sem que a pessoa em questão tenha sido influenciada ou motivada por terceiros.

Assim, os elementos do dolo são: a finalidade com que o indivíduo executa um determinado ato; a determinação, para apurar se o ato foi gerado pelo praticante ou se foi uma mera resposta a uma prática criminosa anterior que obrigou o primeiro a agir em legítima defesa; conformidade do praticante de acordo com a acusação e respetiva sentença, de acordo com as provas descobertas.

Dolo é também sinônimo de fraude, engano ou traição. Na análise jurídica, o indivíduo com intenção de burlar a lei, enganando o próximo em proveito próprio, está cometendo dolo. Por exemplo, na elaboração de um contrato ou concretização de um negócio.

Mais antiga do que o nosso Código Tributário Nacional, a Lei nº 4.502/64 ainda vigora sobranceira na definição de fraude, conforme dispõe o seu art. 72:

“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”.

Ao examinar a definição acima, verifica-se que o agente age de forma subjetiva e deliberadamente no sentido de escapar da obrigação tributária principal. Assim, o fraudador é identificado em razão do seu comportamento doloso exercido ou planejado anteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação que pretendia ludibriar. Diferente, portanto, das chamadas infrações objetivas, nas quais não importa a intenção do autor, como, por exemplo, deixar de pagar um tributo até a data do vencimento. Não adianta qualquer desculpa ou justificativa por não ter

quitado o débito na data certa (estava viajando, doente, deprimido, sem dinheiro): não pagou na data, lá vêm juros e multas moratórias. Mas deixar de pagar um tributo no vencimento não significa o cometimento de uma fraude, pois a inadimplência, por si só, não é crime.

Não deixa de ser interessante distinguir as infrações entre objetivas e subjetivas. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, nas infrações objetivas, o autor defende-se com a comprovação da inexistência material do fato, sua única saída, cabendo-lhe provar que a cobrança contém algo indevido (fato gerador, valor, base de cálculo, alíquota etc.). Ao fisco cabe autuar, cobrar as penalidades moratórias (juros e multa de mora) e, se for o caso, defender a validade da cobrança, se contra ela ocorrer impugnação, mas não pode impor multas qualificadas decorrentes de ação dolosa. Já nos casos das infrações subjetivas (v.g. fraude), em que o dolo é parte inerente no descritivo do fato ilícito, a situação se inverte, passando ao Fisco a responsabilidade de exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da fraude, como nexos entre a participação do autor e o resultado material que se produziu.

Em outras palavras, não se admite mera presunção do Fisco nos casos de infrações subjetivas. A fraude não se presume, prova-se. A lembrar de que a mera ausência de recolhimento do tributo não é elemento suficiente para caracterizar a infração subjetiva.

Configura-se a fraude apenas na hipótese de dolo comprovado. A simples falta de pagamento acarreta a cobrança de juros e multa de mora, sendo inaplicável a multa qualificada que tenha por pressuposto alguma atitude dolosa por parte do contribuinte.

Configura-se a fraude tributária nos casos concretos da sonegação, simulação e conluio. A sonegação está definida no art. 71 da Lei n. 4.502/64:

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

Há de observar: a) a sonegação fiscal somente se configura depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária; e b) somente constituem crime contra a ordem tributária as práticas que suprimam ou reduzam tributo, ou seja, quaisquer outras que não alcancem esses objetivos não podem ser tipificadas como tal. Em outras palavras, a mera intenção de sonegar não é crime tributário; necessário que ocorra a sonegação.

Interessante a distinção entre fraude e sonegação: enquanto a primeira procura impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, a segunda procura impedir ou

retardar o conhecimento do fato pela autoridade. Ou seja, a fraude se opera em momento que antecede ao fato; a sonegação ocorre no momento do fato.

E, aproveitando, define-se o conluio, previsto no art. 73 da Lei nº 4.502/64:

“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”.

No tocante à simulação, valemo-nos do Código Civil:

“Art. 167: (...)

§ 1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Já Orlando Gomes diz que ocorre a simulação quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros".

Como disse Pontes de Miranda, “na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece”. Trata-se de realização de atos ou negócios jurídicos, aparentemente perfeitos, mas que oculte deliberadamente a vontade real do agente, com a finalidade de prejudicar terceiros (entre eles, o Fisco).

Merece registro para efeito didático que quando a prática de ato ou negócio simulado é a forma encontrada para a obtenção de determinado resultado jurídico, teremos a chamada dissimulação ou simulação relativa. De outra forma, considera-se simulação absoluta quando é praticado um acordo formal do qual não se espera qualquer espécie de resultado jurídico.

Em síntese, na simulação absoluta inexistente ato ou negócio jurídico, enquanto que na dissimulação o ato ou o negócio jurídico existe, mas se encontra escamoteado.

Em relação à fraude, questão tormentosa é entender quando ocorre o dolo nas ações ou omissões do autor, a requerer uma avaliação subjetiva da conduta. Pode o autor proceder de uma forma por ele entendida como correta e legal, mas, na visão do fisco, como dolosa.

Se de um lado, temos a fraude, de outro, temos a elisão fiscal. Vai daí que Alfredo Augusto Becker distinguia as duas situações: chamava de evasão a elisão fiscal, ação

perfeitamente lícita, a não violar qualquer regra jurídica; e chamava de fraude fiscal uma programação ilícita executada pelo autor, a violar a regra jurídica. Neste sentido, evasão de receita provocada sem discordância à lei não seria fraude, seria a elisão fiscal.

O artigo 136 do CTN estabelece que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente, dispensando, portanto, a constatação de dolo como um dos elementos que definem as infrações tributárias. A dizer, então, que basta a culpa, por negligência ou imprudência, como suficiente para a responsabilização do agente. Se não estiver expressamente previsto em lei, não há que se exigir a materialização do dolo. Ensina Ruy Barbosa Nogueira: "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito".

Considera-se simulação um artifício ou fingimento na prática ou na execução de um ato ou negócio jurídico, com o intuito de enganar ou apresentar uma falsa versão como verdadeira. Compreende a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica com a finalidade de prejudicar terceiros. Enuncia o ilustre Professor Pontes de Miranda que "na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece". A doutrina pátria tem classificado a simulação em duas espécies, quais sejam, absoluta ou relativa.

A simulação absoluta se configura de um acordo simulatório, que não se espera qualquer espécie de resultado jurídico, enquanto que a simulação relativa, também denominada de dissimulação, a prática de ato ou negócio simulado é o caminho encontrado para a obtenção de um determinado resultado jurídico, verdadeiro e desejado. Seria, portanto, a dissimulação, ou simulação relativa, conforme elucida a Professora Maria Helena Diniz "uma deformação voluntária para se subtrair à disciplina normal do negócio jurídico prevista em norma jurídica, com o escopo de prejudicar terceiro."³³ Não obstante, outra ilustre doutrinadora nos traz luz aos institutos ora debatidos, qual seja, a Professora Mizabel Derzi, senão vejamos: "A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa.

É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio jurídico simulado existe outro dissimulado. (...) Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios, um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros." (DERZI, 2001, p.214-215) A marca característica da dissimulação, alçada à condição de variação conceitual da simulação, é o contexto fático, volitivo e jurídico do fingimento, falsidade cometida pelo contribuinte, no ato jurídico unilateral, ou pelas partes, nos negócios jurídicos. Em síntese, na simulação absoluta inexistente ato ou negócio jurídico, enquanto que na dissimulação, simulação relativa, o ato ou negócio jurídico existe, mas se encontra disfarçado. Fato é que simulação e dissimulação

são defeitos do negócio jurídico que objetivam burlar a lei ou prejudicar terceiros, no intuito de obter alguma vantagem econômica.

Ambas possuem a mesma finalidade e representam uma realidade falsa, sendo, como dito, a própria dissimulação uma variação conceitual da figura da simulação.

Com efeito, simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.

Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (Planejamento Tributário. 3ª ed.

Dialética:2011, p.319).

De posse desses conceitos, podemos constatar que a multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias e etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo.

Como se nota do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, acima citado, a regra geral para a imposição de multa, em caso de lavratura de lançamento de ofício, é a aplicação de percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

No entanto, do § 1º logo se nota que a aplicação da multa é dobrada nos casos em que se incorrem nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Todos esses casos estão umbilicalmente ligados ao dolo.

Como se nota, o artigo 71 da Lei 4.502/1964 acima citado coloca a sonegação como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação, assim, depende do dolo, isto é, não se equipara ao erro do contribuinte. Para que seja configurada, portanto, há de se demonstrar a vontade do sujeito passivo da obrigação tributária de ocultar do Fisco certa situação fática relevante para fins tributários.

A segunda figura em que o dolo é relevante é a fraude, prevista no art. 72 da mesma lei. O artigo acima citado coloca a fraude como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência tributária, 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.

Assim, a fraude é uma espécie de sonegação. Mas, é aquela sonegação em que não se relata, indevidamente, apenas, a linguagem dos chamados deveres instrumentais – notas fiscais, livros tributários SPED etc. – mas se mascara a própria operação jurídica praticada, dissimulando em contratos e outros documentos de esfera tributária a prática de certos atos.

A fraude, portanto, é caracterizada pelo confronto de provas.

Normalmente, o contribuinte produz uma linguagem que relata certo acontecimento – em contratos, recibos etc. – e tal linguagem é infirmada por uma série de provas que demonstram que a situação descrita pelo contribuinte sem seus documentos não se operou da maneira documentada pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Se a autoridade fazendária comprova que essa divergência entre provas e documentos revela uma prática orquestrada para ludibriar o Fisco, fica demonstrado o dolo e consequentemente a fraude.

Por fim, a terceira figura é o conluio. O conluio nada mais é do que a sonegação ou a fraude praticada por vários sujeitos que dolosamente se unem para tal fim.

Os pressupostos acima delineados foram amplamente demonstrados pela autoridade fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF. Como agravante, o fato que durante todo o procedimento inquisitório o contribuinte foi intimado a apresentar documentação hábil e idônea sobre o seu patrimônio, inclusive no que concerne às participações societárias com a FMU e ACE/SCE.

Considerando, em princípio, a presença de crime contra a ordem tributária, está demonstrado o intento doloso do contribuinte em se eximir do imposto devido, o que enseja a qualificação da multa de ofício aplicada.

Contudo, com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser limitada ao teto de 100%.

Portanto, com base na nova redação do art. 44, VI da Lei nº 9.430/96 e do art. 106 do CTN, deve ser reduzida a multa aplicada, relativa à infração, Acréscimo Patrimonial a Descoberto, ao percentual de 100%.

Assim, em linhas gerais, o contribuinte apresentou extensa defesa, fls. 1.444 a 1.491, composta de mais de 45 laudas, no entanto como documentos, nesta fase processual, anexou somente o instrumento de procuração, Planilha "Análise das Variações Patrimoniais" e cópia do auto de infração, olvidando que o cerne do

lançamento se pautou na falta de documentação hábil e idônea que respaldasse os valores declarados em sua DIRPF/2015, que viesse a infirmar a infração de “acréscimo patrimonial a descoberto” que resultou no auto de infração ora em exame.

“Ressalta-se que esta ação fiscal apenas auditou os fatos relativos à situação patrimonial e financeira, referentes ao regime regular de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física -

IRPF, do ano-calendário de 2014, sem analisar, auditar ou levar em consideração os fatos relativos ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), previsto na Lei nº 13.254/16, a qual produziu alterações na Declaração de Bens e Direitos na DIRPF 2014/2015, pela ficção prevista em seu artigo 6º, mas que em nada dizem respeito aos fatos analisados neste Termo de Verificação Fiscal, e que, por isso, não foram considerados no Demonstrativo de Variação Patrimonial e Financeira, componente deste Auto de Infração, como também, por não serem objeto da competência deste Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal - TDPF.”

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa qualificada relativa à infração “Acréscimo Patrimonial a Descoberto” ao percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite