



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720204/2015-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.700 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2021
Recorrente HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA - ESPÓLIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

PROIBIÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO. DELAÇÃO PREMIADA.

Se, em razão de acordo celebrado, o próprio colaborador concorda com a utilização das provas colhidas no Termo de Colaboração Premiada, pela Receita Federal, não há que se falar em nulidade da prova obtida, o que significaria *venire contra factum proprium*, algo que o Direito não admite.

VEDAÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO.

Não é aceitável, uma vez caracterizado *venire contra factum proprium*, que, em sede de recurso voluntário, o recorrente venha contestar as informações obtidas em Acordo de Colaboração Premiada que ele mesmo concordou com a utilização de tais provas pela Receita Federal e que subsidiaram o lançamento em questão.

UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE. RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. COLABORAÇÃO PREMIADA.

A disponibilização de conjunto probatório produzido em processo criminal ao qual a fiscalização obteve acesso mediante autorização judicial, está de acordo com o ordenamento jurídico, podendo ser utilizado para caracterizar a existência de fato gerador de imposto de renda pessoa física.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO IPSIS LITTERIS DA IMPUGNAÇÃO. § 3º DO ART. 57 DO RICARF. APLICAÇÃO.

Se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida, tem a faculdade de transcrever a decisão de primeira instância.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS. ÔNUS DA PROVA.

Restando configurado, através de documentação hábil e idônea, que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos, há que se manter a infração tributária imputada ao sujeito passivo. Cabe ao interessado, não ao Fisco, provar a sua suposta condição de não contribuinte para que possa se eximir do pagamento do imposto de renda pessoa física, tendo em vista que são contribuintes todas as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Comprovado o pagamento diretamente às pessoas físicas prestadoras dos serviços, mantém-se o lançamento correspondente.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

MULTA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. INTUITO DOLOSO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 380 e ss).

Pois bem. Contra HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA, CPF 052.574.807-51, foi lavrado o Auto de Infração às fls. 2 a 9, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2011, ano-calendário 2010, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 72.712,59, multa de ofício no valor de R\$66.982,25 e juros de mora calculados até 11/2015 no valor de R\$33.004,24.

O lançamento decorre de:

- (i) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício no valor de R\$90.583,33, no ano-calendário 2010;
- (ii) Omissão de rendimentos no valor de R\$204.056,43 caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento em instituições financeiras, em relação aos quais, o contribuinte regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório Fiscal.

O enquadramento legal consta do Auto de Infração, fls. 3, 4, 8 e 9.

Sobre o imposto apurado em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas foi lançada multa de ofício de 150% e sobre o decorrente da omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada foi lançada multa de 75%. Foi feita representação fiscal para fins penais (processo 10872.720208/2015-28, a este apensado).

O Relatório Fiscal (fls. 11 a 21) é resumido a seguir.

Por meio das investigações feitas no âmbito da Operação Lava Jato, diversas informações foram obtidas acerca das pessoas ligadas a PAULO ROBERTO COSTA, reunindo-se elementos de prova no sentido de que empresas constituídas em nome de seus familiares e de MARCELO BARBOZA DANIEL foram utilizadas para receber valores advindos de empresas do setor petroquímico e de construtoras contratadas pela PETROBRAS para a realização de obras. MARCELO BARBOZA DANIEL vem a ser sócio do sujeito passivo HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA em diferentes empresas e possui uma conta corrente bancária em conjunto com o mesmo.

Existe uma conta corrente bancária de MARCELO BARBOZA DANIEL mantida em conjunto com o sujeito passivo HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA, CPF xxx e a pessoa física MARCELO CARVALHO ANDRADE, CPF xxx, (Banco Bradesco, agência 2359,

conta corrente 128333). Desta forma, foi aberto procedimento fiscal de diligência em face de HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA a fim de que o mesmo pudesse determinar as origens dos rendimentos identificados (TDPF 07.1.09.00-2015-00419-0). No TIPF 01, item 01, e no TIF 03, item 01 (arquivo TIF DIL HUMBERTO) o sujeito passivo foi intimado a determinar a origem; a motivação e apresentar a documentação comprobatória dos créditos em contas correntes bancárias elencados em planilha anexa, tendo sido advertido de que não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o valor dos rendimentos seria imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos pela quantidade de titulares. O co-titular HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA não respondeu às intimações.

Sempre que foi possível a identificação na análise dos créditos em contas correntes do sujeito passivo foram desconsiderados os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física e aqueles referentes a resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários, etc.

Os valores dos créditos em conta corrente cuja origem não houver sido comprovada serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos à tributação na Declaração de Ajuste Anual (DIRPF), conforme tabela progressiva vigente à época (art. 42, § 4º da Lei n.º 9.430/96, art. 4º da IN SRF n.º 246/02 e art. 849, § 3º do RIR/99). A palavra "origem" faz referência à identificação - isto é, tanto à procedência (depositante) quanto à natureza (título a que foi recebido) do depósito. Ou seja, não basta haver a identificação do depositante, sendo necessária a comprovação do motivo do pagamento, a fim de que se possa verificar a incidência ou não do imposto de renda da pessoa física (IRPF).

Depósitos de Origem não Comprovada

Depositantes pessoas físicas

Constatou-se que diferentes pessoas físicas pagaram rendimentos a HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA. Intimado a determinar a origem, a motivação e a apresentar a documentação comprobatória dos créditos em contas bancárias de sua co-titularidade, o contribuinte não o fez.

Foram instaurados procedimentos fiscais de diligência em face das pessoas físicas que efetuaram os pagamentos ao sujeito passivo, nos quais essas foram intimadas a determinar a motivação e apresentar a documentação comprobatória dos pagamentos feitos.

Entre as pessoas físicas intimadas, BRUNO ADONAI RODRIGUES MONTEIRO compareceu para prestar esclarecimentos. Informou que começou a trabalhar em 2010 na empresa PRAGMÁTICA CONSULTORIA, da qual HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA era sócio, tendo sido desligado em 2011. Exercia a função de Office Boy, fazendo pagamentos diversos com cheques da empresa. Foi perguntado ao depoente o motivo pelo qual ele recebeu cerca de R\$ 260.000,00 (planilha 01, arquivo DEP BRUNO) das contas pessoais de HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA e ao mesmo tempo recebeu apenas R\$ 7.700,00 como remuneração paga pela empresa PRAGMÁTICA CONSULTORIA, no período de 11/2010 a 11/2011 (arquivo DEP BRUNO, planilha 02). O depoente respondeu que sacava os cheques da conta de HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA e efetuava pagamentos para diferentes pessoas físicas, algumas empregadas da empresa e outras que ele desconhecia quem são. Foi solicitado que o depoente determinasse a motivação e apresentasse a documentação comprobatória do pagamento feito no valor de R\$ 6.816,18, em 06/12/2010, a HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA. O depoente respondeu que não se recorda do fato.

Nos extratos bancários evidencia-se que os valores dos débitos na conta de HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA (arquivo DEP BRUNO, planilha 01) se referem a cheques sacados na boca do caixa, com identificação de Bruno como a pessoa que fez os saques. Note que não há descrição de banco, agência e conta destinatários, corroborando a informação prestada pelo depoente. Constata-se que se trata de pagamentos feitos por HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA a pessoas físicas diversas e indeterminadas, de forma indireta, desvirtuando a real origem dos recursos. Da mesma forma é feito pagamento a HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA, também em dinheiro, depositado por Bruno (planilha 01), cuja origem não é comprovada.

Visto que o sujeito passivo e as pessoas físicas diligenciadas não apresentaram outros esclarecimentos acerca da motivação dos créditos em conta corrente, apesar das intimações efetuadas, considera-se que os créditos elencados na planilha 01 (arquivo Planilhas) representam depósitos bancários de origem não comprovada.

Depositantes pessoas jurídicas

Diferentes pessoas jurídicas pagaram rendimentos a HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA em 2010 (planilha 03), sendo que nenhuma das pessoas jurídicas listadas foi informada na DIRPF apresentada pelo sujeito passivo. Nas DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte) apresentadas por essas empresas também não houve informação de pagamentos feitos ao sujeito passivo. Assim sendo, reiterando intimações feitas no procedimento fiscal de diligência (arquivo TIF DIL HUMBERTO), no TIF 01, item 01 (arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a determinar a origem; a motivação e apresentar a documentação comprobatória dos créditos em conta corrente bancária de sua co-titularidade elencados em planilha anexa. Esta intimação não foi atendida.

O valor recebido da empresa PRAGMÁTICA DESENVOLVIMENTO, da qual o sujeito passivo não é sócio, não se refere à distribuição de lucros, visto que o registro contábil deste pagamento na contabilidade desta pessoa jurídica foi feito através de um crédito em conta BANCO em face de um débito em conta CAIXA (planilha 03, arquivo Planilhas e arquivo DIÁRIO PRAGMÁTICA DES). Ainda assim, no procedimento fiscal de diligência aberto em face dessa pessoa jurídica, no TIF 05, item 01 (arquivo TIF PRAG DES), a empresa foi intimada a determinar a motivação e apresentar a documentação comprobatória do pagamento efetuado. Essa intimação não foi atendida, tendo sido refeita no TIF 06, item 01 (arquivo TIF PRAG DES), a qual também não foi atendida. O sujeito passivo não foi informado em GFIP ou DIRF apresentada pela empresa como tendo sido beneficiário de rendimentos nesse valor e data. Considera-se que o valor do rendimento recebido pago por essa pessoa jurídica não teve sua motivação comprovada (planilha 03, arquivo Planilhas).

Depositantes não identificados

Os demais créditos em conta corrente do sujeito passivo não tiveram os depositantes identificados nos extratos bancários fornecidos (planilha 04, arquivo Planilhas).

Examinando os créditos em conta corrente listados na planilha 04 (arquivo Planilhas), verifica-se que muitos dos valores são repetidos, muitos com periodicidade semanal, similar a dos contratos apresentados por algumas das pessoas jurídicas das quais o sujeito passivo é sócio (planilhas 05 e 06), indicando se tratar de remuneração pela prestação de serviços realizados pela pessoa física do sujeito passivo.

Visto que o titular MARCELO BARBOZA DANIEL e o co-titular MARCELO CARVALHO ANDRADE (Banco Bradesco, agência 2359; conta corrente 128333) também não

comprovaram a origem dos rendimentos elencados, apesar das intimações feitas, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos pela quantidade de titulares (art. 58 da Lei n.º 10.637/02, que acrescentou o § 6º ao art. 42 da Lei n.º 9.430/96 e art.1º, § 2º da IN SRF n.º 246/02). Foram abertos procedimentos de fiscalização em face das pessoas físicas MARCELO CARVALHO ANDRADE (COMPROT: 10872.720.205/2015-94) e MARCELO BARBOZA DANIEL (COMPROT: 10872.720.203/2015-03) a fim de se constituir o crédito tributário devido.

Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas

Em procedimento fiscal de diligência a fim de verificar os motivos dos pagamentos feitos por pessoas jurídicas ao sujeito passivo, no TIF 01, item 01 (arquivo TIF BRASFOOD), a empresa BRASFOOD COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA - EPP (CNPJ 07.180.256/0001-77, antiga PORTO MADRID COMÉRCIO IMPORTAÇÃO), foi intimada a determinar a motivação e apresentar a documentação comprobatória dos pagamentos feitos pela empresa elencados em planilha anexa ao Relatório Fiscal. Em atendimento a essa intimação a empresa apresentou uma série de slides feitos em Photo Shop com o logotipo do Grupo Pragmática, relacionados aos serviços prestados, e informou que os pagamentos se referem a um contrato de prestação de serviços celebrado com a empresa PRAGMÁTICA, sem a definição do CNPJ envolvido e sem a apresentação dos contratos ou notas fiscais relacionadas (arquivo BRASFOOD). Examinando os valores recebidos pelo sujeito passivo que têm o mesmo valor das parcelas pagas pela PORTO MADRID COMÉRCIO IMPORTAÇÃO (R\$ 8.950,00), verifica-se que existem pagamentos semanais, exatamente nos moldes dos pagamentos determinados em outros contratos celebrados por empresas do sujeito passivo, indicando que tais pagamentos foram feitos pela mesma pessoa jurídica, em cheques e em dinheiro (planilha 08, arquivo Planilhas e processo 10872.720.203/2015-03, arquivo BRADESCO, página 507).

MARCELO BARBOZA DANIEL, em resposta parcial à intimação que lhe foi feita, apenas esclareceu que foi prestado serviço a essa pessoa jurídica, através de alguma de suas empresas (processo 10872.720.203/2015-03, arquivos DEP 02_1 e DEP 02_2 MBD, item 08), ratificando declaração apresentada pela tomadora do serviço (arquivo BRASFOOD).

Em outro procedimento fiscal de diligência a fim de verificar os motivos dos pagamentos feitos por pessoas jurídicas ao sujeito passivo, no TIF 01, item 01, a empresa ELEVAGRUA LOCADORA E COMÉRCIO DE ELEVADORES LTDA (CNPJ 07.007.541/0001-90) foi intimada a determinar a motivação e apresentar a documentação comprobatória dos pagamentos feitos pela empresa elencados em planilha (arquivo TIF ELEVAGRUA). Em atendimento a essa intimação, a empresa informou que os pagamentos foram feitos mediante recibos, sem apresentação de Notas Fiscais relacionadas à prestação do serviço, tendo apresentado um contrato e 16 recibos de pagamentos, além de confirmar a prestação do serviço (arquivo ELEVAGRUA).

Examinando o contrato apresentado, verifica-se que esse foi celebrado pela empresa PINGON ELEVADORES E GRUAS (CNPJ 28.188.175/0001-93) com a empresa MV PRAGMÁTICA (CNPJ 10.250.286/0001-17). De acordo com o contrato, os pagamentos deveriam ser feitos semanalmente, no valor de R\$12.500,00, a partir de 12/05/2010, com a duração de 51 semanas (arquivo ELEVAGRUA). Comparando esses dados com os valores recebidos pelo sujeito passivo, são identificados pagamentos feitos em espécie e em cheque, depositados por ELEVAGRUA LOCADORA E COMÉRCIO DE ELEVADORES LTDA (CNPJ 07.007.541/0001-90) e PINGON ELEVADORES E GRUAS (CNPJ 28.188.175/0001-

93), além de outros sem a identificação do depositante (planilha 09, arquivo Planilhas). Estas duas pessoas jurídicas possuem o mesmo domicílio tributário ou são galpões contíguos; o controle societário é exercido por diferentes membros das mesmas famílias (arquivo QS ELEVAGRUA), evidenciando se tratar de um grupo econômico.

O banco Bradesco forneceu cópias de alguns dos cheques depositados (processo 10872.720.203/2015-03, arquivo BRADESCO, páginas 558, 562, 570, 586), para os quais não há recibo na mesma data, evidenciando que ao menos MARCELO CARVALHO ANDRADE (pelos recibos) e HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA (pelos depósitos em conta corrente) foram beneficiários de pagamentos feitos por esse grupo de empresas, em função dos serviços prestados, conforme contrato e recibos apresentados. Nos recibos apresentados figuram os valores de R\$ 12.500,00 (arquivo ELEVAGRUA). Em todos os recibos constata-se que a empresa que efetuou os pagamentos formalmente foi a PINGON ELEVADORES E GRUAS, o que não corresponde aos rendimentos recebidos pelo sujeito passivo, os quais foram pagos por outras empresas além dessa (planilha 09, arquivo Planilhas).

Constata-se que o contrato de prestação de serviço apresentado foi realizado pelos sócios HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA; MARCELO BARBOZA DANIEL e MARCELO CARVALHO ANDRADE, entre outros. Em todos os casos não houve a emissão de uma nota fiscal sequer, apesar de o serviço ter sido prestado, conforme declaração de MARCELO BARBOZA DANIEL (processo 10872.720.203/2015-03, arquivos DEP 02_1 e DEP 02_2 MBD, item 09).

Os tomadores dos serviços não sabem informar ao certo a razão social da empresa contratada, referindo-se a essas de forma genérica como PRAGMÁTICA, mas sempre confirmando a prestação do serviço. Vale mencionar que o sujeito passivo é sócio de duas diferentes empresas que possuem esse nome na razão social (PRAGMATICA CONSULTORIA e GRUPO PRAGMATICA) e seus sócios possuem mais 3 empresas que também usam esse nome na razão social (MV PRAGMATICA; PRAGMATICA DESENVOLVIMENTO e MR PRAGMÁTICA).

No caso em tela, os rendimentos recebidos materializam o acréscimo patrimonial da pessoa física HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA, conforme comprovado através dos extratos bancários do mesmo.

Evidencia-se que o sujeito passivo recebeu rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício pago por pessoas jurídicas; e, de forma intencional, omitiu tais informações em sua DIRPF AC 2010 (ND: 07/17.783.544). Evidencia-se omissão dolosa praticada pelo sujeito passivo, com o evidente intuito de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante omissão de informações de rendimentos tributáveis na DIRPF. Sobre o imposto apurado relativo a essa infração, foi aplicada multa de ofício qualificada de 150% e sobre o imposto apurado relativo à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada foi aplicada multa de ofício de 75%.

Cientificado em 30/11/2015 (fls. 325 e 326), em 28/12/2015, fl. 371, o contribuinte, apresenta a impugnação às fls. 332 a 360, instruída com os documentos às fls. 361 a 370, a seguir resumida:

Distribuição de lucros da empresa Grupo Pragmática Consultoria em Gestão Patrimonial CNPJ 07.271.913/0001-91 – Isenção

1. Os valores lançados constam dos extratos do Grupo Pragmática, que demonstram que os valores recebidos pelo impugnante tem como origem a distribuição dos lucros auferidos no exercício de 2010.

2. Foi apurada omissão de rendimentos no valor de R\$ 294.639,76, sendo que o impugnante auferiu a título de distribuição de lucros a importância de R\$ 530.947,50, ou seja, além do apurado pela fiscalização no auto de infração. Tal afirmação é constatada por meio da declaração de imposto de renda do impugnante no exercício de 2011/2010, bem como por meio da DIRF apresentada pela empresa Grupo Pragmática Consultoria em Gestão Ltda.
3. A isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995. A tributação desses rendimentos na pessoa física caracteriza bis in idem.
4. Segundo o art. 997, inc. V, do Código Civil, de 2002, é possível à criação de uma sociedade em que o sócio contribua exclusivamente com serviços, não ingressando com quaisquer bens ou direitos para o capital social. Sem prejuízo desse fato, o contrato social deve fazer menção ao fato de qual será a participação desse sócio nos lucros e nas perdas, conforme inciso VII do referido artigo.
5. O Código Civil, de 2002, regula, em diversos momentos, a participação do sócio de serviços nos lucros da sociedade. Tal participação não se confunde com rendimentos por serviços prestados, os quais podem ser percebidos tanto por ele, quanto pelos demais sócios, a título de pró labore, conforme o estabelecido no contrato social.
6. Conforme pode se verificar através da alteração contratual vigente no exercício fiscal constante da fiscalização, o impugnante possuía 99% (noventa e nove por cento) das cotas da sociedade - Grupo Pragmática, sendo, portanto o executor de todos os trabalhos realizados pela citada empresa, fazendo, assim, jus aos rendimentos do trabalho e fração dos resultados.
7. O CC/2002 dispôs que o sócio que contribui com serviços tem o direito de perceber lucros. Assim, os valores que o sócio recebe da sociedade são de igual natureza, pois conforme determina o artigo 4º do Código Tributário Nacional, não há que se fazer distinção entre rendimentos do trabalho (pró-labore) e parte dos resultados (lucros). Ocorre a isenção do imposto independentemente da denominação dada aos rendimentos.
8. A isenção não pode ser condicionada à natureza jurídica da verba distribuída, nos termos do art. 4º do CTN. Não é o nome o fato relevante para a caracterização da isenção, mas sim o fato de os valores serem percebidos pelo sócio que contribui apenas com trabalho, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada. Portanto, faz jus à regra isentiva os valores recebidos pelo impugnante pela empresa Grupo Pragmática. O art. 10 da Lei nº 9.249/95 não impõe limite nem determina a obrigatoriedade da tributação da pessoa jurídica para que a distribuição de lucros se beneficie da isenção.
9. A fiscalização não apontou qualquer excesso na distribuição de lucro, proveniente da empresa Grupo Pragmática Consultoria, nem mesmo, em momento algum desclassificou os livros contábeis, uma vez que foram preenchidos conforme legislação comercial e contábil. E ainda, foram apresentadas espontaneamente pelo impugnante além dos livros fiscais, as declarações de IRPJ, IRPF, extratos e demais documentos solicitados.
10. A distribuição de lucros seguiu os procedimentos exigidos em lei, conforme entendimento do CARF. Há previsão constante do contrato social (cláusula VIII) e os documentos contábeis da pessoa jurídica estão em conformidade com a legislação pertinente.
11. Conforme se verifica do Relatório Fiscal, o impugnante é sócio de duas empresas, Grupo Pragmática Consultoria e Pragmática Consultoria em Gestão.

Incidência de Juros de Mora (Selic) sobre a Multa de Ofício

12. No momento da lavratura, o fiscal aplica a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício.
13. Não há previsão legal para que os juros, calculado à taxa SELIC, incidam sobre as multas isolada e de ofício por se tratar de instituto (penalidade) que não se confunde com tributos.
14. A interpretação literal dos artigos 161 do CTN com o artigo 61 da Lei nº 9.430 implica na afirmação de que os juros moratórios apenas podem incidir quando o crédito não for pago

integralmente no vencimento, aquele entendido como montante originário tão somente de tributos (impostos, taxas e contribuições), não incluindo, portanto, as multas de ofício.

15. O art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, prevê que a Selic incide “sobre os débitos a que se refere este artigo”. No relatório da votação da Lei nº 9.430 na Câmara dos deputados, plenário na sessão de 20/11/1996, consta que o artigo em comento altera o critério de incidência da multa de mora incidente sobre tributos e contribuições federais, não pago nos prazos estabelecidos, cujo fatos geradores ocorram a partir de 1 de janeiro de 1997.
16. Apenas parte do crédito tributário exigido no auto de infração tem como fato gerador a imposição de multa (arts. 113, §1º c/c 139 do CTN) e, sendo certo que a presente impugnação suspende a sua exigibilidade (art. 151, III, CTN), é inegável que não transcorreu o prazo para adimplemento da multa de ofício aplicada.

Inexistência da Razão para Aplicação de Multa de 150%

17. A dobra da sanção de 75% (setenta e cinco por cento) só se justifica nas hipóteses em que resta caracterizado dolo específico, atinente à prática dos delitos previstos pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, conforme prevê expressamente o art. 44, I, e §1º da Lei nº 9.430/96.
18. Cumpriria à autoridade autuante demonstrar cabalmente que o impugnante, agindo com o dolo específico, buscou impedir ou retardar o conhecimento por parte da Fazenda da ocorrência do fato gerador ou condições capazes, como in casu dos depósitos bancários em conta corrente.
19. Não consta no Relatório Fiscal a submissão de qualquer possível conduta dolosa supostamente praticada pelo impugnante àquelas abstratamente previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que tende a ser suficiente para afastar a aplicação da multa qualificada, já que não fundamentada na legislação especial aplicável, mas apenas genericamente no art. 44, I c/c §1º da Lei nº 9.430/96. É entendimento pacífico do CARF de que a falta de indicação precisa quanto ao enquadramento da qualificadora é causa de redução da multa de ofício para o percentual ordinário de 75%.
20. Não foi demonstrado que o impugnante tenha ao menos tentado, impedir ou retardar o conhecimento por parte da fiscalização quanto à operação realizada ou o fato gerador da obrigação tributária.
21. As conclusões pela qualificação da multa com base somente na verificação de prática de conduta de sonegação continuada; significância dos valores subtraídos da tributação, apurados nos Anexos I a IV do Relatório Fiscal; e a violação à legislação societária são manifestamente infundadas, conforme pacífico posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Indevida Multa de Ofício de 75%

22. Não houve qualquer ato doloso por parte do impugnante com o intuito de prejudicar a fiscalização, conforme determina os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. De acordo com as Súmulas do CARF nº 14 e 25, a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos e a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si sós, não autorizam a qualificação da multa de ofício. A Súmula 25 do CARF tem efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme anexo da Portaria MF nº 383 de 14/07/2010.
23. Por todo o exposto, tendo em vista a boa-fé do impugnante e as súmulas do CARF, que exigem a comprovação de sonegação, fraude e conluio para a aplicação da multa de ofício no valor de R\$ 103.604,98, esse deve ser excluído do lançamento.

Pedido

24. Requer-se: (i) Que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final da presente impugnação tomando as providências necessárias para que sejam obstadas quaisquer procedimentos tendentes à inscrição ou execução administrativa e/ou judicial do crédito tributário impugnado, nos termos do inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional; (ii) Que seja julgada procedente a impugnação, pelas razões de fato e de direito

expostas na defesa administrativa; (iii) Que as notificações e ciências quanto ao presente processo administrativo sejam encaminhadas ao representante do contribuinte, Sergio Pinho Júnior - Av. das Américas, 4.200 - bloco 04 - sala 509 - Barra da Tijuca - Rio de Janeiro - RJ, CEP:22.640-102.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de fls. 380 e ss, cujo dispositivo considerou a impugnação **improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2011

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Comprovado o pagamento diretamente às pessoas físicas prestadoras dos serviços, mantém-se o lançamento correspondente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150% sobre imposto apurado em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, uma vez demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se na hipótese tipificada no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (fls. 409 e ss), reiterando os argumentos já apresentados em sua impugnação.

Consta nos autos, ainda, petição complementar de fls. 437 e ss, acompanhada de documentos anexos, na qual o recorrente reitera o pedido de nulidade do lançamento, a improcedência da autuação ou, subsidiariamente, a suspensão do processo administrativo em questão para que o mesmo somente prossiga mediante autorização expressa do Juiz Federal responsável pela autorização para utilização das informações que embasam a autuação fiscal.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Preliminar.

Em petição complementar, às fls. 437 e ss, o contribuinte requer a nulidade do lançamento e a improcedência da autuação, ou subsidiariamente a suspensão do processo administrativo em questão para que o mesmo somente prossiga mediante autorização expressa do Juiz Federal responsável pela autorização para utilização das informações que embasam a autuação fiscal.

Alega, pois, que o fisco utilizou provas ilícitas para constituição do crédito tributário, notadamente, cio imposto de renda da pessoa física, a pretexto de omissão de receita tributável constatada pelo exame das movimentações financeiras obtidas na ação penal da Operação Lava Jato.

Nesse sentido, afirma que estaria evidenciado e expressamente declarado e comprovado que todas as provas obtidas para a lavratura do auto que embasou o processo administrativo em referência, o foram única e exclusivamente com base nos dados obtidos na ação penal da Operação Lava Jato.

No entanto, pontua que o Juízo que promoveu a quebra do sigilo anteriormente, proferiu decisão promovendo o aditamento da decisão que havia autorizado a quebra do sigilo do contribuinte em questão, razão pela qual uso da mesma passou a ser inadmissível. Com isso, entende que os efeitos produzidos pelas provas utilizadas nessas circunstâncias, são nulos de pleno direito.

É certo que as provas ilícitas não se revestem de eficácia jurídica e nem podem ser admitidas como suporte de juízos acusatórios ou de juízos condenatórios. Tem-se que a prova é considerada ilícita quando caracterizar violação às normas legais ou aos princípios do ordenamento, de natureza processual ou material, obtida mediante a infração às garantias individuais e legais.

Inclusive, este Colegiado já teve a oportunidade de se manifestar em ocasião anterior, a respeito da improcedência do lançamento fiscal na hipótese de decisão judicial superveniente que reconhece a ilicitude da prova emprestada, em decorrência da forma como produzida, o que resultaria na eliminação do respectivo conjunto probatório transportado ao processo administrativo tributário. É de se ver:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2008, 2009

PROVAS EMPRESTADAS. DECISÃO JUDICIAL SUPERVENIENTE. ILICITUDE DAS PROVAS. PROVAS REMANESCENTES REVESTIDAS DE LICITUDE. ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL. AUTO DE INFRAÇÃO INSUBSISTENTE.

A decisão judicial superveniente que reconhece a ilicitude da prova emprestada, em decorrência da forma como produzida, resulta na eliminação do respectivo conjunto probatório transportado ao processo administrativo tributário. Na hipótese dos autos, uma vez expurgadas as provas ilícitas, a imputação fiscal com fundamento na base probatória remanescente revestida de licitude implicaria um lançamento de ofício com alteração da motivação original, o que não é admissível em sede do contencioso administrativo. Cabe tornar insubsistente o auto de infração quando a motivação adotada para o lançamento do crédito tributário está vinculada, direta ou indiretamente, às provas emprestadas colhidas na esfera criminal, posteriormente reputadas ilícitas.

(Acórdão n.º 2401-007.102 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 5 de novembro de 2019. Rel. Cleberson Alex Friess).

Contudo, na hipótese vertente, entendo que não assiste razão ao contribuinte.

A começar, a decisão proferida pelo então Exmo. Juiz Sérgio Moro e juntada pelo recorrente (Petição n.º 5054741-77.2015.4.04.7000 – fls. 3595 e ss) não tem a extensão pretendida e, ao contrário do que alegado, não declarou a nulidade de toda e qualquer prova colhida por intermédio da colaboração premiada no âmbito da Operação Lava Jato, para fins tributários, estando restrita aos autos lá mencionados, todos acompanhados da devida fundamentação daquele Juízo. É de se ver:

Autos	Evento da Decisão
5010767-87.2015.4.04.7000	Evento 70
5013906-47.2015.4.04.7000	Evento 18
5023582-53.2014.4.04.7000	Evento 25
5056156-95.2015.4.04.7000	Evento 411
5073475-13.2014.4.04.7000	Evento 289
5073906-47.2015.4.04.7000	Evento 18
5001446-62.2014.4.04.7000	Evento 297
5049557-14.2013.4.04.7000	Evento 1521
5054741-77.2015.4.04.7000	Evento 4

Analisando o Relatório Fiscal (fls. 11 e ss), não é possível chegar-se à conclusão de que as provas obtidas e que embasaram a presente acusação fiscal foram abarcadas pela decisão do então Exmo. Juiz Sérgio Moro. Não se deve ignorar o fato de que a Operação Lava Jato possui inúmeros desdobramentos, sendo inúmeros os reflexos oriundos da investigação, não podendo ser tratada de forma ampla, sem a devida conexão com os fatos narrados, as provas produzidas e as acusações imputadas individualmente a cada qual, como pretende o recorrente.

E ainda que assim não o fosse, a decisão do então Exmo. Juiz Sérgio Moro não declara, de imediato, a nulidade das provas obtidas por intermédio dos acordos de colaboração premiada, mas condiciona a sua utilização à autorização específica do Juízo, ou seja, mediante a apresentação de novo requerimento. É de se ver:

Ante o exposto, defiro o requerido pelo MPF e promovo o aditamento de todas as referidas decisões para a elas agregar que está vedada a utilização dos elementos

informativos e provas cujo compartilhamento foi anteriormente autorizado por este Juízo contra pessoas que celebraram acordo de colaboração com o Ministério Público no âmbito da assim denominada

Operação Lavajato, bem como contra empresas que celebraram acordo de leniência.

Caso pretendida a utilização das provas ou das informações com esta finalidade, ficará ela sujeita à autorização específica deste Juízo, ou seja, da apresentação de novo requerimento.

Caso o material já tenha sido usado contra algum colaborador ou empresa, poderá este Juízo ser especificamente provocado para decidir a respeito da manutenção da autorização ou não.

O MPF fica encarregado de dar ciência desta decisão a cada órgão que recebeu provas e elementos probatórios compartilhados.

Ademais, a decisão do então Exmo. Juiz Sérgio Moro não merece a interpretação ampla dada pelo recorrente, eis que a proteção dada foi apenas para o próprio colaborador ou a empresa leniente contra sanções de outros órgãos públicos, sob pena de desestimular a celebração desses acordos e prejudicar o seu propósito principal que seria a obtenção de provas em processos criminais. Ou seja, a decisão teve a preocupação de proteger o próprio colaborador, não abarcando eventuais terceiros citados na colaboração premiada e que devem ser investigados para apuração, inclusive, de infrações fiscais.

Para além do exposto, a meu ver, um fato interessante é capaz de eliminar as eventuais dúvidas existentes acerca da licitude das provas que aqui se discute. Isso porque, no Termo de Acordo de Colaboração Premiada (fls. 477 do Processo n.º 18470.728708/2016-23), firmado por Humberto Sampaio de Mesquita, ora recorrente, consta, ainda, a previsão de autorização expressa para a utilização emprestada das provas obtidas por meio do acordo de colaboração premiada, pela Receita Federal. É de se ver:

[...]

Parte V – Validade da Prova

Cláusula 15. A prova obtida mediante a presente avença de colaboração premiada será utilizada validamente para a instrução de inquéritos policiais, procedimentos administrativos criminais, ações penais, ações cíveis e de improbidade administrativa e inquéritos civis, podendo ser emprestada também ao Ministério Público dos Estados, à Receita Federal, à Procuradoria da Fazenda Nacional, ao Banco Central do Brasil e a outros órgãos, inclusive de países e entidades estrangeiras, para a instrução de procedimentos e ações fiscais, cíveis, administrativas (inclusive disciplinares), de responsabilidade bem como qualquer outro procedimento público de apuração dos fatos.

Nesse desiderato, o próprio recorrente, quando da celebração do acordo de colaboração premiada, autorizou expressamente que as provas lá colhidas, fossem utilizadas pela Receita Federal. Assim, se, em razão de acordo celebrado, o próprio colaborador concorda com a utilização das provas colhidas no Termo de Colaboração Premiada, pela Receita Federal, não há que se falar em nulidade da prova obtida, o que significaria *venire contra factum proprium*, algo que o Direito não admite.

Não é aceitável, portanto, uma vez caracterizado *venire contra factum proprium*, que, em sede de recurso voluntário, o recorrente venha contestar as informações obtidas em Acordo de Colaboração Premiada que ele mesmo concordou com a utilização de tais provas pela Receita Federal e que subsidiaram o lançamento em questão.

E, ainda, a disponibilização de conjunto probatório produzido em processo criminal ao qual a fiscalização obteve acesso mediante autorização judicial, está de acordo com o

ordenamento jurídico, podendo ser utilizado para caracterizar a existência de fato gerador de imposto de renda pessoa física.

Sobre os demais argumentos lançados pelo contribuinte, notadamente acerca da inconstitucionalidade/legalidade das normas legais, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Por fim, sobre a alegação acerca da ausência de acréscimo patrimonial, em razão do cumprimento dos próprios termos estipulados na colaboração premiada, trata-se de matéria de mérito, a ser examinada no tópico seguinte.

3. Mérito.

Tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, enxertando apenas alguns comentários sobre a decisão recorrida, opto por reproduzir no presente voto, nos termos do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo e mantenho em sua integralidade, para, ao final, apresentar considerações adicionais com o intuito de reforçar as convicções tecidas no presente voto. É de se ver:

[...]

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações. Assim, dela toma-se conhecimento.

Inicialmente, quanto ao pedido de envio de correspondências para o endereço do procurador, esclareça-se que, no processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários, a intimação do sujeito passivo sujeita-se a procedimentos próprios (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações).

No que se refere à sua efetivação por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, essa não dispensa a prova de seu recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (inciso II do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações). Logo, a solicitação formulada não pode ser deferida, por falta de amparo legal.

Saliente-se que, independente de pedido do contribuinte, com a apresentação tempestiva de impugnação ao lançamento, ocorre a suspensão do crédito tributário nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

Atividade vinculada

Cumprido ressaltar que a atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária, cabendo à Administração apenas fazer cumpri-los, pelo que é defeso aos agentes públicos a aplicação de entendimentos contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária.

Em relação aos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que entende virem ao encontro da tese da defesa, cumpre observar que as decisões daquele colegiado não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (art. 100 do CTN).

Esclareça-se que as decisões do CARF só serão aplicadas, nos julgamentos administrativos de primeira instância, no caso de existência de súmula vinculante que preencha as condições previstas no art. 75 do Anexo I da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 e desde que aplicável ao caso em exame no processo.

Quanto à referência a entendimentos exarados em decisões prolatadas pelo Judiciário, vale lembrar que o entendimento nelas expresso sobre a matéria fica restrito às partes integrantes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, à luz do disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Depósitos bancários de origem não comprovada.

O CTN define, em seus artigos 43, 44 e 45, a seguir reproduzidos, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o art. 44, a tributação do imposto de renda não se dá só sobre rendimentos reais mas, também, sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais indicativos de sua existência e montante:

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.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. (Grifos acrescidos)

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa, no presente processo, não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

A Lei nº 9.430, de 1996, que embasou o lançamento, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, assim dispõe, acerca dos depósitos bancários:

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).

[...]

§ 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.

§ 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.

A lei transcrita estabeleceu uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular de 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.

As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (juris et jure) e relativas (juris tantum). Denomina-se presunção juris et jure aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é juris tantum quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo juris tantum (relativa). Caberia, portanto, ao contribuinte apresentar justificativas válidas para os ingressos ocorridos em suas contas bancárias.

A presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações ou esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é ônus do contribuinte.

Assim sendo, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual efetuando o lançamento do imposto correspondente.

Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

No caso, houve o enquadramento no previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, portanto, é ônus do contribuinte a prova de que os valores depositados em suas contas se tratam de rendimentos tributáveis já oferecidos à tributação ou isentos ou não tributados, como alegado.

É importante destacar que o art. 42 exige a comprovação da origem com documentação hábil e idônea, sendo o seu § 3º bem elucidativo quando determina que os depósitos devem ser analisados individualizadamente. Logo, para elidir o lançamento, cabe ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso.

O contribuinte alega que o valor total de R\$ 294.639,76 considerados como rendimentos omitidos, correspondente à soma dos rendimentos lançados como omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e como omissão de rendimentos em decorrência de depósitos bancários de origem não comprovada (auto de infração à fl. 5), refere-se à distribuição de lucros pela empresa Grupo Pragmática Consultoria em Gestão Ltda que no ano-calendário de 2010 teria sido de R\$ 530.947,50.

O contribuinte, para instruir sua impugnação, junta tão-somente como documento comprobatório cópia de sua declaração de ajuste anual, na qual foi informado na linha “Lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes” o valor de R\$530.947,50, que teria sido recebido da empresa Grupo Pragmática, CNPJ 07.271.913/0001-91, fl. 367.

Mesmo que as escriturações contábeis da pessoa jurídica tivessem sido apresentadas com os dados da alegada distribuição de lucros, ainda assim não estaria demonstrada a origem dos depósitos bancários que serviram de base para o lançamento. Como já explicitado, é ônus do contribuinte comprovar individualizadamente a origem dos depósitos, com identificação do depositante e da natureza da operação. De acordo com os argumentos apresentados, deveria ter sido comprovado o efetivo repasse de numerário da pessoa jurídica para o interessado, coincidente em data e valor com os depósitos bancários, respaldado com documentos que lastreassem a alegada distribuição de lucros isentos do imposto.

Ressalte-se, tendo em vista os argumentos expendidos na impugnação, que a isenção decorre de lei e a lei que concede isenção interpreta-se literalmente, conforme determina o art. 111 da Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN. A título de esclarecimento, transcrevem-se os incs. XXVIII ou XXIX do art. 39 do Decreto nº 3.000, de 1999, que tratam da isenção de lucros e dividendos pagos a sócios:

Art.39.Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

[...]

XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46);

XXIX - os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10);

Como se observa do Relatório Fiscal, fls. 13 a 15, e do extrato bancário às fls. 74 a 106, das planilhas às fls. 148 a 176, os depósitos de origem não comprovada tiveram como depositantes, além de pessoas não identificadas, várias pessoas físicas e jurídicas, sem que fossem informados na declaração do contribuinte rendimentos recebidos de pessoas físicas ou das pessoas jurídicas indicadas. Não houve depósito identificado como tendo sido feito pela empresa Grupo Pragmática Consultoria em Gestão Ltda. O fato de vários depósitos terem os depositantes identificados por si só já inviabilizaria a alegação do contribuinte de que os valores lançados se tratam de lucros distribuídos pela empresa Grupo Pragmática Consultoria em Gestão Ltda, CNPJ 07.271.913/0001-91, conforme sua declaração de ajuste anual.

No tocante a depósito realizado pela empresa Pragmática Desenvolvimento, CNPJ 05.443.334/0001-53, não há como considerá-lo distribuição de lucros, também não tendo sido determinada a sua motivação. Por esclarecer a questão, transcreve-se excerto do Relatório Fiscal acerca da matéria:

O valor recebido da empresa PRAGMÁTICA DESENVOLVIMENTO, da qual o sujeito passivo não é sócio, não se refere à distribuição de lucros, visto que o registro contábil deste pagamento na contabilidade desta pessoa jurídica foi feito através de um crédito em conta BANCO em face de um débito em conta CAIXA (planilha 03, arquivo Planilhas em anexo e arquivo DIÁRIO PRAGMÁTICA DES em anexo). Ainda assim, no procedimento fiscal de diligência aberto em face desta pessoa jurídica, no TIF 05, item 01 (arquivo TIF PRAG DES em anexo), a mesma foi intimada a determinar a motivação e apresentar a documentação comprobatória do pagamento efetuado. Esta intimação não foi atendida, tendo sido refeita no TIF 06, item 01 (arquivo TIF PRAG DES em anexo), a qual também não foi atendida. O sujeito passivo não foi informado em GFIP ou DIRF apresentada pela empresa como tendo sido beneficiário de rendimentos neste valor e data. Considera-se que o valor do rendimento recebido pago por esta pessoa jurídica não teve sua motivação comprovada (planilha 03, arquivo Planilhas em anexo).

Os contribuintes são obrigados a manter em boa guarda e ordem todos os documentos que se refiram aos atos e às operações que contribuíram para modificar sua situação patrimonial durante os períodos decadencial ou prescricional das eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

No tocante aos valores lançados, o interessado, nem antes da autuação, nem ao apresentar a impugnação, logrou comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores apontados pela fiscalização.

Registre-se que em se tratando de conta conjunta, foram consultados por esta julgadora os processos dos co-titulares da conta bancária em análise (nº 10872.720.205/2015-94 de MARCELO CARVALHO ANDRADE e nº 10872.720.203/2015- 03 de MARCELO BARBOZA DANIEL), cujos créditos não comprovados deram causa ao lançamento da omissão de rendimentos nos termos do art. 42 da Lei nº Lei nº 9.430, de 1996, verificando-se que não há nos referidos processos documentos comprobatórios de créditos que pudessem reduzir o valor lançado decorrente da proporcionalização dos créditos não comprovados pelos três co-titulares da conta bancária.

Assim, há que se manter o lançamento relativo à omissão de rendimentos nos termos do art. 42 da Lei nº Lei nº 9.430, de 1996.

Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas

O contribuinte alega que o valor total de R\$ 294.639,76 considerados como rendimentos omitidos, correspondente à soma dos rendimentos lançados como omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e como omissão de rendimentos em decorrência de depósitos bancários de origem não comprovada (auto de infração à fl. 5) refere-se à distribuição de lucros pela empresa Grupo Pragmática Consultoria em Gestão Ltda que no ano-calendário de 2010 teria sido de R\$ 530.947,50.

No caso, verifica-se que os valores lançados no auto de infração, fl. 3, como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas são os constantes da planilha 11, fl. 176, agrupados por mês e divididos por três. Os valores consignados na referida planilha referem-se a pagamentos efetuados pela PORTO MADRID COMÉRCIO IMPORTAÇÃO no valor individual de R\$8.950,00 e pelo grupo econômico das empresas ELEVAGRUA LOCADORA E COMÉRCIO DE ELEVADORES LTDA e PINGON ELEVADORES E GRUAS nos valores de R\$12.500,00 e R\$25.000,00.

Mês	Valores Planilha 11 (Fl. 176)	Valor Auto de Infração (Fl. 3)
jun/10	25.000,00	
jun/10	12.500,00	

jun/10	25.000,00	
Total	62.500,00	20.833,33
jul/10	12.500,00	
Total	12.500,00	4.166,67
ago/10	12.500,00	
ago/10	25.000,00	
ago/10	12.500,00	
ago/10	12.500,00	
Total	62.500,00	20.833,33
set/10	8.950,00	
set/10	8.950,00	
set/10	8.950,00	
Total	26.850,00	8.950,00
out/10	8.950,00	
out/10	8.950,00	
out/10	8.950,00	
out/10	8.950,00	
Total	35.800,00	11.933,33
nov/10	8.950,00	
nov/10	8.950,00	
nov/10	8.950,00	
nov/10	8.950,00	
nov/10	8.950,00	
Total	44.750,00	14.916,67
dez/10	8.950,00	
dez/10	8.950,00	
dez/10	8.950,00	
Total	26.850,00	8.950,00
Total em 2010		90.583,33

Da análise dos documentos que integram os autos, especialmente, os apresentados pelas empresas BRASFOOD COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA – EPP (CNPJ07.180.256/0001-77, antiga PORTO MADRID COMÉRCIO IMPORTAÇÃO), pelo grupo econômico ELEVAGRUA LOCADORA E COMÉRCIO DE ELEVADORES LTDA e PINGON ELEVADORES E GRUAS, em decorrência de diligências efetuadas, correlacionam-se os pagamentos efetuados por essas com prestação de serviços realizados.

Os esclarecimentos apresentados pelas pessoas jurídicas, embora refiram-se a prestação de serviços por empresa identificada genericamente como PRAGMÁTICA, não definiram e comprovaram qual seria a pessoa jurídica prestadora dos serviços. Em respostas às intimações efetuadas, não foi apresentado nenhum documento fiscal em que se pudesse identificar a empresa prestadora dos serviços, mas houve a confirmação da prestação dos serviços.

Como se observa, os pagamentos não foram efetuados a empresas das quais os cotitulares da conta bancária em análise são sócios, não sendo emitidos documentos fiscais relativos à prestação dos serviços por nenhuma empresa do grupo.

Os pagamentos foram feitos pelas tomadoras dos serviços diretamente às pessoas físicas prestadoras desses. Não cabe, dessa forma, alegação de recebimento de distribuição de lucros das empresas das quais é sócio. Está caracterizado o recebimento de rendimentos por serviços prestados sem vínculo empregatício.

Os rendimentos recebidos pelo interessado, conforme comprovado por créditos em sua conta bancária, discriminados na planilha às fls. 160, 161 e 176, caracterizam fato gerador do imposto de renda nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Multa de ofício de 75% e 150%

No caso, como se observa do auto de infração, sobre o imposto apurado em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$90.583,33 foi lançada multa de ofício de 150% e sobre o decorrente da omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$204.056,43 foi lançada multa de 75%.

Sobre a multa de ofício, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações, prevê:

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

I- de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Saliente-se que a penalidade descrita no inciso I aplica-se sempre que houver falta de recolhimento de imposto, não tendo a lei vinculado a sanção à natureza da falta.

A responsabilidade por infração à legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato praticado (art. 136 do CTN). De acordo com o inciso VI do art. 97 do CTN somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. No caso do contribuinte, não há previsão legal para a dispensa da exigência. A multa de cento e cinquenta por cento é aplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independente de outras penalidades administrativas cabíveis:

“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.”

O art. 71, inciso I, definiu que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, inciso I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

A multa qualificada deve ser aplicada quando restar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública,

mascarando a ocorrência do fato gerador ou retardando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

A fiscalização entendeu que o contribuinte tentou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal relativa à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas ao adotar as seguintes condutas: prestação de serviço a pessoas jurídicas utilizando-se do nome PRAGMÁTICA integrante da razão social de empresas das quais é sócio, a fim de impedir o conhecimento pela Fazenda Pública dos valores recebidos pela pessoa física; não informar os rendimentos recebidos pela prestação de serviços em sua declaração de ajuste anual com a intenção de eximir-se do pagamento do imposto.

Não poderia ser outro o entendimento em face da comprovação de ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e se eximir do pagamento do imposto correspondente.

Por conseguinte, deve-se manter a multa qualificada aplicada. Julgar, no entanto, se houve ou não crime, extrapola a competência deste foro, atribuída ao Poder Judiciário.

Juros de mora sobre a multa de ofício

É infundada a afirmação da impugnação segundo a qual não existe amparo legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício paga após o prazo concedido ao sujeito passivo para o pagamento do auto de infração.

A respeito do assunto, o RIR 1999 dispõe:

Art. 953. Em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 1º No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de um por cento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 2º Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o art. 950 (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, art. 16, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.331, de 28 de maio de 1987, art. 6º).

§ 3º Os juros de mora serão devidos, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º).

De acordo com o texto normativo supra, todos os créditos tributários da União não pagos na data do vencimento estão sujeitos ao acréscimo de juros de mora. Não existe ressalva na cabeça do artigo, de modo que, independentemente de sua natureza, todos os créditos tributários estão alcançados pela norma. A única exceção expressa encontra-se no § 2º do artigo, mas diz respeito unicamente à multa de mora. Essa exceção, convém notar, tem por fundamento legal o artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, o qual determina (com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.331, de 1987):

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

Ainda que o cálculo dos juros de mora tenha sido alterado inúmeras vezes ao longo dos tempos, a sua incidência sempre permaneceu genérica nos termos do artigo 16 do Decreto-lei n.º 2.323, de 1987, *supra*, com a respectiva ressalva do seu parágrafo único. A norma atualmente em vigor que regula a cobrança e o cálculo dos juros de mora é o artigo 61, § 3º, da Lei n.º 9.430, de 1996. Seu texto igualmente determina a incidência genérica sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Confira-se:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Os defensores da tese da inaplicabilidade de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação anterior, que remitia a débitos de qualquer natureza (Decreto-lei n.º 2.323, de 1987, e Lei n.º 8.218, de 1991). Assim, a partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Desse modo, a multa de ofício não sofreria a incidência de juros de mora, uma vez que decorreria do descumprimento de dever legal de declarar ou pagar o tributo ou a contribuição.

Entretanto, a interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, não permite afastar a aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa. Ao contrário, uma interpretação efetivamente literal conduz à conclusão de que deve haver a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. É que uma interpretação literal não pode olvidar do termo “decorrente de”, posto antes das palavras “tributos e contribuições” no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996. O dicionário Aurélio traz a seguinte definição para o verbete “decorrente”:

Decorrente. [Do lat. Decurrente.] Adj. 2 g. 1. Que decorre, que passa, que se escoia; decursivo. 2. Que decorre, que se origina: [...]

Dizer que “os débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ou seja, débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora. Não se pode suprimir a expressão “decorrente de”, constante do texto real e em vigor, sob pena de desvirtuar o sentido da norma.

Neste ponto, duas conclusões já se apresentam. A primeira delas é que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, que restrinja a incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições. Entender dessa forma significaria suprimir indevidamente a expressão “decorrente de tributos e contribuições”. Portanto, literal por literal, há de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício.

A segunda conclusão diz respeito à necessidade de lembrar as finalidades da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal. As multas possuem duas finalidades precípuas: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico; e uma finalidade educativa, uma vez que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir a conduta juridicamente indesejada.

Por sua vez, o ordenamento jurídico busca concretizar essas finalidades mediante uma sanção pecuniária. Assim, por meio de um gravame no patrimônio do contribuinte

infrator ou de uma ameaça de onerosidade no patrimônio dos demais contribuintes, são alcançados os objetivos punitivos e educativos da multa tributária.

Ao interpretar normas que prevêem a aplicação de multas, cumpre considerar as mencionadas finalidades da multa. Afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício. Ora, basta considerar a seguinte situação: determinado processo administrativo tributário se desenvolve e chegue ao seu final em aproximadamente 4 anos, e, sendo otimista, admita-se que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos. Nesse caso, a multa de ofício lançada não teria nenhum impacto punitivo ou educativo após 7 anos de corrosão pela inflação. Assim, afastar a incidência de juros moratórios das multas de ofício significa igualmente retirar a finalidade a que se propõem os dispositivos que veiculam multas de ofício. Despiciendo mencionar o impacto negativo que tal entendimento traria nas boas práticas tributárias, bem como nos cofres públicos.

Vislumbra-se ainda outro grave comprometimento da administração tributária. Como se sabe, não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora. Assim, no momento em que for realizado o lançamento, a autoridade administrativa irá compor o valor do crédito tributário com o tributo e a multa de ofício correspondente. Por outro lado, a partir do lançamento, o crédito tributário deverá ser uniformemente corrigido, nos termos da legislação – não havendo possibilidade para a segregação das formas de correção desse montante total. Em outras palavras, não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto a multa de ofício não, fazendo ambas as verbas parte de um mesmo todo – o crédito tributário.

E se o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária, não é defensável um tratamento diferenciado para tais valores. Após o lançamento, tributo e multa se convolvam em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

A esse respeito, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL. 1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa. (TRF 4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.0000311/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008)

Por sua vez, no âmbito do CARF, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. Com efeito, há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, entre os quais podem ser citados os seguintes:

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Data da Sessão: 07/12/2005; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 10322197)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Data da Sessão: 02/03/2007; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 10322917)

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — Selic para títulos federais. (Súmula nº 3, do 2º Conselho de Contribuintes). (Data da Sessão: 13/02/2008; Relator: Antonio Zomer; Decisão: Acórdão 20218737)

O teor da Súmula nº 4 do CARF corrobora os argumentos aqui expostos, visto que fala genericamente em débitos tributários: “Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

O disposto no artigo 3º do CTN, o qual, apesar de distinguir claramente tributo de sanção pecuniária ao definir aquele, não constitui premissa válida do argumento do impugnante. Conforme explanado nos parágrafos anteriores, não se pressupõe que multa e tributo ou contribuição pertencem a uma mesma espécie do gênero crédito tributário. O fundamento jurídico do entendimento de que o artigo 61 da Lei 9.430 também alcança as multas é que o texto dessa norma determina que os juros incidam sobre o crédito tributário decorrente de tributo e contribuição, mas não apenas sobre o crédito tributário composto da exigência dessas duas espécies. Uma vez que a multa proporcional ao tributo lançado de ofício decorre da exigência de tributo, ela também se submete ao disposto na norma em causa.

Tampouco o disposto no parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, ampara a tese do impugnante. Essa norma deve ser interpretada de acordo com o seu contexto. E o seu contexto mais próximo e mais vinculante é a própria cabeça do artigo. O qual dispõe:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Observa-se, pois, que o parágrafo único não estabelece norma genérica, mas contém uma disposição expressamente vinculada ao texto da cabeça do artigo. Para evitar futuros erros de interpretação da norma, que lhe viriam a restringir a abrangência, o legislador deixou claro que, apesar de dizer que poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, isso não impede que sobre tal crédito haja também a incidência de juros de mora. Ocorre que, numa exegese estritamente literal, alguns poderiam defender que a hipótese prevista na norma requereria que o lançamento se compusesse unicamente da multa ou de juros de mora. De resto, caso o legislador quisesse esgotar o assunto referente a juros de mora, não teria novamente voltado ao assunto no artigo 61 da mesma Lei nº 9.430, de 1996.

Diante disso, é possível afirmar que o entendimento correto, amparado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquele que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cabe salientar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, III do CTN, não altera o seu vencimento. O crédito tributário relativamente à multa de ofício decorrente de tributos e contribuições surge com o lançamento de ofício e seu vencimento ocorre em trinta dias contados a partir do primeiro dia útil seguinte ao da data em que o contribuinte tomou ciência do lançamento.

De acordo com a Solução de Consulta nº 47, de 4 de maio de 2016, da Coordenação-Geral de Tributação, COSIT, os juros de mora incidem sobre a multa de ofício:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício. Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

Cumpra, por conseguinte, rejeitar a postulação da impugnação discutida nesta seção.

Pois bem. Entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

De acordo como o Relatório Fiscal (fls. 11 e ss), a acusação fiscal em epígrafe diz respeito à (i) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício no valor de R\$90.583,33, no ano-calendário 2010; (ii) Omissão de rendimentos no valor de R\$204.056,43 caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento em instituições financeiras, em relação aos quais, o contribuinte regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório Fiscal.

Visto que o sujeito passivo e as pessoas físicas/jurídicas diligenciadas não apresentaram outros esclarecimentos acerca da motivação dos créditos em conta corrente, apesar das intimações efetuadas, a fiscalização considerou os créditos como depósitos bancários de origem não comprovada e, no caso do recebimento de pessoas jurídicas, rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.

A fiscalização pontuou, ainda, que o titular MARCELO BARBOZA DANIEL e o co-titular MARCELO CARVALHO ANDRADE (Banco Bradesco, agência 2359; conta corrente 128333) também não comprovaram a origem dos rendimentos elencados, apesar das intimações feitas, de modo que o valor dos rendimentos foi imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos pela quantidade de titulares (art. 58 da Lei nº 10.637/02, que acrescentou o § 6º ao art. 42 da Lei nº 9.430/96 e art. 1º, § 2º da IN SRF nº 246/02).

O contribuinte reitera que os valores constantes do lançamento fiscal, ora recorrido, constam dos extratos do Grupo Pragmática, que demonstrariam que os valores recebidos pelo Recorrente têm como origem a distribuição dos lucros auferidos no exercício de 2010.

Afirma, pois, que foram apurados na suposta omissão de rendimentos no valor de R\$ 294.639,76, sendo que o recorrente auferiu a título de distribuição de lucros a importância de R\$ 530.947,50, ou seja, muito além do apurado pela fiscalização, ora recorrida.

Alega que a afirmação é facilmente constatada através da declaração de imposto de renda do Impugnante no exercício de 2010/2011, bem como através da DIRF informada pela

empresa Grupo Pragmática Consultoria em Gestão Ltda, deixando clara a ocorrência de distribuição de lucros.

Afirma, ainda, que o montante distribuído a título de lucros está amparado pela norma de isenção constante do art. 10 da Lei nº 9.249/95, que trata dos lucros e dividendos "calculados com base nos resultados" e, para apurar resultados a empresa precisa seguir a legislação comercial, que é clara ao determinar o reconhecimento das receitas pelo regime de competência. E mais, citado dispositivo legal, não impõe qualquer limite, nem determina a obrigatoriedade da tributação da pessoa jurídica para que a distribuição de lucros se beneficie da isenção.

Nesse desiderato, cumpre pontuar que a DRJ constatou que vários depósitos tiveram os depositantes identificados, o que por si só já inviabilizaria a alegação do contribuinte de que os valores lançados dizem respeito a lucros distribuídos pela empresa Grupo Pragmática Consultoria em Gestão Ltda, CNPJ 07.271.913/0001-91, conforme sua declaração de ajuste anual.

Em relação aos rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, a DRJ pontuou que os valores consignados na referida planilha dizem respeito a pagamentos efetuados pela PORTO MADRID COMÉRCIO IMPORTAÇÃO no valor individual de R\$8.950,00 e pelo grupo econômico das empresas ELEVAGRUA LOCADORA E COMÉRCIO DE ELEVADORES LTDA e PINGON ELEVADORES E GRUAS nos valores de R\$12.500,00 e R\$25.000,00.

Pela análise dos autos e dos esclarecimentos apresentados pelas pessoas jurídicas, percebe-se que, apesar da confirmação da prestação dos serviços por empresa identificada genericamente como Pragmática, os pagamentos não foram efetuados a empresas das quais os co-titulares da conta bancária em análise são sócios, não sendo emitidos documentos fiscais relativos à prestação dos serviços por nenhuma empresa do grupo.

Conforme bem constatado pela DRJ, os pagamentos foram feitos pelas tomadoras dos serviços diretamente às pessoas físicas prestadoras desses, de modo que não cabe a alegação de recebimento de distribuição de lucros das empresas das quais é sócio, estando caracterizado o recebimento de rendimentos por serviços prestados sem vínculo empregatício, o que é fato gerador do imposto de renda nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Em seu recurso, o contribuinte não apresentou novas razões de defesa acerca da presente acusação fiscal e sequer rebateu as considerações da DRJ, limitando-se a reproduzir as alegações tecidas em sua impugnação.

Dessa forma, não há como afastar as conclusões apontadas pela DRJ que, a meu ver, analisou com proficuidade acerca das questões postas.

O recorrente também alega: (i) confiscatoriedade das multas aplicadas; (ii) a impossibilidade de aplicação da multa de ofício de 75%; (iii) a inexistência de razão para a aplicação da multa qualificada em 150%.

Pois bem. Sobre o imposto apurado em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$90.583,33 foi lançada multa de ofício de 150% e sobre o decorrente da omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$204.056,43 foi lançada multa de 75%.

Nesse sentido, acerca da alegação de confiscatoriedade das multas aplicadas, oportuno observar, novamente, que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece

competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Sobre a alegação acerca da impossibilidade de aplicação da multa de ofício de 75%, estribada no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, sob a alegação de ausência de dolo com o intuito de prejudicar a fiscalização, e que diz respeito à acusação fiscal de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, também entendo que o pleito não merece acolhimento.

Isso porque, a multa de ofício aplicada pela fiscalização, estribada no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, pune precisamente os atos que, muito embora não tenham sido praticados dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipificam infrações cuja responsabilidade é de natureza objetiva e encontram-se definidas nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 2007.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Sobre a alegação acerca da impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, estribada no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96, sob a alegação de ausência de dolo específico atinente à prática dos delitos previstos pelos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, e que diz respeito à acusação fiscal de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, também entendo que o pleito não merece acolhimento.

Isso porque, os fatos narrados, a meu ver, são suficientes para justificar a qualificação da multa, não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus em sentido contrário, sobretudo em razão das seguintes condutas apuradas pela fiscalização: (i) prestação de serviço a pessoas jurídicas utilizando-se do nome PRAGMÁTICA integrante da razão social de empresas das quais é sócio, a fim de impedir o conhecimento pela Fazenda Pública dos valores recebidos pela pessoa física; (ii) não informar os rendimentos recebidos pela prestação de serviços em sua declaração de ajuste anual com a intenção de eximir-se do pagamento do imposto.

Dessa forma, entendo que as alegações do contribuinte não são suficientes para afastar a acusação fiscal, devendo ser mantida a decisão proferida pela DRJ.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite