



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10845.726491/2017-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.281 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de outubro de 2023  
**Recorrente** MAURO DE MORAIS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012, 2013

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PROVA PERICIAL. SÚMULA CARF 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA DE RENDIMENTOS DECLARADOS NA PESSOA JURÍDICA.

A constituição do crédito tributário como rendimentos recebidos por pessoa física, visa assegurar a correta tributação, nos moldes da legislação do imposto de renda, quando demonstrado que foi o contribuinte o real beneficiário dos valores recebidos, comprovada a utilização de pessoa jurídica como interposta pessoa e ausência de comprovação da prestação de serviços.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

DECADÊNCIA.

O fato gerador do imposto sobre os rendimentos da pessoa física aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções, ou seja: 31 de dezembro de cada ano-calendário. No caso de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

Nos termos da legislação, aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

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 ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (fls. 1428/1449) que julgou procedente o lançamento referente a Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata este processo de Auto de Infração, juntado as fls. 1.263 a 1.271, que exige crédito tributário relativo aos anos-calendário 2011 e 2012, exercícios 2012 e 2013, no total de R\$2.796.338,09, assim discriminado:

- Imposto de renda	R\$ 908.339,48
- Juros de mora (até 11/2017)	R\$ 525.489,39
- Multa proporcional	R\$ 1.362.509,22
- TOTAL	R\$ 2.796.338,09

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, o lançamento decorreu da constatação de que foram omitidos rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

No Relatório de Auditoria Fiscal juntado às fls. 1.279/1.351, a fiscalização relata os procedimentos adotados e os documentos analisados.

Esclarece a autoridade lançadora que o Sr. Mauro de Moraes utilizou a empresa Mauro de Moraes Sociedade de Advogados (doravante MMSA) para obter rendimentos ilícitos oriundos de empresas do grupo ESTRE. A atividade ilícita realizada pelo fiscalizado foi a geração de dinheiro em espécie para o grupo ESTRE.

O Sr. Mauro de Moraes é advogado, sócio titular da pessoa jurídica Mauro de Moraes Sociedade de Advogados, sociedade de direito privado, constituída em 15/06/2009, sob a forma de sociedade simples pura, e tem como objeto social principal “serviços advocatícios”.

O procedimento fiscal foi instaurado em consequência da chamada “Operação Lava Jato”, na qual foram identificados indícios de participação do sujeito passivo.

O Sr. Wilson Quintella Filho, controlador do Grupo Estre, foi citado em depoimento prestado pelo colaborador Paulo Roberto Costa, ex-diretor da área de Abastecimento da Petrobrás.

O presente procedimento fiscal foi originado de indícios identificados em fiscalizações realizadas em desfavor das empresas ESTRE Ambiental S.A. (ESTRE) e CAVO

Serviços e Saneamento S.A (CAVO) que não comprovaram serviços prestados pela MMSA.

Aos contratantes foi solicitado que apresentassem diversos documentos/informações que comprovassem a efetiva e inequívoca prestação de serviços por parte da empresa Mauro de Moraes Sociedade de Advogados.

Em resposta a essas solicitações, somente foram enviados contratos da prestação dos serviços, recibos de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos.

Nenhum documento que atestasse os serviços prestados, nenhum relatório gerado pela contratada, comprovantes de viagens e despesas alimentícias foi apresentado.

A empresa MMSA foi intimada do início da diligência no procedimento fiscal junto as empresas ESTRE e CAVO, tendo o Sr. Mauro de Moraes autorizado a fiscalização a ter acesso a movimentação bancária da pessoa jurídica.

Posteriormente foi aberta fiscalização em desfavor do próprio Sr. Mauro de Moraes, tendo sido solicitada a apresentação de extratos bancários e esclarecimentos sobre informações que constam nas DIRPF.

#### DA ANALISE DA EMPRESA MMSA

A empresa obteve um faturamento informado na DIPJ nos anos de 2011 a 2013 do valor total de R\$25.834.797,47.

Desses valores R\$22,3 milhões são provenientes de quatro empresas do mesmo grupo econômico. Duas delas sob ação fiscal: Estre Ambiental S.A. e Cavo Serviços de Saneamento S.A. As outras duas são Pollydutos Montagem e Construção Ltda e Estaleiro Rio Tiete Ltda.

Na DIRF apresentada pela empresa não constam informações de pagamentos a pessoa jurídica ou a pessoa física. Nas GFIP referentes aos anos de 2011 a 2013, consta um vínculo de uma empregada, período de 09/2011 a 03/2012, exercendo a função de secretária.

#### DAS DECLARAÇÕES DIRPF DE MAURO DE MORAIS DADOS DA DIRPF

##### ANO CALENDÁRIO DE 2011

Nesse ano, o Sr. Mauro de Moraes, CPF 392.352.038-72, responsável pela empresa em comento, declarou na DIRPF AC 2011 (declaração de ajuste do imposto de renda da pessoa física do ano-calendário de 2011) retirada de lucros/dividendos oriundos da Mauro de Moraes – Sociedade de Advogados no valor de R\$ 9 milhões, e, outros rendimentos no valor de 195.752,79, que totalizam o valor de R\$ 9.195.752,79.

Nessa mesma Declaração foi informada a quantia de R\$ 5 milhões em espécie sob poder do Sr. Mauro de Moraes (no ano anterior esse valor era de R\$ 2,1 milhões).

Cabe ressaltar que a soma de saldos informados em 31/12 que estão depositados em instituições financeiras (tanto em contas correntes, poupança e planos de previdência privada) alcança apenas R\$ 61.314,29. Nos anos seguintes a situação é muito similar.

Seu patrimônio no ano de 2010 que era de R\$ 4.539.499,99 aumenta para R\$ 8.326.967,66 (cerca de R\$ 3,8 milhões de acréscimo), em decorrência de duas razões: aplicação em “DIVERSOS TÍTULOS PÚBLICOS FEDERAIS” e “DINHEIRO EM CAIXA”, conforme informação constante na DIRPF no campo da “Declaração de Bens e Direitos”.

Do que foi exposto no parágrafo anterior, e ao se considerar o que foi declarado na DIRPF como “Pagamentos e Doações Efetuados”, que alcançam o valor de apenas R\$ 83.164,76 (excluindo-se o pagamento de R\$ 1,3 milhão pela compra do imóvel, que já integrava a lista de bens e direitos pelo seu valor integral), tem-se que cerca de R\$ 5,3 milhões dos valores de seus rendimentos recebidos foram supostamente gastos e não passaram a compor o patrimônio do Sr. Mauro de Moraes.

##### ANO CALENDÁRIO DE 2012

No ano-calendário de 2012, foi informada na DIRPF a retirada a título de lucros/dividendos da empresa Mauro de Moraes no valor de R\$ 2,79 milhões. Apesar de ter havido essa vultosa retirada, o patrimônio do Sr. Mauro de Moraes diminuiu em cerca de R\$ 2,57 milhões. O saldo de dinheiro em espécie caiu para R\$ 3,35 milhões.

Nesse ano o total de seus rendimentos foi de R\$ 3.172.320,05 (incluídos os valores recebidos da empresa Mauro de Moraes).

Tomando em conta os valores recebidos a título de lucros/dividendos, somados com essa diminuição de valores em espécie em seu poder, houve a movimentação de *cerca de R\$ 4,23 milhões que não transitaram em instituições financeiras e que não podem ser rastreados com vistas a se saber qual foi seu destino.*

#### ANO CALENDÁRIO DE 2013

No ano-calendário de 2013 não houve mais recebimento de valores da empresa Mauro de Moraes. O total de rendimentos nesse ano foi de R\$ 533.410,30. Mesmo com essa queda abrupta de seus rendimentos, o patrimônio do Sr. Mauro de Moraes diminuiu em cerca de R\$ 560 mil, mantendo ainda R\$ 3 milhões em dinheiro em espécie sob seu poder.

#### ANO CALENDÁRIO DE 2014

No ano-calendário de 2014 novamente não houve mais recebimento de valores da empresa Mauro de Moraes. O total de rendimentos nesse ano foi de R\$ 474.912,57.

O patrimônio do Sr. Mauro de Moraes diminuiu em cerca de R\$258 mil, mantendo ainda R\$1,5 milhão em dinheiro em espécie sob seu poder.

Nesse ano, houve dois contratos de mútuo, no valor total de R\$1.500.000,00, tendo como mutuários, o casal Dalnei José de Lima, CPF 595.651.529-53 e Terezinha de Jesus Silva de Lima, CPF 870.277.989-72. Esse valor representa, justamente, o valor que diminuiu do dinheiro em espécie. Outro detalhe que chama atenção é que, na primeira DIRPF entregue, não constavam estes dois contratos.

#### ANO CALENDÁRIO DE 2015

No ano-calendário de 2015, houve mais uma queda em seu patrimônio, passando para o valor de R\$4.093.153,37 (queda de cerca de R\$845 mil). O valor que consta como "dinheiro em caixa" passou para R\$750 mil. Os contratos de "mútuo" não tiveram ressarcimento.

#### ESTUDO SOBRE OS CONTRATOS DE MÚTUO

O Sr. Dalnei é sócio de diversas empresas. Recebeu no AC 2015 apenas R\$28.900,00 de rendimentos recebidos de pessoas físicas, apesar de todas as participações societárias declaradas.

O único patrimônio declarado por ele é R\$37.500,00 em espécie.

No campo Dívidas e Ônus reais declarou o mútuo/empréstimo obtido junto ao Sr. Mauro de Moraes.

Das empresas em que informou ser sócio, várias delas não entregaram DIPJ ou DASN. As outras empresas entregaram declarações informando situação de inatividade.

Foi constatada a não entrega de GFIP por parte dessas empresas. Isso demonstra que nenhuma das empresas possuíam empregados e nem remunerou contribuintes individuais.

Das treze empresas em que o Sr. Dalnei consta como responsável, foi verificada informações de movimentação financeira em seis delas conforme DIMOF detalhada no item 6.1.6.12.

Conclui a fiscalização da análise de todas as informações obtidas, que o Sr. Dalnei não possui capacidade econômica para postular o contrato de mútuo firmado com o Sr. Mauro de Moraes, o que denota que esse contrato tem fortes indícios de ser fraudulento e terem sido esses recursos desviados para outros destinos.

O cônjuge do Sr. Dalnei, Sra. Terezinha de Jesus Silva de Lima, declarou ser sócia das mesmas empresas além de ser participante da Lima Participações. Informou ter, da mesma forma, firmado contrato de mútuo com o Sr. Mauro de Moraes.

Concluiu a fiscalização, contudo, que a Sra. Terezinha também não possui capacidade econômica para postular esse contrato e que o casal foi utilizado como “laranja”, sendo os valores constantes dos ditos contratos de mútuo desviados para outras finalidades.

#### CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO EM RELAÇÃO A ESTRE AMBIENTAL S.A. E A CAVO SERVIÇOS E SANEAMENTO S.A.

Os valores pagos a empresa MMSA lançados como despesas pela Estre, foram glosados pela fiscalização sob o fundamento de que tais serviços nunca foram prestados.

Salientou-se no procedimento realizado junto a empresa ESTRE que os valores relativos a MMSA versava sobre a contratação de serviços técnicos ligados à área de engenharia totalmente fora das atividades exercidas pela contratada.

Dos documentos solicitados na ESTRE, somente foram enviados contrato, recibos e comprovantes de pagamentos. Nada mais foi entregue, nenhum documento que atesta a efetividade da execução dos trabalhos, nem mesmo o detalhamento do que seriam estes.

Da mesma forma, os valores recebidos pela empresa MMSA da Cavo, que foram declarados como despesas pela Cavo, foram glosados sob o fundamento de que os serviços nunca foram prestados.

#### ANÁLISE DOS EXTRATOS BANCÁRIOS DA MAURO DE MORAIS - SOCIEDADE DE ADVOGADOS.

##### Banco Itaú

A empresa MMSA recebeu pelo menos R\$18 milhões de empresas do grupo Estre nesta conta bancária, conforme discriminado no item 8.1.1. Estes valores transitaram por pouco tempo na conta porque foram feitos saques por meio de cheques nominais com valor em torno de R\$80 a R\$90 mil, ou para a conta do Santander da PJ Mauro de Moraes - Sociedade de Advogados, ou para a conta de titularidade da pessoa física.

Destacou-se que todos os cheques nominais emitidos para o próprio Mauro de Moraes foram sacados em espécie na boca do caixa.

##### Banco Santander

A empresa Mauro de Moraes - Sociedade de Advogados recebeu um pagamento da Estre, no valor de R\$302 mil, e o restante dos créditos mais relevantes foram todos oriundos da conta do ITAU da própria empresa, que transferiu R\$4.287 milhões para essa conta.

Os valores recebidos eram rapidamente sacados, em espécie, conforme tabela demonstrativa inserida no item 8.2.2.

##### Banco HSBC

A empresa Mauro de Moraes - Sociedade de Advogados recebeu R\$915.900,00 em sua conta bancária mantida no banco HSBC, oriunda da própria empresa, de sua conta mantida no banco Santander. Assim como ocorreu nos bancos Itaú e Santander o próprio Mauro de Moraes passou a fazer saques periódicos em espécie dessa conta bancária, utilizando-se de cheques nominais sacados na boca do caixa, totalizando R\$862.200,00.

#### ANÁLISE DOS EXTRATOS BANCÁRIOS DE MAURO MORAIS

##### Banco do Brasil

No período em análise Mauro de Moraes recebeu R\$3.109.664,23 em sua conta bancária mantida no Banco do Brasil, oriundos de contas da MMSA mantidas no Santander e Itaú. Assim como ocorreu nas contas da MMSA, o próprio Mauro de Moraes passou a fazer saques periódicos em espécie dessa conta bancária, totalizando R\$3.063.540,29.

##### Banco Citibank

No período em análise Mauro de Moraes recebeu R\$4.078.000,00 em sua conta bancária mantida no Banco Citibank, oriundos de contas da MMSA mantidas no Santander e Itaú. Assim como ocorreu nas contas da MMSA, o próprio Mauro de Moraes passou a fazer saques periódicos em espécie dessa conta bancária, totalizando R\$3.949.000,00

#### ANÁLISE DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E DA REAL NATUREZA DA ATIVIDADE DO FISCALIZADO.

No período em questão (2011 e 2012), os valores líquidos recebidos pelo grupo Estre pela MMSA foram de R\$19.075.706,17. Desse valor, distribuído entre diferentes contas bancárias da MMSA e do próprio Mauro de Moraes, houve saques em espécie de R\$16,4 milhões.

Intimada a informar a que se referem tais saques, a Mauro de Moraes Sociedade de Advogados informou que referem-se a distribuição de lucros aos sócios e saques para pagamentos de despesas da sociedade.

Sobre tais saques, O Sr. Mauro de Moraes respondeu que destinaram-se a pagamentos de despesas diversas da família e atendimento de necessidades extraordinárias.

Esclarece que arcou com despesas médicas altíssimas com a saúde de seu falecido pai e provento de toda sua família.

Intimado a apresentar os comprovantes de pagamentos médicos, alegou que não os localizou. Alegou ainda que deixou de obter a segunda via devido ao prazo legal de guarda de documentos que é de cinco anos.

Alegou em nova intimação que o relacionamento médico/paciente fugia do controle do peticionário e que inutilizou todos os documentos do pai, exceto seu RG e CPF.

Sobre as alegações apresentadas concluiu a fiscalização que obviamente não houve destruição de documentos e comprovantes de pagamentos a plano de saúde que foram informados pelo contribuinte na DIRPF.

Ao analisar a DMED, além do pagamento ao plano de saúde, verificou a fiscalização que constam apenas pagamentos de R\$384,85 e R\$312,11 ao prestador Instituto de Assistência Médica ao Servidor Público Estadual.

Pondera que, ainda que os documentos tivessem sido destruídos, o Sr. Mauro poderia contatar os recebedores dos gastos incorridos e solicitar outra via destes documentos. A afirmativa de que não sabia a quem se destinavam os recursos vai de encontro a tudo o que o Sr. Mauro informa em suas respostas as intimações.

Conclui a autoridade lançadora que é falsa a alegação de que os valores sacados em espécie das contas da MMSA e do próprio Mauro de Moraes se dessem a despesas de saúde.

A respeito da alegação de que os saques também destinaram-se a ajudar familiares, questiona a fiscalização por que a preferência por saques em espécie. A única doação que consta na DIRPF refere-se a doação de R\$50 mil a Luis Felipe Magalhães de Moraes.

Salienta que mesmo que o fiscalizado fosse desprendido questiona a falta de algum tipo de controle de quais valores foram doados ou emprestados a seus familiares.

Conclui ser falsa a alegação de que o Sr. Mauro de Moraes doou os valores a seus familiares.

Sobre os saques serem inferiores a R\$90.000,00, ocorridos alguns no mesmo dia e em diferentes bancos, salienta a autoridade lançadora que tal procedimento deve-se ao disposto na Carta Circular Bacen nº 3.461 que só exige identificação de saque em espécie de valor superior a R\$100.000,00.

Salienta que o fiscalizado objetivava burlar os controles impostos pela referida Carta Circular Bacen, para não chamar a atenção para sua movimentação bancária.

Ao final, ressalta a fiscalização que considerando que não houve evidência de prestação de serviços pela Mauro de Moraes – Sociedade de Advogados para as empresas do grupo

Estre, que o Grupo Estre foi citado em delações da operação Lava Jato, que Mauro de Moraes não apresentou nenhuma justificativa plausível para os fracionados saques em espécie, a conclusão a que se chega é a de que o real serviço prestado por Mauro de Moraes a empresas Estre que contrataram a MMSA foi a geração de recursos em espécie. O Sr. Mauro de Moraes atuou como operador de lavagem de dinheiro, na medida em que utilizou as contas bancárias de sua empresa MMSA para receber recursos do grupo ESTRE e logo depois realizou saques em espécie de forma a impedir a rastreabilidade dos recursos, dando ao negócio realizado uma aparência de licitude.

Pela geração de recursos em espécie para empresas do grupo Estre o fiscalizado foi remunerado e tais rendimentos devem ser tributados pelo imposto de renda conforme dispõe o art. 55, X do RIR/99.

Para apurar o valor efetivamente recebido pelo fiscalizado como remuneração por sua atividade ilícita, foram calculados os valores que permaneceram nas contas bancárias do fiscalizado.

A multa foi qualificada tendo em vista a simulação por parte do fiscalizado de contratos e emissão de notas fiscais de prestação de serviços visando ocultar a origem do seus rendimentos e reduzir a tributação incidente sobre os mesmos. A qualificação também se deu pelo conluio com os representantes das empresas do grupo Estre, que obtiveram recursos em espécie simulando prestação de serviços.

Tendo em vista a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais.

## **Da Impugnação**

Cientificado do lançamento, apresentou impugnação:

A ciência do lançamento ocorreu em 02/12/2017 (fl.1.364) e o contribuinte apresentou impugnação em 28/12/2017 (fls. 1.377/1.405).

Pede, em preliminar, a suspensão do envio da Representação Fiscal para Fins Penais para as autoridades competentes visto que não há constituição definitiva do crédito tributário, bem como a conduta tipificada não se ajusta ao tipo penal.

Alega decadência para constituição do crédito tributário relativo ao período de 31/12/2011 a 29/11/2012.

Salienta que houve equívoco na autuação pois foi comprovada a origem dos recursos questionados.

Não foi demonstrada a ocorrência de atos fraudulentos atentatórios a Fazenda Federal.

Sustenta que o impugnante está sendo vítima de um indevido Termo de Fiscalização por ter simplesmente prestados serviços a empresas que foram conectadas a Operação Lava Jato.

Aduz que a fiscalização baseia-se em indícios e presunções que não possuem valor probatório para constituição do crédito tributário.

Sobre os contratos de mútuos, sustenta que não há comprovação de fraude, tendo a fiscalização se limitado a dizer apenas que há fortes indícios de que os contratos sejam fraudulentos.

Salienta ser inequívoca a prestação de serviços jurídicos entre o impugnante e a empresa Estre, baseados nos contratos firmados entre 01/06/2009 a 01/10/2010.

Em relação ao objeto do contrato firmado pela MMSA com a Estre aduz que não é estranho, como diz a fiscalização, a contratação de sua empresa para a identificação no mercado interno de fornecedores, uma vez que não há exigência de nenhum tipo de qualificação técnica ou capacitação para esse tipo de serviço. Aduz que é típico e comum contrato de assessoria jurídica com a possibilidade de indicação do profissional de fornecedores no mercado interno ou externo, o que não demanda nenhum tipo de qualificação técnica ou capacitação.

Em relação a Cavo, salienta que o contrato de prestação de serviços não foi localizado, tendo sido apresentadas as notas fiscais e comprovantes de pagamento. Os escritórios ficam a menos de 20km de distância e, por esta razão, não possui comprovantes de despesas.

Ressalta que os serviços foram prestados na modalidade de contratação consultiva, não existindo relatórios de viagens, relatórios técnicos ou outros documentos, sendo as notas fiscais o bastante para comprovar a prestação de serviços.

Pede que seja declarada nula a alegação de que foram realizados saques das contas bancárias no valor de R\$16,4 milhões, vez que este valor engloba valores das contas da pessoa jurídica.

Alega que as despesas de saúde com o pai falecido não se limitaram ao pagamento de plano de saúde. Os valores sacados destinaram-se, também, a gastos com remédios, alimentos, roupas e todas as despesas de dois idosos (pai e mãe).

Salienta que os saques foram efetuados para despesas médicas, sustento da família, gastos diversos e viagens.

Sustenta que pela Teoria da distribuição de provas, o ônus de provar os fatos é de quem alega.

Alega que a fiscalização baseia-se na sugestão de fraudes, subjetivismo e não comprovadas alegações de repasse de valores a terceiros. Não aponta quem são esses terceiros, desqualifica as provas documentais apresentadas numa tentativa de imputar infrações ao impugnante.

Em relação a multa qualificada alega que o valor apresenta-se com efeito confiscatório.

Pede, ao final, que seja suspensa a comunicação da representação fiscal para fins penais às autoridades competentes e que seja reconhecida a decadência para constituição do crédito relativo ao fato gerador ocorrido em 31/12/2011 e 29/11/2012. No mérito, pede o acolhimento da impugnação para cancelamento total do débito fiscal, ou, subsidiariamente, que seja reduzido o percentual da multa para 20%.

Em 05/01/2018 o impugnante protocolou petição apresentando razões para cancelamento do Termo de Arrolamento de Bens.

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fl. 1428/1429):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2012, 2013

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA DE RENDIMENTOS DECLARADOS NA PESSOA JURÍDICA.**

A constituição do crédito tributário como rendimentos recebidos por pessoa física, visa assegurar a correta tributação, nos moldes da legislação do imposto de renda, quando demonstrado que foi o contribuinte o real beneficiário dos valores recebidos, comprovada a utilização de pessoa jurídica como interposta pessoa e ausência de comprovação da prestação de serviços.

**DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.**

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

**PROVAS INDICIÁRIAS.**

Na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita por provas diretas e/ou por um conjunto de indícios que, se isoladamente pouco poderiam atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrada a intenção deliberada de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, além de ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a reduzir o montante do imposto devido, impõe-se a aplicação da multa qualificada.

#### DECADÊNCIA. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

#### MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

O contribuinte, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário de fls. 1456/1480 em que alegou, em apertada síntese: (a) cerceamento do direito de defesa e do devido processo legal; (b) omissão de rendimentos busca da verdade real – ausência de provas; (c) decadência, fato gerador referente ao período de 31/12/2011 a 29/11/2012 e (d) da multa aplicada e o princípio de vedação ao confisco e da proporcionalidade e limitação da multa ao patamar de 20%.

É o relatório do necessário.

### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

#### **Recurso Voluntário**

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

#### **Cerceamento do direito de defesa e do devido processo legal**

Alega cerceamento do direito de defesa e do devido processo legal, mais especificamente quanto ao indeferimento do pedido de perícia e necessidade de declaração de nulidade.

De acordo com esta preliminar de nulidade, a autuação deveria ser declarada nula pelo cerceamento do direito de defesa devido à desconsideração de documentos apresentados,

seja antes da lavratura do auto, quanto em sede de impugnação, que não teriam sido analisadas quando da prolação da decisão recorrida.

São considerados nulos, no processo administrativo fiscal, os atos expedidos por pessoa incompetente ou com a falta de atenção ao direito de defesa, conforme preceitua o artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) "

Ou seja, para que uma decisão ou mesmo para que o auto de infração seja declarado nulo, deve ter sido proferido por pessoa incompetente ou mesmo violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte, o que não se verificou no caso concreto. Não basta apontar alegações genéricas, sem demonstrar com efetividade qual a violação efetiva do direito de defesa restou configurado. O simples fato de a decisão não ter sido proferida nos moldes requeridos pela recorrente, não implica em cerceamento do direito ou qualquer nulidade.

Entretanto, não demonstra as razões e quais esclarecimentos seriam feitos e que teriam influenciado o julgamento de primeira instância, de modo que não resta configurado o alegado cerceamento do direito de defesa.

Além disso, constou da decisão recorrida:

Os valores sacados das contas bancárias da pessoa jurídica e da pessoa física estão todos identificados no Relatório da Fiscalização as fls. 1329/1339. Desnecessária a realização de prova pericial para esta identificação.

Embora seja facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligência e ou perícia, em conformidade com o art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, compete à autoridade julgadora decidir sobre a sua efetivação, podendo indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, *caput*, do Decreto nº 70.235/72).

A realização de diligência e perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimento de fatos considerados obscuros no processo. No presente caso, tais motivos são inexistentes, uma vez que nos autos constam todas as informações necessárias e suficientes para o deslinde da questão.

Além disso não houve indicação de perito ou apresentação de quesitos conforme previsto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo, por não atender os requisitos fixados no dispositivo mencionado, considera-se não formulado o pedido de realização de perícia conforme art. 16, §1º do Decreto nº 70.235/72.

E neste sentido é a jurisprudência deste Egrégio CARF:

**Súmula CARF nº 163**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, não se acolhe a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

**Omissão de rendimentos Busca da verdade real – ausência de provas**

Tal questão restou sobejamente analisado pela decisão recorrida e o contribuinte não trouxe novos elementos ou provas, de modo que peço vênia para transcrever trecho da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

Da não observância do Princípio da Verdade Material

O impugnante acusa o fisco de não ter comprovado indícios de prática de irregularidades. Salienta, ao contrário, estar devidamente comprovada a origem dos recursos por parte do impugnante o que elide a presunção de omissão de rendimentos.

No tocante a provas, uma questão a ser dirimida é a de se saber se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da infração. Para tanto, algumas considerações acerca de direito probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, são necessárias.

Na busca pela verdade material - princípio este informador do processo administrativo fiscal, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a ocorrência daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização pré-estabelecida dos meios de prova, sendo perfeitamente regular o estabelecimento da convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

Nesta matéria costuma-se classificar as provas em direta e indireta, segundo a proximidade com o fato que se quer provar. Na prova direta admite-se como provado o fato principal e na prova indireta admite-se como provado o fato principal após uma dedução lógica sobre os meios apresentados.

Nos negócios jurídicos em que está presente a simulação, raramente existirão provas diretas (documentais), pois a verdade que se quer provar está encoberta pelo pacto simulatório que, inclusive, pode ser exteriorizado pelos próprios atos que pretendem dar a aparência de licitude ao negócio.

(...)

A prática de atos simulatórios visando afastar o encargo tributário é constatada com frequência o que dá às autoridades fiscais o dever-poder de buscar amplamente a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, analisando e trazendo ao processo todos os elementos que permitam formar a convicção da concretização do fato imponible.

A admissão de prova indiciária resultante da soma de indícios convergentes, objetiva justamente sanar as dificuldades sobre o conhecimento de fatos imponíveis omitidos, realizados com meios artificiosos que lhes dão aparência lícita, sendo meio idôneo para referendar exigências tributárias.

Se os fatos relatados e demonstrados pelo fisco forem convergentes, a prova estará feita.

Caracterizado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o Fisco encontra-se autorizado a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado conforme autoriza os comandos dos artigos 116 e 118 do Código Tributário Nacional.

No caso, a fiscalização, com o objetivo de comprovar que os contratos formalizados pela MMSA visavam ocultar sua real origem e destino bem como remunerar o próprio contribuinte por esta atividade, carrou aos autos informações e documentos, tais como Termos de intimação, respostas a intimações, depoimentos ao Ministério Público Federal, análise da demonstração da incapacidade financeira do Sr. Dalnei e Sra Terezinha para firmar contratos de empréstimos com o Sr. Mauro, análise da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços pela empresa MMSA, análise da movimentação financeira realizada nas contas da MMSA e do contribuinte, verificação de inúmeros saques efetuados em valores de até R\$90 mil reais em bancos diferentes no mesmo dia, falta de apresentação de justificativa contundente para o destino dado a saques em valores vultosos, tendo concluído que a contratação da MMSA foi realizada no âmbito de um esquema fraudulento visando dar um ar de legalidade ao dinheiro recebido das empresas do grupo Estre.

Inicialmente foi verificado que o Sr. Wilson Quintella Filho, controlador do Grupo Estre, foi citado em depoimentos prestados no âmbito da Operação Lava Jato como participante do esquema de corrupção ao pagar comissão a dirigentes da Petrobrás.

Foram abertas ações fiscais junto as empresas ESTRE e CAVO que não comprovaram serviços prestados pela MMSA e tiveram as despesas declaradas com a MMSA glosadas na apuração do Imposto de Renda. Somente foram apresentados contratos de prestação de serviços, recibos de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos. Em relação aos rendimentos recebidos da Cavo, não foi apresentado contrato de prestação de serviços, somente notas fiscais e comprovantes de pagamento. Nenhum documento que demonstrasse a efetiva prestação de serviços foi apresentado tais como relatórios, comprovantes de viagens e outras despesas.

Diante destes indícios, na ação fiscal realizada junto a Estre e a Cavo, a empresa MMSA foi diligenciada para demonstrar a efetiva prestação de serviços, o que não restou comprovado.

Conforme Relatório Fiscal, foi destacado nos Relatórios das ações fiscais realizadas junto a Estre que nem mesmo a MMSA soube explicar a que se referiam a descrição dos serviços dos recibos que constavam como "acompanhamento da carteira de clientes vinculados ao aterro de Paulínea e Itapevi" e de "Assessoria nas contratações vinculadas à execução do contrato".

Salientou-se ainda que o contrato firmado pela MMSA com a Estre versava também a contratação de serviços técnicos de engenharia, totalmente fora das atividades exercidas pela MMSA.

A MMSA recebeu cerca de R\$22,3 milhões de empresas do Grupo Estre nos anos de 2011 a 2013. Em 2014 o faturamento da empresa MMSA cai significativamente por não ter mais informado rendimentos oriundos deste Grupo. A empresa MMSA foi constituída em 2009 e o seu faturamento expressivo adveio das empresas do Grupo Estre.

Nos anos de 2011 a 2012 uma única pessoa consta da GFIP apresentada pela MMSA na função de secretária, no período de 09/11 a 03/12. Nenhuma comprovação há de que outros prestadores de serviços auxiliaram a empresa na prestação dos serviços supostamente contratados pelas empresas do grupo Estre.

Já no âmbito do procedimento realizado junto ao contribuinte, sócio titular e administrador da MMSA, foi encaminhada intimação para que comprovasse a prestação de serviços pela empresa MMSA as empresas do grupo Estre, o que também não restou demonstrado.

Com a impugnação o contribuinte deixa de apresentar informações e ou documentos que pudessem demonstrar a prestação efetiva de serviços e refutar os indícios colacionados pela fiscalização.

Para a comprovação efetiva da prestação de serviços, não basta a apresentação de simples contratos, emissão de Notas Fiscais e comprovantes de pagamentos.

É irrelevante se a pessoa jurídica envolvida nos fatos relacionados, foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorrem justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos recebidos pela pessoa física.

Não é razoável nem comum que serviços que envolvam vultosos valores sejam prestados sem registro documental, especialmente quando visam assessorar e orientar uma empresa a adotar determinados procedimentos. O próprio contratado deve se resguardar em reunir documentos para comprovar a prestação de serviços, além do que está obrigado a manter em boa guarda e ordem documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal e para apresentação de Declaração de Rendimentos Anual.

Mesmo no caso da atividade da advocacia consultiva há geração de documentos tais como troca de e-mails, atas de reunião, relatórios, pareceres.

A comprovação da efetividade dos serviços prestados exige a apresentação, a título de exemplo, dos papéis de trabalhos utilizados, pesquisas e levantamentos efetuados, propostas e estudos técnicos realizados, relatórios dos serviços executados, atas de reuniões e avaliação dos resultados alcançados, de forma a que não exista dúvida de que os serviços foram efetivamente prestados e estão de acordo com as condições estipuladas no contrato firmado entre as partes.

Simple alegações de que os serviços técnicos foram prestados pelas pessoas jurídicas e contratos meramente formalizados não produzem efeitos ante toda evidência e elementos juntados ao processo.

Outros indícios demonstram que a empresa MMSA foi utilizada para o fim de gerar dinheiro em espécie nos anos calendário em análise.

Na análise das Declarações de Ajuste Anual apresentadas pelo contribuinte verifica-se que a partir do ano calendário 2013 não há informação mais de rendimentos recebidos da empresa MMSA. A empresa foi criada em 2009 e nos anos seguintes, até 2012, houve informação de recebimento de distribuição de lucros significativos desta empresa.

Da quantia informada de lucros recebidos, parte é supostamente gasta, permanecendo um remanescente como dinheiro em espécie, que acaba também sendo consumido visto que diminui nas DIRPF apresentadas nos anos subseqüentes.

O destino dado a elevada quantia de dinheiro informada não é plausivelmente justificada. As justificativas apresentadas não são comprovadas.

Na DIRPF 2015, o contribuinte tenta justificar o destino dado a quantias de dinheiro em espécie. Informou na DIRPF 2015, ano calendário 2014, na Declaração Retificadora, contratos de mútuos supostamente firmados com o Sr Dalnei e Sra Terezinha, no valor total de R\$1.500.000,00. O valor do mútuo representa exatamente o valor que diminuiu do dinheiro em espécie.

Os contratos de mútuos não foram apresentados. Também não houve apresentação de comprovante de transferência de recursos do Sr. Mauro para os supostos mutuários, nem comprovação da devolução do valor mutuado.

Além disso, há comprovação de que os supostos mutuários não tinham capacidade financeira para honrar o contrato visto que informaram rendimentos inferiores a R\$30.000,00 recebidos de pessoas físicas. Verificou-se que os mutuários declararam participações em empresas que não tiveram movimentação financeira ou cuja movimentação foram em valores bem inferiores para honrar o valor contratado e que no quadro de Bens e Direitos da Declaração do Sr. Dalnei consta, além das participações societárias, o único patrimônio de R\$37.500,00 em espécie.

Para comprovar a existência de um contrato de empréstimo, o contribuinte precisa demonstrar a contratação e o fluxo de valores entre mutuante e mutuário.

Além de estarem consignados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, devem estar comprovados, por meio de documentação hábil e idônea, a sua contratação, a efetiva transferência de numerário do credor para o tomador, coincidente em datas e valores, e a quitação pelo devedor da dívida contraída. É necessário também que o valor mutuado seja compatível com os rendimentos e disponibilidades financeiras declarados pelos contratantes, nas respectivas datas de entrega e recebimento dos valores.

No caso, não houve apresentação de contrato de mútuo, não há qualquer demonstração de fluxo financeiro do mutuante para os mutuários, nem comprovação da devolução da quantia dita emprestada, e há comprovação da falta de capacidade financeira dos mutuários firmarem contrato no valor declarado.

A informação de mútuo nas Declarações de Ajuste Anual tanto pelo contribuinte quanto pelos supostos mutuários não servem, deste modo, como justificativa do destino dado aos recursos em espécie mantidos pelo Sr. Mauro no ano calendário 2014.

Os valores recebidos das empresas do Grupo Estre permaneceram pouco tempo nas contas da Pessoa Jurídica pois eram sacados em espécie ou transferidos para a conta do contribuinte, e acabavam sendo sacados em espécie também. Os saques eram feitos em valores inferiores a R\$90.000,00 para que não fosse necessário identificar a movimentação conforme Carta Circular Bacen citada no Relatório Fiscal. Foram sacados em espécie o total de R\$16,4 milhões, o que representa 86% do dinheiro recebido do grupo Estre.

Na tentativa de justificar os saques realizados, o Sr. Mauro informou que tiveram como destino pagamento de despesas de família e pagamento de despesas médicas, visto que seu pai encontrava-se doente vindo a falecer posteriormente.

Nenhum comprovante de despesas médicas foi apresentado além das informações relativas ao Plano de Saúde. O impugnante sequer identifica um profissional que teria acompanhado seu pai a época.

Também pouco provável que o contribuinte tenha destruído supostos documentos de pagamento despesas médicas de valores tão elevados quando poderia ter informado na Declaração de Ajuste Anual para deduzir a base de cálculo do imposto de renda uma vez que seu pai era seu dependente.

A alegação de que os cuidados com os pais não se limitavam as despesas médicas mas também com compras de roupas, alimentos, além de não estarem comprovados, não são suficientes a dar suporte para gastos dos vultosos valores sacados.

Em relação a alegação de que teria ajudado familiares na época, o contribuinte sequer identifica um dos familiares que teria recebido valores a justificar os saques efetuados.

A alegação de despesas com viagens sem comprovação e gastos diversos sem identificação não justificam saques em espécies em tais montantes.

A análise das Declarações do contribuinte permite concluir que o contribuinte deteve no período em análise montante significativo de dinheiro em espécie que diminui com o passar dos anos sem que o contribuinte consiga justificar o seu destino.

Sobre a alegação de que houve confusão entre contas de pessoas física (Sr. Mauro) e jurídica (MMSA) ao se utilizar dos valores sacados nas contas da pessoa jurídica, vale salientar que o lançamento trata exatamente da utilização da pessoa jurídica pelo contribuinte para simular prestação de serviços, gerar dinheiro em espécie e auferir rendimentos com esta atividade. Os recebimentos nas contas bancárias da MMSA das empresas em questão foram considerados como auferidos pelo contribuinte vez que não houve qualquer comprovação de prestação de serviços pela pessoa jurídica.

A empresa justificou quando da diligência realizada nas fiscalizações da Estre e da Cavo que os saques feitos de sua conta bancária destinavam a distribuição de lucros dos sócios ou pagamento de despesas da sociedade, mas não comprovou qualquer prestação de serviços.

(...)

Com todas essas situações constatadas e demonstradas pela fiscalização, consistentes na contratação por empresas envolvidas na Operação Lava Jato, a não apresentação da comprovação da efetiva prestação de serviços, os diversos saques efetuados em espécies sem comprovação da destinação da aplicação do dinheiro, convergem para a conclusão de que as receitas de serviços se tratavam, na verdade, de um artifício para encobrir a origem do dinheiro, o seu destino e o pagamento de vantagens indevidas ao contribuinte.

Os rendimentos auferidos pelo contribuinte com esta atividade estão sujeitos a incidência do imposto de renda pessoa física, nos termos do § 1º do artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN, e conforme a conclusão fiscal posta no Relatório de Auditoria Fiscal.

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (g.n.)

RIR (Decreto nº 3.000/99):

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):

(...)

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

Sendo assim, deve ser mantido o lançamento de IRPF que é cobrado sobre os rendimentos recebidos pelo contribuinte.

Portanto, não há o que prover quanto a este ponto.

### **Decadência, fato gerador referente ao período de 31/12/2011 a 29/11/2012**

Quanto à decadência, a primeira premissa a ser estabelecida para o deslinde do presente caso é a de que o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, é complexo, ou seja, leva-se em consideração o período mensal, mas só se aperfeiçoa no dia 31 de dezembro de cada ano.

Neste sentido, transcrevo trecho da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

A partir da edição da Lei nº 8.134, de 1990, além da incidência mensal à medida que os rendimentos forem percebidos, a legislação determina que a apuração definitiva do Imposto de Renda da Pessoa Física seja efetuada na declaração anual de ajuste. É o fato gerador complexo, com duas modalidades de incidência no mesmo período de apuração, em momentos distintos.

Em um primeiro momento, a retenção e/ou recolhimento do Imposto de Renda constitui mera antecipação do imposto efetivamente devido, sendo calculado mensalmente, à medida que os rendimentos forem percebidos. Em um segundo momento, é feito o acerto definitivo para cálculo do montante do imposto devido, sendo o IR apurado anualmente na declaração de ajuste.

O fato gerador do IRPF apurado no ajuste anual é complexivo, ou seja, se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que influenciam na apuração da obrigação tributária exigível. O fato gerador do IRPF, relativamente aos rendimentos sujeitos à tributação anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, momento em que se verifica o termo final do período para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto, nos termos da lei.

Com o envio da Declaração Anual de Ajuste são apresentadas as condições para apuração do montante do imposto devido anualmente. É com a Declaração que se apura se o contribuinte tem imposto a recolher, além do montante eventualmente já recolhido a título de antecipação, ou se ele tem imposto a restituir, a depender da tributação e da totalidade dos demais rendimentos recebidos.

Sendo o IRPF tributo de incidência anual, a contagem do prazo decadencial deve tomar como data para o aperfeiçoamento do fato gerador o último dia do ano, não sendo válido o raciocínio de que a contagem do prazo decadencial deva ser feita mensalmente.

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Entretanto, em face da ressalva contida no §4º, do art. 150 do CTN, a contagem do prazo decadencial na ocorrência de dolo, fraude ou simulação é regulada exclusivamente pelo que dispõe o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966).

No caso concreto, segundo os fatos narrados no Relatório do Procedimento Fiscal, notadamente em razão do recebimento de rendimentos oriundos de atividade ilícita praticada com a interposição da MMSA para gerar dinheiro em espécie visando dissimular e ocultar a origem do dinheiro, bem como auferir vantagens indevidas com esta prática, conforme análise da multa qualificada abaixo, entende-se que estão presentes os pressupostos que configuram o intuito de sonegação, fraude e conluio à legislação tributária, a teor do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964,

Aplicando-se, pois, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN, relativamente aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2011 e 2012, o primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2013 e 01/01/2014, respectivamente.

Logo o prazo para constituir o lançamento, relativamente ao ano calendário 2011 encerrou-se em 01/01/2018 e em relação ao ano calendário 2012 em 01/01/2019. Assim, uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 02/12/2017, não se operou a decadência para constituição do crédito em exame.

Portanto, não há o oque prover quanto à alegação de decadência

**Da multa aplicada e o princípio de vedação ao confisco e da proporcionalidade e limitação da multa ao patamar de 20%.**

No caso em questão, deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Isso porque a Lei nº 14.689/2023 alterou o disposto no artigo 44 da Lei nº 9430/1996, nos seguintes termos:

“Art. 44. ....

.....

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

.....

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

Logo, a multa deve ser reduzida ao patamar de 100%.

**Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade arguída e dou-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%, com fundamento da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

