



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.723207/2018-77
ACÓRDÃO	2201-012.729 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RONALDO LOPES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física sujeito ao ajuste anual é complexivo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos forem recebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Em havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, CTN).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMPRÉSTIMO.

Caracterizam a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica a obtenção de empréstimos quando não se identificam as características próprias desse negócio jurídico, mormente quando constatada a apropriação dos valores pela pessoa física sem o ânimo de restituição.

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DE DOLO. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF nº 14.

As condutas que justificam a imposição de multa de ofício qualificada estão elencadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, sendo dever do Fisco comprová-las para a aplicação da alíquota majorada. A simples omissão de rendimentos/receitas por si só não justifica a qualificação da multa, conforme Súmula CARF nº 14.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: (i) reconhecer a decadência do lançamento relativo ao ano-calendário de 2012; e (ii) desqualificar a multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto(substituto[a] integral), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso (fls. 10925/10927):

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o presente Auto de Infração, que lhe exige um Crédito Tributário no valor de R\$ 564.532,75, sendo R\$ 194.594,35

relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Física, R\$ 78.046,89 aos Juros de Mora (calculados até 12/2018) e R\$ 291.891,51 à Multa Proporcional.

No anexo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" é informado que, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, foi apurada a seguinte infração: "Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica".

No "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 31/36) a Fiscalização informou adicionalmente que:

O lançamento decorre de **omissão de rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte da empresa "Tubaço Indústria e Comércio Ltda" nos anos de 2012 a 2015. Os valores recebidos foram informados pelo contribuinte em suas Declarações de Ajuste Anual no campo "Dívidas e Ônus Reais", cuja origem foi atribuída, em resposta protocolizada pelo próprio contribuinte em 23/10/2018, como empréstimos obtidos junto à empresa. No entanto, não foi apresentada nenhuma documentação que comprove tal justificativa. Quanto ao pagamento da suposta dívida, o contribuinte limitou-se a informar que a mesma ainda não foi quitada, estando em fase de negociação para sua quitação.**

Além de terem sido informados nas Declarações de Ajuste Anual do contribuinte, tais valores também foram escriturados na contabilidade da empresa "Tubaço" na conta 1.1.2.03.0003 sob a denominação "conta corrente sócio", tendo como contrapartida "contas a pagar". Os valores foram repassados através de transferências bancárias, conforme verificado na contabilidade da empresa.

Nas DIRPF apresentadas pelo contribuinte é apresentada a evolução dos valores transferidos da empresa "Tubaço":

[...]

O contribuinte era sócio da empresa até 29/01/2016, conforme informação obtida na JUCESP. Se, em princípio, os valores transferidos pela empresa ao sócio poderiam ser considerados como empréstimos (embora não tenha sido apresentado contrato que estipule cláusulas ou data de vencimento), quando o sócio deixa a sociedade e não devolve tais "adiantamentos", a situação toma outro condão.

Por não haver mais vínculo entre a pessoa física do ex-sócio e a empresa, fica evidenciado que, a partir de então, pela inexistência de qualquer contrato que venha reger tal operação de empréstimo, tais adiantamentos caracterizam-se como remuneração da empresa à pessoa física.

Enfatiza-se que, mesmo após o sócio retirar-se da sociedade, não houve o pagamento de parcelas dos valores transferidos, tampouco elaboração de contrato devidamente registrado estabelecendo cláusulas, vencimentos, encargos e garantias para cobrança do crédito pela empresa, nem mesmo existência de

notas promissórias, o que demonstra claramente não se tratar de empréstimo, mas sim de transferência de recursos sem qualquer exigência de devolução. É notório tratar-se de rendimentos da empresa ao contribuinte quando este a administrava. Neste caso, não há que se falar de antecipação de distribuição de lucro, já que a empresa apurou prejuízos durante todos esses exercícios.

Em análise à contabilidade da empresa verifica-se que a natureza dessas transferências é considerada como ônus para a empresa, uma vez que são lançadas em "contas a pagar", sendo posteriormente pagas através de transferências bancárias. As transferências eram pagas mensalmente em duas vezes: a primeira, em geral, até o 3º dia útil do mês e a segunda até o 4º dia útil após o dia 15 do mês.

Os valores e a datas de cada uma das transferências foram obtidos através de diligência efetuada na empresa "Tubaço", cuja documentação contábil foi apresentada em 20/07/2017. Cabe ressaltar que o contribuinte foi intimado a apresentar a relação com as datas e os valores da cada parcela recebida, no entanto solicitou prazo de 20 dias (pedido datado de 28/11/2018), notoriamente para procrastinar a apresentação da documentação fiscal, uma vez que tais informações constam na contabilidade da empresa.

Com relação ao ano-calendário de 2012, foi efetuado o lançamento com aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que o contribuinte incorreu na sonegação definida pelo artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Ao considerar os rendimentos recebidos da empresa "Tubaço" como dívida, no caso empréstimo, o contribuinte agiu dolosamente para impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que é definido pelo artigo 71 da Lei nº 4.502/64 como sonegação.

Por esse motivo, **houve a majoração da multa aplicada em 100%**, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data de 10/12/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento acostado às fls. 10873/10874), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 10881/10907), na data de 20/12/2018 (fl. 10881), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Preliminar: Nulidade do Auto de Infração, por violação e cerceamento ao direito de defesa do Impugnante.

II – Mérito:

II.1. – Da ausência de prova da ocorrência da infração e da ilegítima autuação sustentada por mera presunção;

II.2. – Dos empréstimos efetivamente realizados e do valor probante da contabilidade;

II.3. – Da decadência parcial do crédito tributário

II.4. – Da impossibilidade de aplicação da multa de ofício agrava no caso concreto.

Ao final, protestou pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive, de forma genérica, com a realização de perícia, dentre outras.

Da Decisão de Primeira Instância

A 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP – DRJ/SPO, em sessão realizada na data de 14/05/2019, por meio do acórdão nº 16-87.303 (fls. 10924/10938), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 10924):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida ao litigante ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidissem a autuação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMPRÉSTIMO.

Caracterizam a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica a obtenção de empréstimos quando não se identificam as características próprias desse negócio jurídico, mormente quando constatada a apropriação dos valores pela pessoa física sem o ânimo de restituição.

DECADÊNCIA.

É de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, o prazo para o lançamento de ofício do imposto sobre a renda da pessoa física cujo pagamento tenha sido antecipado pelo contribuinte. In casu, não havendo pagamentos antecipados e, tendo sido evidenciado o intuito de fraude, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Intimado acerca do acórdão prolatado pela primeira instância na data de 03/07/2019, por via postal, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 10970), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 10943/10969) na data de 19/06/2019 (fl. 10941), no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado acerca do acórdão de primeira instância na data de 03/07/2019 (fl. 10970) e já havia apresentado RV na data de 19/06/2019 (fl. 10941) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar

O Recorrente suscita, novamente, preliminar de nulidade do auto de infração, em razão da ocorrência do cerceamento ao direito de defesa durante o procedimento fiscal, fase que antecede ao lançamento tributário, bem como acerca da ausência de provas da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Em que pese as razões expostas pelo Recorrente, não comporta acolhimento.

Isso porque, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de imposto de renda da pessoa física encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à legislação vigente.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

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.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa do contribuinte. O Recorrente foi cientificado do auto de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Observa-se, ainda, que ao contrário do aduzido pelo Recorrente, durante o período em que transcorreu a fiscalização, o sujeito passivo teve assegurada a oportunidade de apresentar, em resposta às intimações que recebeu, os documentos que julgasse pertinentes com vistas a elidir a presunção de omissão de rendimentos apurada. Iniciada a ação fiscal em 03/10/2018, a negativa por parte do Auditor Fiscal em conceder novo prazo de 20 dias ao contribuinte em 28/11/2018, não pode ser considerada desarrazoada.

A mera discordância do Recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo do Recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Decadência parcial do crédito tributário

O Recorrente suscita, ainda, prejudicial de mérito, no que tange à decadência parcial do crédito tributário, referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 10/12/2013, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que teve ciência do lançamento relativo ao IRPF dos anos-calendários de 2012 a 2015 apenas e tão somente na data de 10/12/2018 (fls. 10873/10874).

Inicialmente, cabe esclarecer que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) é complexivo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No tocante à contagem do prazo decadencial, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC), cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

No que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos da ocorrência fato gerador (art. 150, § 4º). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I).

No presente caso, aplica-se a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN, uma vez que, conforme razões adiante expostas, não vislumbro a ocorrência das hipóteses de dolo, fraude e simulação, bem como houve recolhimento, ainda que parcial, do tributo devido.

Assim, tratando-se do IRPF relativo ao ano-calendário 2012 (o mais antigo), cujo fato gerador se aperfeiçoou em 31/12/2012, e o contribuinte foi cientificado apenas em 10/12/2018 (fls. 10873/10874) operou-se a decadência do IRPF deste ano-calendário, nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

Com relação ao IRPF relativos anos calendários de 2013 a 2015, os fatos geradores ocorreram em 31/12/2013, 31/12/2014 e 31/12/2015, respectivamente, e, portanto, não se operou a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário de tais períodos, uma vez que cientificado do Auto de Infração dentro do prazo de 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato-gerador (artigo 150, §4º do CTN).

Desse modo, acolho parcialmente a prejudicial de mérito suscitada pelo Recorrente, a fim de reconhecer a decadência do IRPF relativo ao ano-calendário de 2012.

Da Omissão de Rendimentos – Empréstimo

No mérito propriamente dito, tendo em vista que o recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 10931/10932):

Como regra geral, os empréstimos são suportados por contratos que estabelecem o seu valor, forma e época de liberação, encargos incidentes, forma de pagamento, garantias, além de outras cláusulas contratuais. A regulamentação sobre o registro desses empréstimos pode ser consultada na Resolução 3.844, de 2010 e na Circular 3.689, de 2013, título I.

Necessário, também, é verificar o teor do art. 586 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro), quando prevê que Mútuo é empréstimo de coisas fungíveis, estando o mutuário obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Desse ponto de vista, seria razoável entender descaracterizado o mútuo, já que ausente a restituição do objeto na mesma quantidade, no caso, quitação do valor emprestado.

Acompanhando a Impugnação o contribuinte juntou o documento intitulado "Instrumento Particular de Confissão de Dívida" e uma "Nota Promissória", ambos datados de 04/01/2016. A cláusula 3ª do referido Instrumento trata das "Condições de Pagamento da Dívida".

No item 3.1 é informado que:

"(...) os devedores comprometem-se e obrigam-se a efetuar o pagamento da integralidade da DÍVIDA (...) em uma única parcela, à vista, com vencimento em 04 de janeiro de 2020, obedecido o prazo negociado de 4 (quatro) anos de carência."

O item 3.2 apresenta a seguinte redação:

"As partes estabelecem e concordam que a DÍVIDA SERÁ atualizada, da presente data até o seu efetivo pagamento, de acordo com a variação do IGP-M/FGV, ou outro índice inflacionário que vier a substituí-lo; não incidirão juros remuneratórios até a data de vencimento."

As condições estabelecidas nas cláusulas acima transcritas não se coadunam com o que normalmente se espera de um empréstimo. **Não parece crível que uma dívida contraída durante o período de 01/2010 a 12/2015 seja paga somente em 01/2020 sem a incidência de juros, apenas com a atualização monetária. Ainda mais se considerarmos que, conforme relatado pela Fiscalização, durante todo o período em que se verificou a ocorrência dos pagamentos em favor do Impugnante, a empresa apurou prejuízos.** Uma vez que todo empresário é conhecedor da realidade econômica do Brasil e da instabilidade da nossa economia, tais condições estão completamente desprovidas de substrato econômico plausível.

A não aceitação por parte da Fiscalização da alegação de que os pagamentos em favor do impugnante seriam resultantes de empréstimos está embasada em argumentos sólidos e robustos. **O impugnante nada trouxe que pudesse infirmá-las. Não há sequer como se atestar a data em que efetivamente foram emitidos os documentos que acompanham a impugnação ("Instrumento Particular de Confissão de Dívida" e "Nota Promissória"), eis que não registrados.**

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes.

Nesse sentido, o artigo 118 do CTN, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

"Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, veio elucidar eventuais dúvidas sobre a questão:

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Dessa forma, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados, sendo o conjunto probatório, por excelência, indiciário, indireto, colhido nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido. A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, isoladamente nada atestam, mas, agrupados, têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção. Portanto, a prova indireta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. Em outras palavras, se os fatos relatados pelo Fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

Destaque-se que é atribuição do Fisco a busca da realidade dos fatos de seus efeitos tributários e, por isso, tem a Administração Tributária o poder-dever de desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária e, verificando a ocorrência do real fato gerador da obrigação tributária, lançar o tributo devido. No caso concreto sob análise, a auditoria fiscal foi calcada em um encadeamento lógico de indícios convergentes que permitem o convencimento do julgador de que os atos praticados pelo impugnante estão claramente maculados.

Com relação à alegação de que o Auditor Fiscal não requereu a apresentação de documentação que comprovasse o empréstimo, mas tão somente esclarecimentos sobre os valores e origens do empréstimo, ela não faz muito sentido. A Fiscalização, ao constatar que o contribuinte havia recebido da empresa da qual foi sócio diversos depósitos em sua conta corrente, intimou, através do Termo de Intimação nº 01 (fls. 37), o contribuinte a apresentar os seguintes documentos e/ou esclarecimentos:

[...]

Partiu do contribuinte a informação de que tais valores se referiam a empréstimos. Assim, seria de interesse do impugnante apresentar elementos de prova em relação ao alegado. A intimação feita pela Fiscalização tinha por objetivo a elucidação da origem dos valores. Não foi o Fisco que afirmou que tais valores se referiam a empréstimos.

Caberia ao contribuinte comprovar o alegado.

Acrescento, ainda, que a informação prestada pelo contribuinte durante a fase de fiscalização, na qual informou, em 23/10/2018, que a dívida contraída junto à empresa Tuboço Indústria e Comércio Ltda se encontrava em fase de negociação para sua liquidação (fls. 41/42), encontra-se em desconformidade com o instrumento particular de confissão de dívida apresentado junto à impugnação, o qual é datado de 04/01/2016, pelo qual já havia sido definido que a liquidação da dívida supostamente ocorreria em 04/01/2020 (fls. 10910/10916).

Ora, se tal documento já existisse à época da fiscalização, o Recorrente deveria ter apresentado quando da sua intimação fiscal, além de esclarecido ao Fisco que a dívida seria liquidada em janeiro/2020, e não ter prestado a informação de que a dívida estaria em fase de negociação para sua liquidação – uma vez que tal informação encontra-se em discrepância com as constantes do instrumento particular de confissão de dívida.

Outrossim, conforme já salientado pela decisão de piso, tendo em vista que tal documento não se encontra registrado, tampouco apresenta o reconhecimento de firma das assinaturas, revela-se frágil e inidôneo para corroborar com suas alegações, especialmente quanto à efetiva origem dos recursos – advindos de empréstimos contraídos pelo Recorrente junto à pessoa jurídica da qual era sócio.

Diante disso, tendo em vista que o contribuinte não se desincumbiu de seu ônus probatório (artigo 373, CPC), não há reparos a serem feitos na decisão de piso neste ponto.

Da Multa de Ofício Qualificada

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

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)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de

ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída 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)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

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 doloso, 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.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido. No Termo de Verificação Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fl. 36):

DO DOLO – MULTA QUALIFICADA – SONEGAÇÃO

Ao considerar os rendimentos recebidos da empresa Tubação como dívida, no caso empréstimo, o contribuinte agiu dolosamente para impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que é definido pelo artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, como sonegação.

Dessa forma, aplica-se a majoração da multa de ofício em 100%, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

A DRJ manteve a qualificação da multa conforme fundamentos que extraio do acórdão recorrido (fl. 10938):

Quanto ao percentual aplicado da multa de ofício de 150%, previsto no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96, o contribuinte diz não ter agido com dolo ou praticado qualquer ato nocivo ao desenvolvimento do trabalho fiscal. **Entretanto, ficou amplamente demonstrada no Termo de Verificação Fiscal a intenção do autuado de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal ao considerar os rendimentos recebidos da empresa "Tubação" como dívida, no caso empréstimo.**

[...]

Desta forma, restando clara a intenção deliberada do contribuinte de ocultar do Fisco a ocorrência dos fatos geradores, que se amolda à definição do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e, conseqüentemente, ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não cabe a aplicação das Súmulas nº 14 e 25 do CARF.

Ressalte-se que, para aplicação da multa de ofício qualificada, exige conduta dolosa praticada pelo sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, não basta, por conseguinte, que a autoridade fiscal identifique a omissão de receitas ou rendimentos, mas sim o verdadeiro intuito fraudulento perpetrado pelo contribuinte.

No presente caso, conforme se aúfere da leitura do Termo de Verificação Fiscal, cujos fundamentos encontram-se acima reproduzidos, vislumbro que a motivação para qualificação da multa se deu em decorrência da constatação da omissão de rendimentos, os quais foram informados pelo contribuinte em sua DAA como empréstimo, o que por si só, não é suficiente para caracterizar a conduta dolosa do sujeito passivo e a aplicação da multa qualificada.

Neste caso, é de rigor a aplicação da Súmula CARF nº 14, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003
Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004
Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

Diante disso, em virtude da ausência de imputação de conduta dolosa específica praticada pelo contribuinte, impõe-se a desqualificação da multa de ofício, devendo ser aplicada a multa de ofício de 75%, a qual incide automaticamente em todo lançamento realizado de ofício pelo Fisco, nos termos do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar, e, no mérito, **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para: **(i)** reconhecer a decadência do IRPF relativo ao ano-calendário de 2012; e **(ii)** desqualificar a multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas