



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10670.721477/2016-69
ACÓRDÃO	2001-008.083 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARISTOTELES MENDES RUAS FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PAF. NULIDADE DA AUATUAÇÃO. VÍCIO FORMAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, não há motivos para decretação de sua nulidade, devendo as questões relacionadas à valoração das provas ser analisadas quando do exame do mérito das razões recursais.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MEIOS DE PROVA. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

Constituem rendimento bruto sujeito à incidência tributária 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, bastando para a incidência do imposto o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis e levados ao ajuste anual, deverá ser mantida a omissão apurada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. SÚMULA CARF Nº 26.

A presunção legal de omissão de rendimentos tributáveis, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações mediante documentação hábil e idônea.

Ausente a demonstração da origem dos recursos depositados em instituições financeiras, de forma individualizada, cujo ônus recai sobre o contribuinte, correta é a presunção de omissão de rendimentos, restando lícita a caracterização dos depósitos bancários não comprovados como rendimentos.

Ausente a demonstração da origem dos recursos depositados em instituições financeiras, correta é a presunção de omissão de rendimentos, restando lícita a caracterização dos depósitos bancários não comprovados como rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE AFASTAR A CONDUTA DOLOSA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 14.

A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada, requisito indispensável para qualificação.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Hipótese em que se o contribuinte não traz aos autos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito pela fiscalização, consistente na realização de conduta com propósito exclusivo de redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, justificada está a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Alfredo Jorge Madeira Rosa (substituto integral), Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral) e Wilderson Botto, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 2006/2025):

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/12 em 28/11/2016, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos exercícios 2012 e

2013, anos-calendário 2011 e 2012, no qual se exige imposto suplementar sujeito à multa de ofício de R\$ 182.344,99, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 438.993,19 (demonstrativo à fl. 10).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 13/89, a ação fiscal foi realizada em cumprimento ao TDPF-F nº06.1.08.00-2016-00115-0, e teve início quando o contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização de 10/06/2016.

O lançamento de ofício foi formalizado em decorrência da apuração das seguintes infrações:

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA INFRAÇÃO:
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO
RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.**

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme relatado no “Termo de Verificação de Fiscal” anexo, que integra este Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto (R\$) Multa (%)

31/12/2011	110.995,84	150,00
------------	------------	--------

31/12/2012	108.341,63	150,00
------------	------------	--------

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

**INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADAS POR CRÉDITOS
BANCÁRIOS CUJA ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS NÃO FOI COMPROVADA.**

Omissões de rendimentos caracterizadas por créditos bancários cuja origem dos recursos utilizados não foi comprovada, conforme relatado no “Termo de Verificação Fiscal” que integra este auto de infração.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto (R\$) Multa (%)

31/12/2011	216.822,33	75,00
31/12/2012	254.235,37	75,00

Cientificado do lançamento na data de 30.11.2016 (fl. 1952), o interessado impugnou a exigência em 28/12/2016, por intermédio do instrumento de fls. 1955/2001, apresentado por procurador regularmente constituído (procuração à fl. 1986). A impugnação se baseou, em síntese, nas seguintes razões de fato e de direito:

- **Preliminarmente**, alega ele que mantidos os valores apurados com base nas informações obtidas por meio de procedimento irregular junto a pessoa jurídica, ocorre a nulidade do Auto de Infração que deve ser cancelado.
- No item 1 do Termo de Verificação Fiscal consta que o trabalho de fiscalização teve sua origem em outro procedimento fiscal desenvolvido junto ao sistema Educacional Sólido Ltda. - ME, CPJ: 11.258.024/0001-61. No entanto, não há Termo de Início de Ação Fiscal válido lavrado contra esta empresa, pessoa jurídica que teria efetuado os pagamentos ao interessado.
- Informa que teria havido um erro por parte da fiscalização ao confundir a empresa Collegium Sólidos Ltda. ME, CNPJ: 03.869.275/0001-54 com o Sistema Educacional Sólido Ltda. - ME, CNPJ: 11.258.024/0001-61, e deu sequência à

fiscalização neste último, com base em TDPF-F lavrado em face do primeiro, o que, na opinião do interessado configuraria a negativa de vigência ao Decreto 70.235/72 e à Portaria RFB 1.687/2014.

- A própria DRF Montes Claros, em seu Despacho Decisório nº 109/2016, informa que o TDPF-F emitido contra o Collegium Sólidos **é o ato principal a dar legitimidade à ação fiscal.**

- Assim, no entender do interessado, todos os procedimentos desenvolvidos no curso dos trabalhos junto ao Sistema Educacional Sólido Ltda. - ME e que deram origem à presente autuação.

- Conclui que não há alternativa a não ser desconsiderar todas as informações que se encontram acostadas aos autos e relacionados no Termo de Verificação Fiscal bem como **excluir o valor de R\$ 149.079,93.**

- Quanto **ao mérito**, informa o interessado que os recursos creditados em suas contas correntes representam mera movimentação bancária e se relacionam com os rendimentos recebidos do Sistema Educacional Sólido Ltda.

- Nos anos de 2011 e 2012, esta empresa era optante pelo simples nacional e, a partir de 2013, passou a ser tributada pelo lucro presumido.

- A opção pelo Simples Nacional não obriga a pessoa jurídica a manter escrituração comercial completa e os valores efetivamente pagos e escriturados em Livro Caixa são isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário.

- Transcreve o art. 14, §§1º e 2º da Lei Complementar nº 123 de 14/12/2006 que trata da isenção de imposto de renda sobre a distribuição de lucros para os sócios de empresa optante do Simples Nacional.

- Os rendimentos recebidos do Sistema Educacional Sólido Ltda. em 2012 e informados pelo impugnante em seus esclarecimentos de 12/09/2016, correspondem a valores que ingressarem na PJ e, após tributados, **foram disponibilizados ao interessado face à sua participação societária.**

- Desconsiderar que o contribuinte comprovou a origem dos rendimentos e que os mesmos já haviam sido tributados de forma definitiva na PJ da qual é sócio e desconstituir as provas e documentos apresentados **é abuso de direito.**

- Além dos depósitos relacionados aos recebimentos da PJ, todos os demais recursos movimentados nas contas correntes **representam mera circulação de renda já tributada e recebimentos pela alienação de veículos próprios e de sua esposa, transferências entre contas pessoais e de seus familiares, resgates de aplicações financeiras e valores relacionados à compensação de cheques pertencentes ao pai do contribuinte.**

- O contribuinte esclarece que teria identificado e comprovado as operações de alienação dos veículos abaixo, que totalizaram **o montante de R\$ 349.092,23:**

- Hilux placa HKU 9494
- Saveiro placa HDH4074
- Saveiro placa HHG7377
- Hilux, sem identificação de placa (comprada e vendida no mesmo ano)

- Quanto às **vendas dos itens acima**, o autuado acrescenta que a fiscalização somente considerou o valor de R\$ 228.800,00 **e identificando como sem comprovação a diferença (R\$ 124.432,23)**. Tendo ele fornecido ao fisco as cópias dos Certificados de Registro de Veículos, que é documento legítimo para a comprovação da operação de venda.
- A fiscalização **não** considerou, ainda, a comprovação do valor de R\$ 136.624,59, que informa ser proveniente de depósitos relacionados à restituição de despesas face à extinção da empresa Instituto de Ensino Superior Presidente Antônio Carlos Ltda., baixada em 26/10/2012.
- Também teria comprovado que diversos valores identificados em suas contas correntes tiveram como origem a compensação de cheques e depósitos em espécie pertencentes a seu pai Aristóteles Mendes Ruas, **que não constituem renda própria**.
- Opina que o que motiva o art. 42 da Lei nº 9.430/96 é que se presumem omitidos os rendimentos quando este **não** comprove a origem dos recursos, o que não foi o caso presente.
- Transcreve ementa de Acórdão da CSRF a fim de embasar suas alegações.
- Considerar como irregulares as movimentações financeiras realizadas pelo interessado, ofende os princípios de direito, caracterizando-se um verdadeiro abuso de direito, com gigante excesso por parte do Fisco, o que representaria verdadeiro bis in idem.
- Novamente transcreve ementa do CARF a fim de ilustrar seu raciocínio.
- Para a ocorrência do fato gerador do IR é necessário o efeito de incremento patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária.
- Assim, uma vez restado comprovado que os depósitos nas contas do contribuinte tiveram sua origem comprovada, não há que se falar em incidência do IRPF acerca destas movimentações financeiras.
- Tendo o CTN vinculado o fato gerador do IR ao acréscimo patrimonial, não é admissível o lançamento com base **exclusivamente em mera presunção ou indício de existência de renda**.
- Cita texto de autoria do renomado jurista Hugo de Brito Machado com o intuito de embasar suas alegações.
- O lançamento exige a indubitável existência do fato imponible da hipótese de incidência tributária sendo que o trânsito de recursos financeiros não pode ser assim considerado.
- A súmula 182 do TRF já pacificou o referido assunto.
- Transcreve várias ementas do CARF que demonstram, sem seu entender, que este órgão colegiado vem adotando este posicionamento.
- Aduz, quanto à **qualificação da multa de ofício**, que não pode o auditor fiscal responsável pela autuação qualificar a multa sob a alegação de que teria havido ação dolosa por parte do interessado, levando em conta somente sua avaliação pessoal.

- O percentual de 150% aplicado é desproporcional ao dano que teria sido causado ao Erário em decorrência da alegada falta de recolhimento do imposto.
- Informa que foi intimado três vezes em 2016 (10/06, 15/07 e 06/10) e atendeu a todas elas, não criando qualquer dificuldade ao desenvolvimento do trabalho fiscal, **não restando configurado o dolo e a intenção de fraudar o Fisco**. Requer que seja aplicado o art. 112 do CTN em que se determina a aplicação da lei tributária de maneira mais favorável ao contribuinte.
- Consequentemente, indevida é a Representação Fiscal para fins penais, tendo em vista que **não** houve a comprovação da prática de crime contra a ordem tributária.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Restando comprovado que todas as informações e elementos que embasaram o procedimento fiscal foram obtidos regularmente, cumprindo todas as etapas relativas à emissão dos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/1996, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular e/ou co-titular das contas bancárias, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

MULTA QUALIFICADA

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas pela tentativa de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

FORMALIZAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Configurado crime contra a ordem tributária, nos termos da legislação aplicável, impõe-se a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, que deve ser encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final na esfera administrativa.

Cientificado da decisão, em 11/05/2017 (fls. 1012), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 09/06/2017, recurso voluntário (fls. 2035/2075), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros

argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – Tempestividade do presente Recurso Voluntário; II – Da lavratura do AI e do R. Acórdão Recorrido; III – Das razões para reforma do Acórdão Recorrido: PRELIMINAR: III.1 – Cronologia dos Fatos - Inexistência de procedimento fiscal instaurado contra o Sistema Educacional Sólido antes de 04/11/2016 - Informações e documentos obtidos de forma irregular no período de Jan/2015 a Nov/2016 - Situação reconhecida pela DRF/Montes Claros/MG - Nulidade do lançamento fiscal relacionado com a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica; IV – MÉRITO: IV.1 – Rendimentos recebidos de pessoa jurídica - Movimentação de recursos próprios já tributados - Inexistência de omissão de receita; IV.2 – Depósitos bancários de origem não comprovada - Inexistência - Identificação da origem dos recursos movimentados - Renda já tributada - Recursos de terceiros - Simples movimentação bancária; IV.3 – Origens dos depósitos bancários - Configuração do *bis in idem* - Vedação; IV.4 – Da inocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda; IV.5 – Da impossibilidade de presunção de ocorrência do fato gerador do imposto de renda tão somente com embasamento em depósitos bancários; IV.6 – Inexistência de conduta dolosa e/ou de tentativa de ocultação dos fatos - Esclarecimentos e documentos apresentados - Multa de ofício qualificada em 150% - Inaplicabilidade - Montante excessivo e desproporcional à situação fática - Adequação da multa que deve ser reduzida ao percentual de 75%; IV.7 – Representação fiscal para fins penais - Desnecessidade - Falta de comprovação da prática de crime contra a ordem tributária e da intenção dolosa de fraudar o Fisco; IV.8 – Da correta interpretação da presunção trazida pelo art. 42 da Lei 9.430/96; IV.9 – Conclusão e Pedidos. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial e administrativa para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a) a reforma da decisão recorrida, para: a) acolher e reconhecer a nulidade e irregularidade dos procedimentos fiscais desenvolvidos junto ao Sistema Educacional Sólido Ltda., que deu origem à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica apurados, extinguindo-se o crédito tributário apurado; b) caso assim não se entenda, no mérito, seja julgado improcedente o lançamento fiscal, com o arquivamento dos autos, haja vista a inocorrência do fato gerador do IRPF sobre os ganhos auferidos do Sistema Educacional Sólido, e que em relação aos depósitos bancários tidos como não comprovados, os mesmos representam mera movimentação financeira de renda já tributada e valores de terceiros que foram identificados, sendo que a simples presunção, dissociada de outros elementos ou indícios não se presta a confirmar acréscimo patrimonial, conforme ampla defesa e robusta jurisprudência; e c) sucessivamente, não acatados os pedidos anteriores, seja reduzida a multa qualificada de 150% para o percentual de 75%, por inexistir conduta dolosa com a intenção de fraude ou simulação praticada pelo Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

As alegações trazidas em sede preliminar, a bem da verdade complementam e se confundem com as razões de mérito, e com ele serão apreciadas.

Mérito

Das omissões de rendimentos apuradas:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, no valor total de R\$ 219.337,47, e a caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no valor de R\$ 471.057,70, apuradas em sede de verificação das obrigações tributárias dos exercícios de 2012 e 2013, importando na apuração do imposto suplementar, no valor de R\$ 182.344,99, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 2006/2025) e atendo-se às informações contidas no auto de infração e nos termos de verificação fiscal e ciência de lançamentos e encerramento total do procedimento fiscal (fls. 2/92), não há como prosperar a pretensão recursal.

Não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação das irregularidades apontadas. Conclui-se, portanto, que a comprovação da não ocorrência das omissões de rendimentos apuradas, quando exigidas e não demonstradas, autoriza o lançamento e a tributação dos valores correspondentes.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado, em relação às ponderações preliminares e meritórias suscitadas – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, as quais foram detidamente apreciadas pela DRJ/SPO – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 2011/2023), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

PRELIMINAR. NULIDADE. OBTENÇÃO DE DOCUMENTOS IRREGULARMENTE.

Alega o impugnante, preliminarmente, que o Auto de Infração é nulo pois os valores foram tributados com base nas informações obtidas por meio de procedimento irregular na pessoa jurídica e que, por esta razão, deve ser cancelado. Os elementos foram obtidos junto ao Sistema Educacional Sólido Ltda. ME, CNPJ: 11.258.024/0001-61 sem haver Termo de Início de Ação Fiscal válido para esta empresa.

Informa ele que teria havido um erro por parte da fiscalização ao confundir a empresa Collegium Sólidos Ltda. ME, CNPJ: 03.869.275/0001-54 com o Sistema Educacional Sólido

Ltda. - ME, CNPJ: 11.258.024/0001-61 e deu sequência à fiscalização neste último, **com base em TDPF-F lavrado em face do primeiro, afrontando o Decreto 70.235/72 e a Portaria RFB 1.687/2014.**

Acrescenta que **não** há alternativa a não ser desconsiderar todas as informações que se encontram acostadas aos autos e relacionadas no Termo de Verificação Fiscal.

A este respeito, cabe agora transcrever as causas passíveis de implicar nulidade do Auto de Infração. Preceitua o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 que:

“Art. 59 - São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Além disso, estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional que:

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

Não se vislumbra, no presente caso, qualquer óbice que determine a precariedade do procedimento fiscal bem como do lançamento efetuado pelo Fisco, uma vez que foi realizado nos moldes estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, **não se configurando qualquer violação ao que o mencionado diploma legal dispõe e, tampouco, ao artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.**

Verifica-se que o Auto de Infração em questão foi lavrado por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação, e com a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, portanto, norteados dentro do Princípio da Legalidade.

Constata-se que a descrição dos fatos e as provas juntadas ao processo permitem esclarecer as causas da autuação, bem como toda a sistemática aplicável à constituição do crédito tributário.

Para declarar a nulidade de um ato, além do previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, há que se pesquisar dois aspectos: **primeiro**, se o ato atingiu sua finalidade e, **segundo**, se houve prejuízo para a parte. Na hipótese, o Auto de Infração (fls. 02/12), do qual o interessado foi devidamente cientificado, explicita os fatos ocorridos e sua subsunção aos fatos típicos previstos na legislação tributária.

Logo, **não** resultou o ato em questão em cerceamento do direito de defesa do interessado, uma vez que foi regularmente intimado, tendo tomado ciência do Auto de Infração (fl. 1952), onde a infração que lhe foi imputada encontra-se exaustivamente descrita e capitulada. Prova inequívoca de que incorre o cerceamento do direito de defesa é a de que a exigência foi impugnada e está sendo examinada por essa autoridade julgadora.

Quanto às alegações do interessado, acerca da regularidade das informações obtidas junto a procedimento de fiscalização em face da empresa Sistema Educacional Sólido Ltda ME, fonte pagadora dos rendimentos, cabe esclarecer o que segue.

Em função de fortes indícios de que várias razões sociais que utilizavam o nome fantasia “Sólido” se tratavam de uma única empresa de fato, foram realizados procedimentos fiscais, com a emissão de Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização e de Diligência - TDPF individualizados para cada CNPJ.

Devido a erro em dados utilizados meramente para controle administrativo foram emitidos TDPF's substitutos, fato este que foi informado a todas as razões sociais envolvidas. Ressalte-se que houve autorização para todos os procedimentos fiscais realizados.

Considerando os fatos apurados após a lavratura dos termos de constatação e intimação Fiscal e uma melhor análise da fiscalização, identificou-se as unidades do Colégio Sólido, conforme site www.colegiosolido.com.br:

Razão social	CNPJ	Denominação	Atuação
Sistema Educacional Sólido Ltda ME	11.258.024/0001-61	Unidade São José	Ensino médio
	11.258.024/0002-42	Unidade Avenida	Ensino médio
	11.258.024/0003-23	Sólido Pré Vestibular	Pré-vestibular
	11.258.024/0004-04	Sólido Fundamental	Ensino fundamental
Sólido Pré-Concurso Ltda - EPP	14.170052/0001-10	Sólido pré-concursos	Pré-concurso

Ocorre que as ações efetuadas pela fiscalização junto ao Sistema Educacional Sólido Ltda. - ME foram realizadas com base no TDPF-D nº 06.1.08.00.00-2015 00010-0, posteriormente substituído pelo TDPF-D nº 06.1.08.00-2015-00130-0, ambos emitidos com base nos ditames da Portaria RFB nº 1.687 de 17/09/2014. Destacamos aqui seu art. 2º:

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro do comércio exterior administrados pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observada a emissão de:

I - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

II - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D), para realização de diligência; e

III - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (TDPF-E), para prevenção de risco de subtração de prova.

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização: ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como sobre a aplicação da legislação do

comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

II – de diligência: ações que tenham por objeto a coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, notificação de lançamento, despacho decisório de indeferimento de crédito ou não homologação de compensação ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital. ” (grifo nosso)

A portaria acima, com muita clareza, traz a definição do entendimento de “procedimento fiscal”, que, pode ser de fiscalização ou de diligência. No caso deste último, são ações que têm por objeto a coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária.

Desta forma, havendo um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência instaurado em face do Sistema Educacional Sólido Ltda., não cabe a alegação do interessado de que todos os procedimentos desenvolvidos no curso dos trabalhos junto a esta empresa e que deram origem à presente autuação são irregulares, nulos e inaptos a produzir efeitos legais, **por não haver TDPF-F instaurado contra a empresa da qual o contribuinte é sócio administrador.**

Não é necessário a emissão de um TDPF de fiscalização para que o Fisco possa intimar a empresa a prestar esclarecimentos e informações. Posteriormente, no entanto, **identificadas uma série de irregularidades junto a esta empresa, foi emitido o TDPF-F nº 06.1.08.00-2016-00201-7, que culminou com a autuação na referida empresa, Processo nº 10670.721538/2016-98.**

O contribuinte, aduz que no Despacho Decisório nº 109/2016, emitido pela DRF Montes Claros, consta a informação que o TDPF-F emitido contra o Collegium Sólidos é o ato principal a dar legitimidade à ação fiscal. **Entretanto, esta informação foi dada contexto bastante específico.**

O despacho de 14/11/2016 é **uma resposta à contestação da empresa Sistema Educacional Sólido Ltda. acerca da continuidade da ação fiscal pelo mesmo auditor fiscal Denilson Almeida Dias, após o cancelamento de TDPF-D com posterior emissão de TDPF-D substituto e que, já havia, anteriormente, dado andamento a TDPF-F de 2014, na mesma empresa.**

O Delegado da Receita Federal em Montes Claros/MG no Despacho 109/2016 de 14/11/2016 informa que “os procedimentos adotados acerca dos TDPF-D cingiram os contornos normativos. **Equívoca-se a interessada ao alegar que a mera substituição de um termo, para levar a cabo diligências necessárias, deve ter, igualmente, substituição de Auditor-Fiscal.** Não há norma legal que imponha esse embaraço.” E, ainda, “em observação aos princípios constitucionais da legalidade, da eficiência, da impessoalidade e da celeridade processual **é prudente e razoável que se mantenha a distribuição para o mesmo Auditor Fiscal, porquanto inexistem prejuízos ao contraditório e à ampla defesa.**”

A despeito do que foi exposto acima, saliente-se que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), conforme previsto na Portaria RFB nº 1.687/2014 **nada mais é que um instrumento interno que tem por escopo o planejamento e o controle dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, visando permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal.**

Desta forma, o eventual descumprimento de suas normas de controle **não** retira qualquer atributo do ato administrativo do lançamento, que é estabelecido por lei.

Assim sendo, tendo em vista que não ocorreu nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importe em nulidade, REJEITO a preliminar suscitada pelo interessado.

MÉRITO

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O contribuinte, **sócio administrador do Sistema Educacional Sólido Ltda.**, apresentou declarações de ajuste anual de Imposto sobre a renda da Pessoa Física referentes aos anos-calendário 2011 e 2012 **com opção pelo desconto simplificado nos dois períodos**, nas quais informa, a título de rendimentos tributáveis líquidos recebidos desta fonte pagadora:

2011 – R\$ 1.940,20 (fl. 1912)

2012 – R\$ 6.642,96 (fl. 1920)

A empresa acima citada **não** apresentou Declaração do Imposto Retido na fonte com informações de pagamento ao interessado **em nenhum dos anos-calendário em análise.**

A fiscalização constatou após análise dos livros contábeis e atendimento à intimações por parte do atuado, **que teria havido omissão de rendimentos tributáveis recebidos do Sistema Educacional Sólido nos seguintes valores:**

2011 – R\$ 110.995,84

2012 – R\$ 108.341,63

Em sua peça impugnatória, o contribuinte alega que a referida fonte pagadora era optante do Simples Nacional e que só a partir de 2013 passou a ser tributada pelo lucro presumido. Segundo ele, opção pelo Simples Nacional **não** obriga a pessoa jurídica a manter escrituração comercial completa e os valores efetivamente pagos e escriturados em Livro Caixa são isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário.

Transcreve o art. 14, §§1º e 2º da Lei Complementar nº 123 de 14/12/2006 que trata da isenção de imposto de renda sobre a distribuição de lucros aos sócios de empresa optante do Simples Nacional.

O art. 14 da referida lei dispõe:

“Art. 14. Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte, e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.” (grifo nosso)

Assim, os rendimentos provenientes **de pró-labore, aluguéis ou serviços recebidos como sócio ou titular de empresa optante pelo Simples Nacional não se enquadram na isenção prevista na Lei.**

Acrescenta o impugnante que os rendimentos recebidos do Sistema Educacional Sólido Ltda. em 2012 e informados esclarecimentos prestados à fiscalização em 12/09/2016, **correspondem a valores que ingressarem na PJ e, após tributados, foram disponibilizados ao interessado conforme sua participação societária (lucros distribuídos).**

Conclui, quanto a este assunto que desconsiderar que ele comprovou a origem dos rendimentos e que os mesmos já haviam sido tributados de forma definitiva na PJ da qual é sócio e desconstituir as provas e documentos apresentados **é abuso de direito.**

Primeiramente, o contribuinte deve ser lembrado de que quando foi intimado pela fiscalização em julho e outubro de 2016, foi questionado a informar se havia recebido rendimentos isentos e não tributáveis no período em questão, apresentando ainda os comprovantes correspondentes. **Não ocorreu tal comprovação. Nem, tampouco, informou rendimentos isentos e não tributáveis provenientes de distribuição de lucros em sua declaração de ajuste anual.**

Acrescente-se a isto o fato de que nos comprovantes de rendimentos apresentados pela empresa Sistema Educacional Sólido Ltda. a fiscalização consta a informação que os pagamentos efetuados ao interessado **referem-se a salários, pró-labore e outros rendimentos tributáveis.**

Nos lançamentos Diários da empresa correspondentes ao ano-calendário 2011 juntados às fls. 102 a 746 e ao ano-calendário 2012 às fls. 747 a 1462 **não constam informação acerca de distribuição de lucros ao interessado.**

A fiscalização constatou que as **distribuições de lucros** foram escrituradas na conta contábil 210107000020341 - Lucro a Distribuir. Só houve lucro a distribuir escriturado em 31/12/2012, **sem que houvesse a escrituração dos efetivos pagamentos**, conforme documento de fls. 1463/1464.

De qualquer maneira, o autuado poderia ter apresentado, juntamente com sua peça impugnatória, elementos que lograssem comprovar que os rendimentos auferidos junto ao Sistema Sólido de Ensino Ltda. são provenientes de distribuição de lucros ou que teriam natureza não tributável. **No entanto, não o fez e por esta razão não há como excluí-los da tributação.**

Quanto à alegação do interessado sobre a possibilidade de ter havido **abuso** de direito por parte da fiscalização, há que se transcrever o artigo 187 do Código Civil de 2002, que positivou a teoria do Abuso de Direito:

“Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Ocorre que, no caso em tela, **não** há que se falar em abuso de direito, pois os ocupantes de cargos públicos exercem suas funções por estarem munidos de autoridade, proveniente da investidura em cargo público e não por serem titulares de um direito, como prevê o dispositivo legal acima.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Quanto à tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada, informa o interessado que os recursos creditados em suas contas correntes **representam mera movimentação bancária e se relacionam com os rendimentos recebidos do Sistema Educacional Sólido Ltda.**

Além dos depósitos relacionados aos recebimentos da PJ, todos os demais recursos movimentados nas contas correntes **representam mera circulação de renda já tributada e recebimentos pela alienação de veículos próprios e de sua esposa, transferências entre contas pessoais e de seus familiares, resgates de aplicações financeiras e valores relacionados à compensação de cheques pertencentes ao pai do contribuinte.**

De plano, é de se transcrever o art. 142 do CTN, que trata do instituto do lançamento:

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

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

Analisando-se o dispositivo legal supratranscrito, conclui-se que, no que concerne à apuração de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, o lançamento em tela preencheu todos os requisitos elencados no art. 142 do CTN, supratranscrito. Senão vejamos: a presente tributação da omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários **pautou-se no art. 42 e parágrafos, da Lei nº 9.430/1.996, que estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos.**

Diz o referido texto legal, com alterações posteriores introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481/1.997 e pela Lei nº 10.637/2.002, que:

Lei nº 9.430/1.996:

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

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

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

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

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

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu

somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais). (art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997).”

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (incluído pela Lei nº 10.637/2.002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (incluído pela Lei nº 10.637/2.002)”

O dispositivo legal acima **estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos** que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular e/ou o co-titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, **sendo desnecessária a comprovação, por parte do Fisco, da existência de sinais exteriores de riqueza decorrentes do efetivo dispêndio dos valores depositados em contas-correntes e de origem não comprovada**, entendimento esse, esposado, inclusive, na Súmula nº 26 do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 26 “A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.”

É a própria lei definindo que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. Portanto, não se cogitando de meros indícios de omissão, não há como se descaracterizar a movimentação financeira como fenômeno a dar ensejo à apuração de omissão de rendimentos. Nesse caso, o acréscimo patrimonial que fornece suporte à apuração de omissão de rendimentos consubstancia-se com a entrada de recursos em contas de depósitos ou de investimento, recursos esses cuja origem e cujo destino não forem objeto de comprovação por parte do beneficiário desses créditos. Mesmo a inexistência de sinais exteriores de riqueza ou de acréscimo patrimonial na declaração de ajuste anual, que pode resultar, inclusive, da sonegação de informações por parte do contribuinte, não tem o condão de refutar a presunção legal de omissão de rendimentos, ora analisada.

A presunção em favor do Fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de ilidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, **de presunção relativa, passível de prova em contrário**. Há que se frisar que a imputação do ônus da prova ao contribuinte não se traduz na produção de prova negativa, na medida em que **impõe a ele a necessidade de comprovação da**

origem dos créditos depositados em suas contas bancárias, e não a prova do não-recebimento dos respectivos valores.

(...)

Na relação processual tributária, **competete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade** e, se a comprovação é possível e este não a faz — porque não pode ou porque não quer — **é lícito concluir pela pertinência da respectiva tributação.**

A presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1.996 não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Trata-se de prova que deve ser feita pelo próprio contribuinte, **uma vez que a legislação define os depósitos bancários de origem não comprovada como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração dessas circunstâncias.**

(...)

Quando a lei fala em “documentação hábil e idônea”, refere-se a documentos que estabeleçam uma relação objetiva, direta, cabal e inequívoca, em termos de datas e valores, entre eles e os créditos bancários cuja origem pretende-se ver comprovada, esclarecendo, também, a que título esses créditos bancários ingressaram na conta bancária do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, quando não houver correlação inequívoca entre os rendimentos/recursos recebidos pelo contribuinte e os respectivos depósitos bancários, nem o esclarecimento das operações/fatos/circunstâncias que ensejaram esses créditos, torna-se inviável a consideração desses rendimentos para justificação da origem dos créditos bancários, devendo ser frisado que a simples existência de receitas e/ou de rendimentos constantes das respectivas declarações de ajuste anuais do contribuinte **não é suficiente para ilidir a tributação de depósitos bancários de origem não comprovada, uma vez que os créditos bancários podem ter origem diversa da dos rendimentos declarados pelo contribuinte.**

Vale ressaltar que a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que diz que “É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários”, **restou inteiramente superada pela entrada em vigor da Lei nº 9.430/1.996, que tornou lícita a utilização de depósitos bancários de origem não comprovada como meio de presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos.**

É função do Fisco, entre outras, comprovar os créditos dos valores em contas de depósito ou de investimento (fls. 1507 a 1595), analisar as respectivas declarações de rendimentos (fls. 1912 a 1927) e intimar o beneficiário desses créditos (titulares e/ou co-titulares das correspondentes contas-correntes) a apresentar os documentos / informações / esclarecimentos com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1.996. Todavia, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Assevera o contribuinte **que R\$ 349.092,23** creditados em suas contas bancárias são provenientes da venda dos veículos Hilux placa HKU 9494, Saveiro placa HDH4074, Saveiro placa HHG7377 e Hilux, sem identificação de placa (comprada e vendida no mesmo ano). Acrescenta ele que a fiscalização **somente considerou o valor de R\$ 228.800,00 e reputando sem comprovação a diferença (R\$ 124.432,23),** muito embora tenha ele

fornecido ao Fisco as cópias dos Certificados de Registro de Veículos, o que é documento legítimo para a comprovação da operação de venda.

Ora, para fins tributários, o que interessa é a comprovação efetiva de que o valor constante nos extratos bancários é o mesmo obtido pela venda dos veículos, o que poderia ter sido feito por meio de transferências bancárias, depósitos em cheques, onde os valores e datas coincidissem. A mera comprovação da transferência do veículo não garante que o montante proveniente da venda tenha sido depositado em sua conta corrente.

O autuado pondera que fiscalização não aceitou também a comprovação do valor de R\$ 136.624,59, que informa ser proveniente de depósitos relacionados à restituição de despesas face à extinção do Instituto de Ensino Superior Presidente Antônio Carlos Ltda., baixada em 26/10/2012.

Neste caso, o Termo de Cessão de Direitos de fl. 1765 apresentado pelo interessado determina como deveria ser feito os pagamentos. No entanto, não houve a demonstração correspondente dos pagamentos dos valores nos extratos bancários.

Também acredita ter comprovado que diversos valores identificados em suas contas correntes tiveram como origem a compensação de cheques e depósitos em espécie pertencentes a seu pai Aristoteles Mendes Ruas, o que não constituem renda própria.

No entanto, não houve, por parte do interessado a identificação em sua peça impugnatória de cada um dos créditos e documentos correspondentes.

As afirmações do impugnante foram genéricas, não tendo ele comprovado, de forma cabal e inequívoca, as fontes dos créditos bancários, as operações e as consequentes naturezas dos rendimentos que deram origem a esses créditos, nem tampouco, a correlação, em termos de datas e valores, entre os valores e os correspondentes créditos bancários. Não comprovada a origem dos créditos bancários nos rendimentos declarados/recebidos pelo contribuinte, não fica caracterizada a existência de dupla incidência tributária.

Da mesma forma que o Fisco, nos termos do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1.996, ao intimar o titular ou o co-titular das contas bancárias para apresentar comprovação da origem dos depósitos bancários, deve discriminar, individualizadamente, os correspondentes depósitos, o sujeito passivo, na sua defesa, para afastar a tributação desses créditos bancários, deve discriminá-los, um a um, e relacioná-los com os comprovantes de suas origens, que devem conter, além da determinação dos depositantes, a definição das operações/circunstâncias que ensejaram esses depósitos.

Observe-se, outrossim, que não consubstancia a figura do confisco o fato do valor correspondente à omissão de rendimentos lastreada em depósitos bancários de origem não comprovada submeter-se à tabela progressiva anual, para efeito de cálculo do correspondente imposto suplementar.

A autuação foi plenamente embasada nos elementos constantes dos autos, conforme farta discriminação às fls. 13 a 88 do Termo de Verificação Fiscal, e o Impugnante não apresentou argumentos/comprovação capazes de ilidir, a tributação dos depósitos bancários, cujo Auto de Infração encontra-se às fls. 02 a 11.

(...)

Destarte, não comprovada/justificada, a origem dos créditos bancários em análise, tem a Autoridade Fiscal o poder/dever de autuar, como omissão de rendimentos, os depósitos bancários cuja tributação o contribuinte não logrou ilidir na impugnação apresentada. 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 aplicável ao caso em espécie.

(...)

MULTA QUALIFICADA

Com relação à qualificação da multa de ofício, o autuado argumenta que não pode o auditor fiscal responsável pela autuação qualificar a multa sob a alegação de que teria havido ação dolosa por parte do interessado, levando com conta somente sua avaliação pessoal. Acrescenta que foi intimado três vezes em 2016 (10/06, 15/07 e 06/10) e atendeu a todas elas, não criando qualquer dificuldade ao desenvolvimento do trabalho fiscal, não restando configurado o dolo e a intenção de fraudar o Fisco devendo ser aplicado o art. 112 do CTN em que se determina a aplicação da lei tributária de maneira mais favorável ao contribuinte.

O percentual de 150% aplicado, segundo o interessado, é desproporcional ao dano que teria sido causado ao erário em decorrência da alegada falta de recolhimento do imposto.

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

Art.71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento e/ou da sonegação fiscal, mediante simulação, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

No caso dos autos, não houve simples apuração de omissão de rendimentos ou de presunção legal para a apuração da omissão, conforme veremos.

Primeiramente, percebe-se que por dois anos-calendário, o interessado informou em sua declaração de ajuste anual valores ínfimos em relação ao que efetivamente havia auferido junto ao Sistema Educacional Sólido Ltda. Isso se agrava pelo fato de ele ser sócio administrador da referida fonte pagadora e esta sequer apresentou DIRF – Declaração de Imposto retido na fonte em nome do contribuinte.

Acrescente-se a isto o fato de que o interessado sacou recursos de sua conta bancária no final do ano-calendário 2011 e os depositou novamente no início do ano-calendário 2012, evitando desta forma que ficassem expostos os indícios de omissão de rendimentos.

Restou comprovada, desta forma, a conduta dolosa do contribuinte pois agiu deliberadamente, tanto como pessoa física como na figura de sócio administrador do Sistema Educacional Sólido Ltda, sendo correta, portanto, a aplicação da multa qualificada.

O fato de que o interessado teria atendido as intimações e não teria causado qualquer embaraço ao procedimento fiscal não se relaciona com a qualificação da multa de ofício, que se refere tão somente à conduta do interessado anterior ao trabalho de fiscalização. Tanto sua colaboração foi reconhecida que não houve o agravamento da multa, que tem previsão legal em casos de não atendimento às intimações (§2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Solicita ele que seja aplicado o art. 112 do CTN, que transcrevo abaixo:

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

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

Conforme demonstrado acima, não há motivos para que exista dúvida com relação a nenhum dos itens relacionados no dispositivo legal acima, restando muito clara a conduta dolosa do contribuinte. Assim, não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN no presente caso.

Finalmente, quanto à alegação de que o montante da multa aplicado de 150% é desproporcional ao dano causado ao Erário, cumpre observar, de plano, que a atividade do Agente Administrativo encontra-se vinculada à lei, não podendo ele furtar-se à sua

aplicação por força da consideração de fatores ou princípios que extrapolem o direito positivo materializado.

De fato, inicialmente vale registrar que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, encontrando-se o auto de infração devidamente formalizado. Ademais, o lançamento está corretamente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição das infrações apuradas e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade aplicada e do valor devido, conforme se abstrai do auto de infração e do termo de verificação fiscal e do auto de infração lavrados (fls. 2/33), de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício ao contraditório, sendo concedido o prazo legal para apresentação de defesa.

Logo, do ponto de vista procedimental, a conduta fiscal transcorreu dentro da restrita legalidade sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, inexistindo eventual cerceamento do contraditório ou ao direito de defesa.

Destarte, considerando que não foram levados ao ajuste anual os rendimentos recebidos do Sistema Educacional Sólido Ltda., na qualidade de sócio administrador da aludida fonte pagadora, e constatada a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem que se tenha havido a efetiva comprovação, por documentação hábil, da origem individualizada das quantias autuadas, capaz de demonstrar de forma inequívoca a proveniência dos depósitos e/ou créditos realizados na conta bancária mantida junto à instituições financeiras – sendo certo, diga-se de passagem, que o que se tributa não são os depósitos propriamente ditos, mas sim a omissão de rendimentos por eles representados, sobre os quais não houve a comprovação de sua origem, cujo indício autoriza a presunção de obtenção de renda, depósitos e créditos estes que se encontram devidamente registrados nas tabelas anexas ao termo de verificação fiscal (fls. 34/83) – urge a manutenção da exigência tributária, ao teor da legislação de regência (art. 42 da Lei nº 9.430/96 e 849 do RIR/99), razão pela qual mantenho subsistente o crédito tributário apurado.

Cabe também salientar que, em relação aos depósitos/créditos bancários sem a devida comprovação da origem, tal a matéria já se encontra sumulada neste CARF, culminando com a edição da súmula vinculante nº 26:

Súmula nº 26:

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

Todavia, em relação à **multa qualificada aplicada**, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), **o seu percentual foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, “c” do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no contexto

dos autos, sobretudo diante da ausência de notícia da prática recidiva prevista no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

Quanto às supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para a violação ao princípio da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade e não confisco, nada a prover. Como é sabido, este CARF não é competente para se pronunciar sobre ilegalidade e inconstitucionalidade de lei tributária, cuja matéria aliás também está pacificada por meio da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

No que tange ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo nesta seara é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Sobre o pedido de afastamento do encaminhamento da representação fiscal para fins penais - RFFP formalizada pela unidade de origem da RFB, também melhor sorte não lhe socorre, porquanto este CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias da espécie, cujo tema já se encontra assentado, ao teor da Súmula nº 28:

Súmula nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. **(Vinculante)**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Por fim, vale relembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, segundo o art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar as declarações de ajuste apresentadas, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, somente para reduzir a multa de ofício qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

ACÓRDÃO 2001-008.083 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10670.721477/2016-69

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

DOCUMENTO VALIDADO