



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10437.723458/2019-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.502 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente EDSON ELIAS ALVES DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Os argumentos da impugnação administrativa foram devidamente analisados pela decisão recorrida, inexistindo cerceamento ao direito de defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CALCULO APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA

O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte). Cabe ao contribuinte provar a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, através de documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Mesmo se aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, não se verifica o esgotamento do prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a decadência e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente). Ausente o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1613-1674) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) A questão que deu origem aos autos refere-se ao Contrato Irreversível e Irretratável de Compra e Venda de Participação Societária celebrado em 20/05/2013, pelo qual as partes declararam que “comprarão e venderão participações societárias, se e quando houvesse a transformação, de sociedades mantenedoras de instituições de educação sem fins lucrativos em sociedades empresárias”. A fiscalização entendeu que houve os mantenedores alienaram participações inexistentes e que não lhes pertenciam, devendo ser aplicado o art. 61 do Código Civil. Com isso, presumiu que o produto da alienação constituiu “apropriação de patrimônio filantrópico nacional” e o computou como aplicações em planilhas de análise de variação patrimonial - sendo que deveria ter sido entendido como ingressos financeiros. Tal procedimento equivocado ocasionou a constatação de acréscimos patrimoniais a descoberto inexistentes, agravado pela desconsideração de recursos de outras origens;
- b) O mencionado contrato não representava uma operação de compra e venda pura e simples. Destaca-se que a compra e venda das participações societárias se daria apenas quando e se houvesse a transformação em sociedades de fins lucrativos (com todas as formalidades e exigências legais). Embora o art. 7º-A da Lei nº 9.131/1995 e o art. 13 da Lei nº 11.096/2005 consagrem a possibilidade da citada transformação, entendeu a fiscalização que o dispositivo aplicável seria o art. 61 do Código Civil, que trata da dissolução de sociedades. As transformações foram aprovadas pelo Poder Judiciário (autos nº 1023270-42.2014.8.26.0100), seguindo também as regras da IN DREI nº 81/2020. Não houve a dissolução das pessoas jurídicas mantenedoras, sendo que após a transformação continuaram a existir para todos os fins de direito como sociedades empresárias e nada foi subtraído ou apropriado de seus patrimônios. Todo o ocorrido se deu sem qualquer indício de fraude, simulação ou conluio. Após as transformações, houve a alienação das participações societárias com a devida apuração do ganho de capital e recolhimento dos tributos correspondentes;
- c) Ao reconhecer a legitimidade e conformidade com as regras aplicáveis das transformações societárias ocorridas, a DRJ também reconheceu a continuidade da pessoa jurídica convertida (com a transferência integral

do patrimônio da antecessora), de forma a afastar a hipótese de apropriação indevida pela pessoa física do recorrente - já que não foi apresentada prova de tal ilícito. Para que fosse possível a conversão e a posterior alienação das quotas (o que realmente ocorreu), era pressuposto a paridade patrimonial entre pressuposto a paridade patrimonial entre as associações e as sociedades empresárias resultantes. Tendo sido corretamente observados todos os dispositivos legais - para a efetivação da conversão - e os termos do contrato para a venda da participação societária - incluindo apuração do ganho de capital e recolhimento correspondente -, consubstanciou-se ato jurídico perfeito e acabado que só poderia ser anulado por decisão judicial;

- d) A fiscalização e a DRJ desconsideraram as alegações e elementos probatórios que apontavam os problemas financeiros enfrentados pelo Complexo Educacional FMU, entendendo que não refletiam a realidade dos fatos. Isso porque, sem apresentar provas de irregularidades nos documentos contábeis e auditorias independentes realizadas, presumiu-se que não haveria quem se dispusesse a pagar quantia elevada para a sua aquisição se realmente existissem as mencionadas dificuldades. As transformações das mantenedoras em sociedades empresárias se deram justamente para evitar a bancarrota.
- e) A decisão recorrida em nada acrescentou às alegações da fiscalização para infirmar os argumentos da impugnação, o que consiste em ofensa ao contraditório. Além disso, a maior parte do Acórdão consiste na reprodução dos argumentos expostos no TVF e na impugnação, além da transcrição de dispositivos legais, havendo pouca produção de argumentos pelo próprio julgador;
- f) É improcedente a argumentação utilizada para sustentar o pedido de documentos para os quais inexistente a obrigação legal ou infra legal de manutenção e guarda pelas pessoas físicas - posto que não se aplicam o art. 797 do RIR/99 e nem os arts. 1228 a 1231 do Código Civil;
- g) O negócio jurídico realizado para a alienação das participações societárias se deu com os cuidados para que o patrimônio das sociedades convertidas fosse preservado, evitando desfalques que prejudicariam os compromissários compradores;
- h) As pessoas jurídicas do Complexo Educacional FMU antes de sua transformação em sociedades empresárias tratavam-se de associações civis sem fins lucrativos, que não se confundiam com associações filantrópicas. Os serviços educacionais prestados constituíam a única fonte de renda dessas associações, sendo impróprio atribuir-lhes a natureza jurídica de entidades filantrópicas, inclusive por nunca terem sido certificadas como tal. Dessa forma, descabe a interpretação do Fisco de que, ao serem convertidas em sociedades comerciais, teriam sido dissolvidas por aplicação do art. 61 do Código Civil. Também não se pode afirmar a dissolução das entidades sem fins lucrativos pois suas

atividades continuaram sendo realizadas e seus encargos trabalhistas e fiscais prosseguiram sendo adimplidos pelas sociedades resultantes (figurando os mesmos CNPJs e os nomes das novas sociedades nos sistemas de dados da RFB);

- i) A fiscalização acatou as informações prestadas pelo contribuinte no que se refere às transformações das associações em sociedades empresárias e a venda das participações societárias, de forma a homologar expressamente os valores de IRPF recolhidos em decorrência do ganho de capital nessa operação nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. A interpretação divergente dada para prosseguir com a autuação implica contradição com o que já havia sido acatado;
- j) Para a qualificação da multa seria necessária a demonstração de evidente intuito de fraude, o que não ocorreu no caso em tela.

Ao final, formula pedidos nos termos da fl. 1674

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0819600.2019.00508 (fls. 3-1470) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, em face de Edson Elias Alves da Silva (CPF nº 083.397.198-07), referente a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2014 (exercício de 2015). A autuação alcançou o montante de R\$ 16.140.699,77 (dezesseis milhões, cento e quarenta mil, seiscentos e noventa e nove reais e setenta e sete centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 10/12/2019 (fl. 1471).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação, consta o seguinte (fls. 1462):

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. INFRAÇÃO: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

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, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/05/2014	29.613.197,91	150,00
30/06/2014	79.538,59	150,00
31/12/2014	14.542.444,41	150,00

Enquadramento legal - Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014: Arts. 37, 38, 55, inciso XIII, e parágrafo único, 83, 806, 807 e 845 do RIR/99; Art. 51, § 1º, da Lei nº 4.069/62; Art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 1431-1460), por sua vez, descreve em detalhes os procedimentos investigativos realizados e informa que, em análise aos documentos apresentados pelo autuado e pelas pessoas jurídicas intimadas ao longo da fiscalização,

identificou-se excedente de aplicações/gastos em relação aos recursos/receitas auferidos pelo contribuinte ao longo do ano calendário de 2014, configurando acréscimo patrimonial a descoberto e possibilitando a incidência do IRPF sobre a diferença verificada.

Menciona-se, ainda, que:

- a) Alguns valores declarados em DIRPF como isentos/não tributáveis não foram considerados para fins de compor os rendimentos em planilhas de variação patrimonial. Isso porque o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea (informes de rendimento, documentos bancários, etc.) que comprovasse tais alegações;
- b) As decisões judiciais que permitiram a averbação das atas de assembleias gerais que deliberaram acerca da transformação das associações sem fins lucrativos em sociedades empresárias, incluindo os autos nº 103274-79.2014.8.26.0100 em relação à UESP, tiveram como objeto apenas questões formais de cunho notarial e registral - sem o aprofundamento em questões civis ou tributárias;
- c) As participações societárias resultantes da transformação da UESP haviam sido previamente alienadas à Rede Laureate em 10/05/2013, sob várias condições suspensivas. A Rede Laureate transferiu as participações para sua subsidiária (BSB), a qual, ante a implementação das condições suspensivas, efetivou a operação com o pagamento da importância pactuada em 10/09/2014. O contrato firmado em 10/05/2013 teve como objeto participações sociais que não existiam e que não pertencia aos alienantes - para transferir o controle de associações do sistema filantrópico educacional brasileiro para a Rede Laureate e se apropriar dos ganhos financeiros decorrentes;
- d) Deve ser aplicado ao caso o regime jurídico da dissolução e extinção de associações, previsto no art. 61 do Código Civil, inclusive ao se considerar o caráter filantrópico da entidade. A falta de correlação entre a fração ideal associativa e as participações societárias impede que seja atribuído um valor de correspondência entre tais institutos, e por isso se diz que foi alienado aquilo que não existia e que não pertencia aos vendedores;
- e) Com isso, o que ocorreu no momento da criação da nova sociedade oriunda da dissolução da associação anterior foi a apropriação do direito de propriedade das novas participações societárias que não existiam anteriormente; e
- f) Houve subcapitalização quando da integralização dos valores das sociedades empresárias resultantes das transformações efetuadas, caracterizando desvios de finalidade. Todo o negócio teria se dado, então, para simular operações de ganhos de capital lícitas e omitir as apropriações realizadas, de forma a evitar o correspondente recolhimento à alíquota de 27,5%, caracterizando hipótese do art. 149, II, do CTN e evidente atuação dolosa - possibilitando a incidência de multa agravada.

Entende-se que os valores envolvidos nas operações de transformações societárias e apropriações indevidas foram iguais ou superiores aos montantes das alienações posteriores, de forma que na realidade não houve ganho de capital nestas últimas. Não obstante, os valores recolhidos a título de IRPF incidente sobre a operação de ganho de capital (à alíquota de 15%) foram considerados como abatimento do imposto devido no presente auto de infração.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos (fls. 3-1431): i) Termo de início de fiscalização e demais intimações ao contribuinte e outros; ii) Respostas do contribuinte e de outros; iii) Planilha de rendimentos apresentada pelo contribuinte; iv) Procurações; v) Cópias dos contratos irrevogáveis e irretroatáveis de compra e venda de participação societária, seus anexos e aditamentos; vi) Cópias de atas de assembleias gerais e reuniões da União Educacional de São Paulo - UESP; vii) Cópias do Contrato social da UESP e alterações contratuais; viii) DARF; ix) Informes de rendimento do contribuinte emitidos pelos bancos Safra, Bradesco, Itaú, Safra Vida e Previdência; x) Notas fiscais de serviços eletrônicas; xi) Comprovantes de rendimentos pagos e de imposto sobre a renda retido na fonte; xii) Fichas financeiras dos anos de 2013 a 2015 do Centro de Ensino Unificado de Brasília - CEUB; xiii) Relativos a veículos importados pelo contribuinte; xiv) Declaração sobre distribuição de lucros ao contribuinte por parte de EEE Empreendimentos Imobiliários LTDA; xiv) Atos constitutivos e alterações contratuais da Rede Internacional de Universidades Laureate; xv) Cópias de contratos de locação de imóveis para fins comerciais; xvi) Cópias de contratos de penhor de quotas/ações; xvii) Atos constitutivos e alterações contratuais de Faculdades Metropolitanas Unidas Educacionais LTDA - FMU; xviii) Atas de assembleias gerais e reuniões FMU; xix) Pedido de registro das Faculdades Metropolitanas Unidas Educacionais S/S LTDA; xx) Laudo de avaliação do patrimônio líquido contábil apurado por meio dos livros contábeis da FMU associação educacional em 31 de dezembro de 2013; xxi) Comprovante de inscrição e de situação cadastral das Faculdades Metropolitanas Unidas Educacionais S/S LTDA; xxii) Atos constitutivos e alterações contratuais das Faculdades Metropolitanas Unidas Educacionais S/S LTDA; xxiii) Autorizações firmada em favor da Rede Internacional de Universidades Laureate LTDA; xxiv) Comunicações à Rede Internacional de Universidades Laureate LTDA, a BSP Business School São Paulo, ao Deutsche Bank S.A. - Banco Alemão e ao Prof. Dr. Edevaldo Alves da Silva; xxv) Comprovantes de depósitos em conta corrente para Edevaldo Alves da Silva, Arnold Fioravante, Labibi Alves da Silva, Eduardo Elias Alves da Silva e Edson Edson Elias Alves da Silva; xxvi) Balanços patrimoniais e outros documentos contábeis de União Educacional de São Paulo; xxvii) Laudo de avaliação patrimonial líquido contábil da UESP apurado por meio dos livros contábeis em 30 de novembro de 2017; xxviii) Certidões de interior teor de ato específico junto ao 4º Ofício de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica de São Paulo/SP; xxix) Pedido de registro da União Educacional de São Paulo S/S LTDA; xxx) Atos constitutivos e alterações contratuais da União Educacional de São Paulo S/S LTDA; xxxi) Laudo de avaliação do patrimônio líquido contábil apurado por meio dos livros contábeis da UESP de 31 de dezembro de 2013; xxxii) Atas de assembleias e reuniões da Sociedade de Cultura e Ensino - SCE LTDA; xxxiii) Protocolo e justificação de incorporação da SCE; xxxiv) Balanços patrimoniais da SCE; xxxv) Laudo de avaliação do patrimônio líquido e contábil da SCE apurado por meio dos livros contábeis em 30 de novembro de 2017; xxxvi) Atas de assembleias e reuniões da Associação de Cultura e Ensino - ACE; xxxvii) Laudo de avaliação do patrimônio contábil da ACE apurado por meio dos livros contábeis em 31 de dezembro de

2013; xxxviii) Atos constitutivos e alterações contratuais de SCE; xxxix) Consulta pelo sistema DIRF; lx) referentes à declaração de ajuste anual do contribuinte.

O contribuinte apresentou impugnação em 06/01/2020 (fls. 1476-1523), pela qual levanta argumentos semelhantes aos posteriormente apresentados no recurso voluntário. Ao final, formulou pedidos nos termos das fls. 1522 e 1523.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos (fls. 1524-1530): i) Procuração; ii) Documentos pessoais; iii) Cópias de documentos do processo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ), por meio do Acórdão nº 08-52.102, de 15 de junho de 2020 (fls. 1538-1603), deu provimento parcial à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2014

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 se 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após a interposição do recurso voluntário, o recorrente requereu que o processo fosse reunido com aqueles instaurados em razão de autuações semelhantes em face de Edson Elias Alves da Silva e Labibi Elias Alves da Silva, bem como que o julgamento dos três se desse em sessão presencial, em razão do limite de R\$ 36 milhões definido pela Portaria CARF nº 690/2021.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 24 de julho de 2020 (fl. 1610), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 29 de setembro de 2020 (fl. 1613-1674). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, considerando também a suspensão da prática de atos processuais prevista pela Portaria RFB nº 543, de 20 de março de 2020. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito**1. Do cerceamento de direito de defesa.**

Alega o recorrente que houve cerceamento de seu direito de defesa na medida em que a decisão recorrida afastou os argumentos da impugnação administrativa a partir da reprodução de trechos do Termo de Verificação Fiscal, com pouco ou nenhum desenvolvimento de fundamentação do próprio órgão julgador.

Em que pesem tais argumentos, tem-se que não lhes assiste razão.

Por mais que tenha a DRJ se reportado às constatações do TVF para contrapor o que foi levantado pela impugnação administrativa, é certo que cada um dos pontos levantados pelo contribuinte foram abordados pela decisão recorrida. Nesse caso, o órgão julgador apenas reproduziu trechos do TVF por entender que as afirmações da fiscalização eram suficientes para afastar o quanto argumentado pelo contribuinte.

Concedida ainda a ampla oportunidade de produção de provas e manifestação processual, com ciência suficiente dos documentos dos autos, não há que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa.

2. Do acréscimo patrimonial a descoberto.

Entende a fiscalização que a transformação societária acima mencionada se deu de forma ilegal, em afronta ao art. 61 do Código Civil, que prescreve:

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.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

Dessa forma, entendeu que não seria possível a equiparação dos associados à posição de sócios de uma sociedade empresária após a transformação ocorrida. Isso porque, considerando as prescrições do art. 14 do CTN e do art. 44 do Código Civil, a essência da entidade no gozo da imunidade do art. 195, § 7º, da CF, está na sua natureza de associação filantrópica e não somente no seu registro como tal junto ao órgão competente.

Assevera então seria vedado aos associados se apropriarem de fração ideal do patrimônio associativo como se participação societárias fosse. Disso decorreria a apropriação indevida do capital da entidade por parte do contribuinte, na medida em que poderia no máximo

obter uma devolução com correção monetária das contribuições anteriormente prestadas à entidade sem fins lucrativos.

Afirma-se assim que a única forma de serem respeitados os dispositivos acima em compatibilidade com o art. 13 da Lei nº 11.095/2005 seria com o repasse do controle da entidade para outra associação semelhante ou, se esse controle fosse transmitido à iniciativa privada, que os recursos dessa transação onerosa fossem destinados a uma das intuições citadas pelo art. 61 do Código Civil. Não ocorrendo isso no caso concreto, entendeu-se que os valores foram apropriados pelos particulares, com a privatização indevida de recursos do Sistema Educacional Filantrópico para a sua posterior alienação.

Ressalta-se que as quotas societárias seriam inexistentes até o momento da transformação, por isso se diz que o contrato de compra e venda de participações societárias, firmado em 10/05/2013, teria alienado bens que não existiam e que não eram de propriedade dos alienantes. O TVF indica também que as tratativas teriam se iniciado muito antes da celebração do contrato, por terem sido efetuadas *due diligencies* para o diagnóstico financeiro da entidade e a precificação das quotas sociais a serem posteriormente alienadas.

A apropriação das quotas teria também ocorrido com subcapitalização no momento da subscrição e integralização das quotas sociais, de forma a conferir “*no papel*” um patrimônio inferior ao que efetivamente existia em nome da entidade. Isso se verificaria, segundo o Fisco, a partir dos valores pelos quais se deram as posteriores vendas das quotas societárias, bem como pelas indicações dos contratos quanto às dívidas de R\$ 137.000.000,00, projeções de caixa de R\$ 12.000.000,00 e receitas mensais mínimas de R\$ 32.000.000,00, indicando que o tamanho da instituição seria muito maior do que efetivamente constou dos documentos referentes à sua transformação em sociedade de fins lucrativos.

Com isso se diz que houve o contribuinte procurou estabelecer custos de aquisição fictícios para as participações societárias e então simular operações de ganhos de capital para beneficiar-se da alíquota de 15%, evitando a aplicação da alíquota de 27,5% sobre a renda auferida com a apropriação do patrimônio da entidade sem fins lucrativos.

Firmadas essas premissas, a fiscalização entendeu que deveriam ser incluídas nas planilhas demonstrativas de evolução patrimonial do contribuinte dois lançamentos a título de aquisições/despesas: i) Os valores irrisórios aportados nas entidades transformadas a título de subscrição e integralização; e ii) Os valores apropriados indevidamente pelo contribuinte, a partir da subcapitalização das participações societárias que foram posteriormente alienadas por preços muito maiores do que por ele havia sido subscrito e integralizado.

Tais inclusões resultaram na constatação de acréscimo patrimonial a descoberto conforme as fls. 1452 e 1453. Tendo em vista que o patrimônio indevidamente apropriado seria igual ou superior ao montante recebido com a alienação posterior da participação societária, entendeu o Fiscal que não houve ganho de capital na operação subsequente. No entanto, os tributos recolhidos com a simulada operação de ganho de capitais (com aplicação de alíquota de 15% sobre a renda supostamente auferida com a venda das participações societárias).

Em que pesem as afirmações do recorrente no tocante à suposta regularidade da operação de transformação da UESP em sociedade com fins lucrativos, é importante destacar que, mesmo que a operação tenha sido respaldada por decisão judicial transitada em julgado, esta

somente dizia respeito aos aspectos formais do referido ato para fins de registro na junta comercial, e em nada tem a ver com os reflexos tributários dos fatos em análise - como foi bem delineado no próprio TVF.

Há que se considerar ainda a independência das instâncias de julgamento, já que a decisão judicial sobre aspectos formais de registro da sociedade não deve servir de obstáculo para as constatações da fiscalização no campo tributário.

Ocorre que as questões levantadas nos autos já foram suficientemente debatidas pela DRJ, a qual expôs os seguintes raciocínios:

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\$ 5.486.674,75 (cinco milhões, quatrocentos e oitenta e seis mil, seiscentos e setenta e quatro reais e setenta e cinco centavos), relativos aos meses de maio, junho 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 (acrécimo patrimonial a descoberto) para, provado esse fato indiciário, presumir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (obtenção de rendimentos).

Portanto, se o(a) 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. 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(a) contribuinte alega que houve erro na apuração da origem dos recursos e aplicações para determinação do suposto acréscimo patrimonial:

[transcrição dos argumentos do recorrente de fls. 1561 e 1562]

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.

Ressalte-se que no AI em exame, somente se reporta a infrações sujeitas à multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

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

[planilha de fl. 1563]

O contribuinte quanto a este item não apresentou questionamentos formais.

“Todos os informes de rendimentos e de aplicações financeiras fornecidos pelo Ban Safra, Banco Bradesco, Banco Itaú. Safra Vida e Previdência SIA, em nome da filha

Nicole Alves da Silva, e Safra Vida e Previdência S/A, em nome da filha Stephanie Alves da Silva, foram apresentados..”

Os valores encontram-se a seguir consolidados:

[planilha de fl. 1564]

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.

Os valores, declarados em D1RPF, que não foram considerados como rendimentos 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, foram discriminados na planilha Rendimentos Isentos Recebidos.

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 alegados como isentos, 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 contribuinte argüindo:

[transcrição dos argumentos do contribuinte às fls. 1565 e 1566]

Pelo que se infere da impugnação apresentada o contribuinte contesta a não inclusão no fluxo de caixa dos rendimentos isentos e não tributáveis referentes aos lucros distribuídos no ano calendário 2014 por EEE - Empreendimentos Imobiliários Ltda., CNPJ 04.749.183/0001-01, no total de R\$ 5.955.900,02, conforme documento nº 62 anexo à resposta dada 27.09.2019 ao Termo de Início de Ação Fiscal.

Aduz, que: ”Tais rendimentos isentos e não tributáveis foram auferidos da seguinte forma: janeiro/2014, R\$ 3.172.975,56; abril/2014, R\$ 111.633,08; julho/2014, R\$ 2.306.316,39; setembro/2014, R\$ 364.974,99, perfazendo o total de R\$ 5.955.900,02, de tal sorte que o excedente dos recursos sobre as aplicações se eleva a R\$ 6.240.719,11.”

Consta na DIRPF/2015 (fls. 1.410/1.411):

[planilha de fl. 1566]

Esclarecedora a razão da não inclusão destes supostos recursos, insere na planilha RENDIMENTOS ISENTOS RECEBIDOS, abaixo retratada:

“(1) ECF - contabilidade digital do CNPJ nº 04.749.183/0001-01, e documentos apresentados pelo contribuinte. Lucros declarados em DIRPF, não foram considerados para fins de variação patrimonial, tendo em vista que o contribuinte, regularmente, intimado não apresentou documentação hábil e idônea (contabilidade, documentos bancários, etc), que comprovasse tais alegações. Apenas, apresentou os respectivos comprovantes das DIRFs das referidas entidades ligadas, e uma declaração do contador alegando a existência de lucros distribuídos, sem demonstração efetiva das naturezas jurídicas dos rendimentos declarados em sua DIRPF, como lucros.

Ressalta-se que lucro é um conceito contábil, sendo sua comprovação, para fins de composição de variação patrimonial, um ônus cuja demonstração cabe ao contribuinte.

Além disso, analisando-se os SPED/2014 da EEE Empr Imob, os lançamentos contábeis informando supostas distribuições de lucros, não condizem com a Declaração, apresentada pelo(a) fiscalizado(a). Na conta contábil 21100500010 - LUCROS À PAGAR - SÓCIO DR. EDSON, constata-se vários lançamentos diários, em vários meses, fato totalmente diverso, das alegações prestadas em documentos à fiscalização. Ademais, o(a) contribuinte não demonstrou os efetivos pagamentos de supostos lucros, via documentação bancária, relativa a essa empresa ligada à sua família. Tais fatos colocam em suspeição referida contabilidade.

(2) Valores considerados no início do ano, em benefício do contribuinte, na composição da variação patrimonial.”

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 no fluxo de caixa em questão.

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:

[planilha de fls. 1568]

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 contribuinte contrapõe-se ao procedimento fiscal alegando:

[transcrição dos argumentos do recorrente às fls. 1568 e 1569]

Na Declaração de ajuste constam os seguintes valores a este título (fls. 1.411):

[planilha de fl. 1569]

Quanto a inconformidade externada pelo administrado, 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 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. Este item será analisado em tópico adiante.

Segue tela explicativa elaborada pela fiscalização:

[planilha de fl. 1570]

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 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".

O administrado contrapõe-se ao feito alegando:

[transcrição dos argumentos do recorrente às fls. 1570-1572]

Pelo que se infere da impugnação apresentada o contribuinte contesta a não inclusão no fluxo de caixa como recurso, do valor de R\$ 598.039,57, correspondente ao saldo inicial da caderneta de poupança do Banco Safra, conforme documento nº 08, juntado à resposta dada 27.09.2019 ao Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 91).

Neste ponto assiste, razão ao sujeito passivo. Com efeito, a fiscalização apesar de ter considerado os rendimentos isentos de R\$ 18.217,88 da poupança mantida no Banco Safra S/A, omitiu-se de computar como recurso o valor de R\$ 598.039,57 (saldo de 31/12/2013), bem como a título de aplicação o valor de R\$ 186.231,64 (saldo em 31/12/2014).

À vista do exposto merece reparo o lançamento para excluir do acréscimo patrimonial a quantia de R\$ 411.807,93 (R\$ 598.039,57 – R\$ 186.231,64).

Os reflexos da exoneração supra serão objeto da alteração da exigência fiscal, conforme abaixo retratado:

[planilha de fl. 1573]

Os valores acima identificados na DIRPF/2015 do administrado, foram consolidados na planilha elaborada pela autoridade fiscal, abaixo retratada, antes das alterações acima procedidas:

[planilha de fl. 1573]

Dentre as planilhas elaboradas pela fiscalização, constam tabelas referentes a EMPRÉSTIMOS, AQUISIÇÕES E ALIENAÇÕES DE BENS PATRIMONIAIS e

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, com os valores apresentados pelo contribuinte, a exceção dos itens relativos a participações societárias, que serão examinadas em tópico abaixo.

Consta ainda, que o contribuinte em sua declaração de ajuste anual, anocendário de 2014, não indicou qualquer valor a título de doação:

[planilha de fl. 1573]

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 fiscalizado 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 nos meses Maio, Junho e Dezembro de 2014, tendo sido, assim, apurado acréscimo patrimonial a descoberto, o que evidenciou a omissão de rendimentos perante o Fisco.

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.

(...) fls. 1.437

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.

[planilha de fl. 1575]

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:

[planilha de fl. 1575]

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:

[planilha de fl. 1575]

Igualmente, a associação UESP - União Educacional de São Paulo foi transformada em sociedade simples por meio de assembléia 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.

[planilha de fl. 1576]

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:

[planilha de fl. 1576]

Por todo o exposto, o(a) contribuinte só teve participação no processo de transformação, aquisição e alienação da entidade FMU, apresentando, portanto, para as apurações dos ganhos de capital das alienações das quotas da nova sociedade FMU, os seguintes valores.

[planilha de fl. 1576]

No sub-item 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 registrais competentes.

(...) fls. 1.440/1.444

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 sub-item 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 formação 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:

[planilha de fl. 1579]

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.

Ante o exposto, e conforme, detalhadamente, disposto nas cláusulas 1, dos 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 das cláusulas 2, foram as participações societárias dessas instituições, as quais antes mesmo das transformações dessas associações em sociedades, já tinham sido avaliadas pelas próprias partes, pelos montantes discriminados na tabela anterior, e foram, justamente, esses valores verdadeiros dos bens participações societárias, que foram apropriados, dissimuladamente, pelo(a) contribuinte, e demais mantenedores, 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 transações envolvidas

nos processos de transformação, aquisição e alienação das entidades FMU, ACE/SCE e UESP.

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 à UESP, datado de 10/05/2013 (fls. 239 a 254):

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 R\$ 300.000.000,00 (Trezentos Milhões de Reais), a ser pago por meio do Pagamento Inicial e da Nota Promissória, de acordo com os termos e condições deste Contrato. (...)”

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

[transcrição dos argumentos do recorrente às fls. 1580-1582]

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:

“3.5.1) Transformação de Associação em Sociedade:

(...) fls. 1.440/1.445

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:

(...) fls. 1.445/1.447

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.

(...) fls. 1.447/1.448

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.”

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 1 deste Termo de Verificação Fiscal.

Vale ressaltar, conforme explicado no item 3, do 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.”

[transcrição dos argumentos do recorrente às fls. 1584 e 1585]

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, e 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, 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, 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, e 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”. Frise-se, outrossim, que parte dos questionamentos apresentados já foram devidamente refutados ao norte, não merecendo guarida os argumentos em contrário (trechos em destaque):

[transcrição dos argumentos do recorrente às fls. 1586-1588]

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

“3.5.2) Aquisições/Apropriações de Participações Societárias:

(...) fls. 1.447

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:

[planilha de fl. 1588]

(...) fls. 1.448

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.”

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.

Dessa forma, deixo de acolher os argumentos do recorrente.

3. Da multa agravada.

O recorrente também argumenta que descabe a aplicação da multa agravada, entendendo que não houve qualquer simulação ou fraude. No entanto, novamente, é forçoso concordar com as constatações da DRJ e da fiscalização:

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 tributação, a operação dissimulada de suposto ganho de capital, ocultando a apropriação dessas participações, seus reais valores, tecnicamente avaliados, e sua respectiva tributação 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, e tributário abusivo e 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, consequentemente, 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, consequentemente, omitir fatos impositivos de tributos, ocultando e 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 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.

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 e tributário abusivo e fraudulento, envolvendo as transformações, aquisições, e 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 e não interligadas.

Dessa maneira, comprova-se, inequivocamente, por incio dos contratos de compra e 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 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.

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, e 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, e nas celebrações dos Contratos Sociais dessas instituições, visando omitir suas reais variações e acréscimos patrimoniais, com o objetivo de retardar, ludibriar, reduzir e 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 e 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, ilicitamente, 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:

(...) fls. 1.457

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

(...) fls. 1.457/1.458

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.”

(...) fls. 1.458/1.460

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 contribuinte rebate a exigência fiscal nos seguintes termos:

[transcrição do recorrente às fls. 1593-1596]

É apropriado lembrar que as infrações tributárias acima julgadas foram parcialmente 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:

“5 - Multas Aplicadas

(...) 1.454/1.456

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.

(...) fls. 1.456/1458

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 sinónimo 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 conseqüentemente 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 e UESP.

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.

Assim, em linhas gerais, o contribuinte apresentou extensa defesa, fls. 1.476 a 1.523, composta de 48 laudas, no entanto como documentos, nesta fase processual, anexou somente o instrumento de procuração 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.

“8 - Conclusão

(...) fls. 1.459

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.”

Após a análise, da contestação apresentada, verifica-se que assiste razão em parte ao sujeito passivo, alterando-se o crédito tributário apurado, para os valores discriminados ao final.

Assim, afasto os argumentos do contribuinte.

4. Da decadência.

Importante neste ponto considerar que o fato gerador do IRPF ocorre sempre no dia 31 de dezembro de cada ano, em que pese a apuração dos valores de acréscimo patrimonial a descoberto se dê através de cálculos mensais. Dessa forma, considerando que o lançamento se refere ao ano calendário de 2014, o prazo decadencial findaria apenas em 31/12/2019. Considerando que o contribuinte foi notificado do lançamento em 10/12/2019, não se verifica o esgotamento do prazo decadencial.

Conclusão

Diante do exposto, voto por afastar a decadência e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

Fl. 43 do Acórdão n.º 2301-010.502 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10437.723458/2019-82