



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.720346/2019-62
ACÓRDÃO	2101-002.791 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	STELA SCORSATTO SARTORI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM PRÉVIA ORDEM JUDICIAL. IMPROCEDÊNCIA. DECISÃO STF.

O STF no julgamento do Recurso Extraordinário 601.314/SP, submetido à sistemática da repercussão geral, decidiu que: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal” e “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN.

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXÍVEL. PAF. DECADÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

O fato gerador do IR é “complexível”, apurado mês a mês, no qual analisa a renda auferida durante o período anual, ou seja, a apuração se dá ao final do ano-calendário, em 31.12 do respectivo ano apurado, sendo verificada a devida base de cálculo, nos seguintes do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

IRPF. DECADÊNCIA E ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA. STJ RECURSO ESPECIAL Nº 973.733-SC.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação;

caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN, que é a ocorrência do presente caso.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Nesse sentido, cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS/JURÍDICAS.

A comprovação do aferimento de rendimentos tributáveis não declarados pelo contribuinte à Receita Federal caracteriza omissão de rendimentos e configura infração à legislação tributária, com o consequente lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.DOLO.

Demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, justifica-se a imposição da multa qualificada.

MULTA E TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO. JUROS MORATÓRIOS. PENALIDADE. LEGALIDADE. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 02.

A sanção multa prevista pela legislação vigente, nada mais é do que uma sanção pecuniária a uma infração, configurada na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. Portanto, a aplicação é devida diante do caráter objetivo e legal da multa e juros aplicados.

A alegação de confisco não deve ser conhecida, nos termos da Súmula CARF n.º 02, dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das matérias de inconstitucionalidade de Lei, rejeitar as preliminares e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o conselheiro Wesley Rocha (relator) e a conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, que davam parcial provimento para afastar a multa qualificada. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

(documento assinado digitalmente)

Antônio Sávio Nastureles – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por STELA SCORSATTO SARTORI, contra o Acórdão de impugnação que julgou procedente o lançamento fiscal.

O lançamento decorre de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao ajuste anual do IR, bem como também omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, durante o anos-calendário de 2013, 2014, 2015 e 2016, exercícios de 2014 a 2017, totalizando o crédito tributário no montante de **R\$ 1.154.422,05**, atualizados até a data do lançamento.

Foram aplicadas multa qualificada e multa agravada ao presente caso.

Após o julgamento de improcedência integral da impugnação, o recorrente apresenta Recurso Voluntário, alegando em apertada síntese o seguinte, as mesmas alegações de primeira instância, acrescentando-se o seguinte:

Preliminar

- i) decadência do auto de infração apurado;
- ii) nulidade da autuação por desrespeitar a ampla defesa e contraditório;
- iii) nulidade por falta de motivação do ato administrativo;
- iv) vedação ao confisco e multas exorbitantes;

No mérito

- v) pedido de sobrestamento do feito até decisão final do STF no que diz respeito aos sigilos bancários;
 - vi) Ilegalidade do lançamento efetuado com base apenas em presunções fiscais, uma vez que a presunção do art. 42, da Lei 9.430/96, deve observar os limites legais, devendo a auditoria apresentar demonstrativo da utilização, pelo titular do depósito bancário, em consumo ou aquisição de bens, para demonstrar sinais exteriores de riqueza, ou ainda comprovar que os depósitos sejam efetivamente rendimentos auferidos;
 - vii) Também afirma que a presunção do art. 42, da Lei 9.430/96, somente deve ser aplicada para exigência da multa de ofício, e não serve para a exigência do tributo principal;
 - viii) Discorre sobre a não ocorrência dos fatos geradores;
- Diante dos fatos é o breve relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo as razões recursais.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Em seu recurso o recorrente impugna somente a matéria de depósitos bancários de origem não comprovada, deixando de abordar o tema sobre a omissão de rendimentos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício.

Assim, a matéria sobre a omissão de rendimento de pessoa jurídica sem vínculo empregatício não está devolvida a esse colegiado.

PRELIMINARES

DA QUEBRA DO SIGILO FISCAL

Após amplo debate sobre o tema perante os Tribunais administrativo e judicial brasileiro, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento conjunto de cinco processos que questionavam dispositivos da Lei Complementar 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial.

A Suprema Corte lançou o entendimento no RE n.º 601.314/SP¹, decidido sob o rito da repercussão geral, de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em

¹ No julgamento do Recurso Extraordinário 601.314, submetido à sistemática da repercussão geral, decidiu o STF: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos

transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados.

Com isso, justamente por não obter respostas das instituições e no exercício do dever legal a autoridade administrativa tem o poder-dever de diligenciar junto às instituições públicas e privadas para obter as respostas necessárias às investigações na apuração do fato gerador do tributo. No caso, o artigo 197, inciso, do CTN, dispõe que os bancos *“Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros”*.

Assim, não assiste razão o recorrente.

DA PREJUDICIAL DE MÉRITO: DECADÊNCIA

O recorrente reitera pedido de primeira instância para ver reconhecida a decadência do período atuado.

Como se observa dos autos ciência do lançamento se deu em 21/10/2019, e os anos-calendário atuado são de 2013, 2014, 2015, 2016. Com isso, o fisco teria até o 31/12/2019 para realizar o lançamento, caso não fosse identificado pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

A Solução de Consulta Interna COSIT Nº 6, de 30 de agosto de 2021 explica que a ocorrência do fato gerador do IR se dá no momento da disponibilidade econômica ou jurídica, passível de recolhimento do tributo, levando em consideração que a apuração do referido imposto é verificado em dezembro do ano-calendário:

“ASPECTO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal do IRPF surge com a ocorrência do fato gerador, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. As hipóteses de omissão de receitas com comprovação por via indireta, que são aquelas expressamente dispostas na legislação de regência, não modificam ou ampliam o fato gerador do tributo, que permanece inalterado, e possibilitam a imposição da exação quando o contribuinte, embora intimado, não apresenta as informações e os documentos solicitados no processo de lançamento de ofício ou os apresenta de maneira insatisfatória ou inexata.

Tanto no lançamento espontâneo como no lançamento de ofício, a incidência do IRPF, em relação à percepção de rendimentos, rendas e ganhos diversos, se configura à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos. Ou seja, os rendimentos são passíveis de tributação no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte

cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal” e “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF), art. 153, inciso III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, § 1º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 33, 34, parágrafo único, 47, inciso XIII, e 908 a 913.

O fato gerador do IR é **complexível**, apurado mês a mês, do qual analisa a renda aferida durante o período anual, ou seja, a apuração se dá ao final do ano-calendário, onde é verificada a base de cálculo, nos seguintes do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

(...)

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Como não houve a antecipação de pagamento dos valores referente ao tributo devido, a regra a ser aplicada é do art. 173, I, CTN.

Portanto, inexistente a ocorrência da decadência ao caso concreto.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR DESRESPEITAR A AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO E FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO.

A recorrente alega nulidades do auto de infração em razão de entender não ter havido obediência a princípios do processo administrativo fiscal, bem como também entende não haver motivação para o ato da autoridade lançadora.

Contudo, sem razão a recorrente.

Em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

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

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesa e foi notificado dos demais atos administrativos, incluindo recurso e demais manifestações, quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e verificar todas as ocorrências necessárias para a constituição do crédito público. Isso inclui realizar as fiscalizações necessárias e procedimentos de cobrança quando da identificação do fato gerador. A lavratura do auto de infração é legítima, em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conforme os dispositivos a seguir transcritos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

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

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

No que diz respeito à ampla defesa e contraditório, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal – PAF- Processo Administrativo Fiscal que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

Com isso, o PAF, como em diversos procedimentos administrativos, é orientado por fases, e nesse sentido existe uma espécie de **fase não contenciosa**, onde são realizadas as investigações necessárias para apuração do fato gerador.

Nessa fase, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Assim, o ato administrativo é realizado pela autoridade fiscal, por meio da ordem do MPF, na qual realiza as atividades e procedimentos necessários para obter as informações pertinentes na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o

início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". *MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do direito tributário. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).*

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado, tendo oportunidade de refutar acusação fiscal.

Essa etapa do processo é considerada de “**fase contenciosa**”, onde o contribuinte apresenta sua defesa, nos termos dos artigos 14 e 15, do Decreto n.º 70.235/72, podendo contestar o crédito fiscal apurado, conforme se destaca do trecho do artigo “Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua aplicação”:

Na fase “*investigativa*”, a autoridade fiscal tem o poder-dever de realizar as diligências e exercer atividades necessárias para obter as informações imperativas na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN². Com isso, autoridade administrativa atua para apurar todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes, e até demandar força policial, a depender do caso, em que houver embaraço, obstrução ou desacato perante a autoridade administrativa, conforme o que dispõe o artigo 200 do CTN³.

² CTN, Art. 196: “A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”. Grifou-se.

³ CTN, art. 200. “As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”.

Após a fase **não contenciosa**, e instaurado o processo administrativo com a lavratura do auto de infração pela autoridade competente, surge então a **fase contenciosa**, que é a etapa onde o contribuinte poderá efetivamente contestar o lançamento fiscal e sua exigibilidade, apresentado sua defesa e as provas que entender devido.

Recorda-se que em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado. Neste sentido, além da norma em direito tributário, a Lei nº 9.784/99, aplicada de forma subsidiária ao PAF, prevê em seu art. 36 que “cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado”. Em igual sentido, o art. 373, incisos I e II, do Código de Processo Civil, aplicado também de forma subsidiária ao PAF, dispõe que o ônus da prova incumbe “ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito” e ao “réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”⁴.

Por outro lado, verifica-se do auto de infração e do relatório fiscal, do qual fundamentou o lançamento, que foram observados e respeitados os princípios que regem o PAF, dentre deles o da finalidade, legalidade, publicidade, contraditório e ampla defesa, consoante o devido processo legal.

O princípio da motivação também foi cumprido, conforme se observa no ato da autoridade lançadora, estando clara as razões da autuação, em cumprimento ao disposto no art. 142, do CTN, bem como também no ato da autoridade julgadora de primeira instância, onde se verificam as precisões dos motivos e fundamentações do Acórdão *a quo*.

Como bem explica Eduardo Muniz M. Cavalcante, o princípio da motivação diz respeito ao dever da autoridade administrativa esclarecer de maneira integral e definitiva as razões que orientaram a tomada de decisão, bem como pela autoridade julgadora de enfrentar as matérias impugnadas e fundamentar o ato que decidiu sobre o litígio instaurado, não podendo fazer uso de negativas genéricas e imprecisas⁵.

Cabe reforçar, que cabe ao contribuinte apresentar as provas devidas, cotejando-as e indicando as fontes do seu direito, com documentos hábeis e idôneos. Para apurar a verdade material dos fatos, é necessário que a prova apresentada, além de ser importante para afastar a acusação fiscal, deve efetivamente remontar a situação fática dos autos. Situação essa que não ocorreu durante o processo.

Portanto, diferentemente do que alega o recorrente, no sentido de não houve ampla defesa na constituição do crédito, com cerceamento seu direito, verifico que todas as formalidades que permeiam o PAF foram devidamente observadas, sendo ofertados e disponibilizados todos os prazos as manifestações em todas as fases permitidas pela legislação, oportunizando a apresentação defesa e recurso, bem como o contribuinte demonstrou conhecer o

⁴ COSTA, Regina Helena Costa (Coordenadora). Processo Administrativo Fiscal. Artigo Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua Aplicação. Wesley Rocha. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, pág

⁵ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Processo tributário administrativo e judicial. Rio de Janeiro: Forense: 2022, pág. 103.

auto de infração de forma clara, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre a determinação da obrigação tributária, bem como os acessórios, juros de mora, multa e a correção monetária, revelando-se, portanto, inviável falar em cerceamento da defesa ou nulidade da infração ou da decisão de primeira instância.

Assim, não acolho a preliminar suscitada.

DO MÉRITO

DA OMISSÃO DE RENDIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Conforme relatório fiscal, a autoridade administrativa constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada. Nesse sentido, o lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim transcrito:

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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 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.

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 5.172/66

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.

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei".

A Lei que trata do tributo é a Lei Complementar, justamente o CTN, recepcionado pela CF de 88 como tal, e a Lei que impõe as condições e a ocorrência do fato gerador é a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por sua vez, o recorrente alega que: *"nem todo ingresso financeiro é acréscimo patrimonial, tem que analisar cada caso concreto para verificar se houve ou não este acréscimo. E os depósitos bancários por si só não caracterizam renda"*. Ainda, aduz que a movimentação financeira por si só não é capaz de dar lastro ao lançamento fiscal, bem como realizou consistente alegações sobre a falta de fundamentação de constituição do crédito fiscal, apontando legislação, jurisprudência e doutrina do entendimento do seu direito para cancelar o crédito fiscal.

Contudo, como bem descrito pela decisão de primeira instância, não há nos autos nenhum documento que comprovasse os fatos narrados pelo recorrente, entendendo que tais argumentos, sem lastro capaz de afastar os apontamentos de omissão de rendimento feitos pela

fiscalização, acabam sendo meras alegações, desprovidas de provas idôneas que possam confirmar o direito alegado pelo recorrente.

Conforme Ricardo Mariz de Oliveira: “acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio se apresenta como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação ⁶”.

Diferentemente do que entende o recorrente o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados. Para Hugo de Brito Machado, a renda é definida da seguinte forma:

“Renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)”⁷.

Assim, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho, podendo ser a soma de ambos. Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

Sobre a “disponibilidade” de renda, Ricardo Mariz ensina que:

“Disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1228, do código Civil, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do código, tais como as do art. 213, 537, 1.335, inciso I, 1.449, inciso II (...)

A disponibilidade, portanto, também implica o poder de alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é a que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário (...).

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.⁸ _

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, bem como sua aplicação retroativa, não havendo que se falar em obtenção de prova ilícita na Requisição de Movimentação Financeira às instituições de crédito.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RENDIMENTOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

Devem ser excluídos da base de cálculo do tributo os valores já oferecidos à tributação.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO DA INTIMAÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Não cabe o agravamento da multa de ofício em caso de não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que já há o ônus de produção de prova em contrário, sob pena de se presumir a omissão de rendimentos constante de depósitos bancários de origem não comprovada.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

(Acórdão n.º 1302-002.618, Sessão de julgamento de 12/03/2018, Conselheiro Relator Rogerio Aparecido Gil, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Ademais, a Súmula CARF n.º 26, assim dispõe:

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

Vale lembrar ainda que a comprovação da origem dos recursos deve se dar de forma individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, a fim de que exista certeza inequívoca da procedência das importâncias movimentadas, segundo o que dispõe o § 3º do art. 42, da Lei 9.430/1996.

Em seu recurso a Recorrente alega que os valores que transitaram em sua conta foram feitos pelo seu cônjuge, e que realizou as comprovações mediante “cartas” juntadas ao processo, ato costumeiro do casal para satisfazer despesas diárias da família.

Contudo, a interessada ao realizar a respectiva operação em sua conta bancária assume os riscos da transação perante terceiros, em especial à Receita Federal do Brasil, onde deve haver prova hábil e idônea capaz de afastar a acusação fiscal.

Verifico que não houve comprovações das alegações da recorrente na apuração de omissão de receita, devendo ser mantida a decisão de piso.

No presente caso, tem-se que o fisco cumpriu plenamente sua função, pois, comprovou o crédito dos valores nas contas correntes do beneficiário, intimou-o a apresentar os documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

A Autoridade Fiscal apurou o recebimento de valores de 2 pessoas jurídicas, nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, que não foram submetidos à devida tributação, e que não tiveram a comprovação relativa à isenção indicada.

Nesse ponto, quanto à empresa MMSG documentações técnicas Ltda., no que diz respeito aos serviços prestados identificados e ratificado pelo contrato juntados nas fls. 276 e seguintes, alegou que receberia a quantia por cláusula “*ad exitum*”, afirmando que não teria recebido as respectivas quantias.

Contudo, a fiscalização constatou recursos advindos dessa pessoa jurídica sem o referido recolhimento do IR, em característica de adiantamento à recorrente, mas que não foi constata essa alegação.

Já quanto à pessoa jurídica ADVOCACIA EDUARDO MILREU, CNPJ 04.673.262/0001-78, o termo de verificação fiscal de e-fl. 22, 23 e 24, identificou omissão de rendimento quanto a pagamentos realizados, tendo as seguintes considerações:

“Em nenhuma de suas DIRPF a contribuinte informa esses recebimentos, os quais, se efetivamente fossem “adiantamentos”, teriam de ter sido informados em dívidas e ônus reais sob código “16 - Outras dívidas e ônus reais”, discriminando exatamente do que se tratava.

Em resposta ao TERMO Nº 01 - DILIGÊNCIA FISCAL, a remetente dos recursos, ADVOCACIA EDUARDO MILREU, informou que os valores depositados na conta corrente nº 117085, Ag. 3756 do banco Itaú Unibanco S.A., em favor de STELA SCORSATTO SARTORI, CPF 195.463.138-31, entre 11/06/2014 e 09/12/2016, no total de R\$ 790.000,00 listados no anexo àquele ato (correspondentes aos mesmos depósitos acima relacionados) teriam sido “*adiantamentos para prestação de serviços na área jurídica, documentação imobiliária, análise de negócios e verificação de riscos*”.

Em sua defesa a Recorrente alegou que também receberia valores em êxito do contrato firmado, bem como alegou que as houve transação financeira pela pessoa jurídica JOAQUIM ASER DE SOUZA CAMPOS ADVOCACIA SC, CNPJ 00.494.747/0001-43, escritório de advocacia titulado de seu esposo, Joaquim Aser De Souza Campos, CPF 828.781.968-72.

Cabe mencionar que a fiscalização já considerou os valores identificados nas operações envolvendo as citadas pessoas jurídicas, deixando de lançar as quantias onde houve a identificação.

Nos demais valores apurados, também não houve comprovações suficientes e que pudesse afastar a acuação fiscal nesse aspecto.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E DA MULTA AGRAVADA

Conforme se verifica do auto de infração, foi aplicada a multa prevista no art. 44º, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, concomitante à multa de ofício, descrito no inciso II, do mesmo diploma, assim transcrito:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

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

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

A multa agravada foi aplicada levando-se em consideração as circunstâncias definidas em lei para sua graduação, nos percentuais de 75% e 225%, de acordo com os fundamentos expostos nos itens 5.1, 5.2, e 5.3 do presente relatório, e totalizou R\$ 692.622,88 (seiscentos e noventa e dois mil, seiscentos e vinte e dois reais e oitenta e oito centavos).

Quanto a multa agravada, a recorrente não contestou, configurando a preclusão processual.

Já quanto a multa qualificada, a autoridade fiscal debruou-se pela seguinte acusação (e-fl. 32):

“Para as infrações descritas nos itens 5.1 e 5.2, por estarem presentes as circunstâncias previstas no art. 68, combinado com os arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 225% (150% aumentado de metade – 75% – resultando 225%), conforme prescreve o art. 44, I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a caracterização da prática de sonegação fiscal,

conforme preceitua a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e por não haver atendido, nos prazos marcados, às intimações e reintimações para prestar esclarecimentos.

Como exposto ao longo do presente relatório, o determinante fato de não ter feito prova das alegações de que os valores recebidos tanto da AEM quanto da MMSG se tratavam de “adiantamentos” por serviços que ainda estariam sendo prestados, por si só, já caracteriza a conduta dolosa do agente. Somado a isso, a fiscalizada sequer informou os supostos “adiantamentos” em suas DIRPF em dívidas e ônus reais (o que reforça ainda mais o verdadeiro caráter de rendimento tributável omitido).

Adicionalmente, verifica-se que as quantias transferidas pelas citadas empresas foram recebidas pela contribuinte de forma reincidente, através de transferências bancárias periódicas e sistemáticas, ao longo de um período de quatro anos, conforme consolidação abaixo, exibida pelo somatório mensal dos valores percebidos em cada ano-calendário:

Na tentativa de se eximir do pagamento do imposto devido, prestou declaração falsa à autoridade fazendária, ao alegar, sem a devida comprovação, que os depósitos provenientes da MMSG e da AEM seriam adiantamentos” por serviços “ad-exito”. Resta clara, portanto, a intenção explícita de ocultar o recebimento desses rendimentos.

Conclui-se, assim, que o sujeito passivo praticou **SONEGAÇÃO** de rendimentos tributáveis, ou seja, omitiu informação a que estava obrigado (nas DIRPF), além de ter prestado declaração falsa, de forma absolutamente **DOLOSA**, na intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com o fim de eximir-se do pagamento do imposto.

Ao não lograr êxito em fazer prova da natureza de “adiantamento” dos valores pagos, quando intimadas, as fontes pagadoras, de igual modo, agiram em conluio com a beneficiária dos recursos, para desvirtuar a verdadeira natureza de rendimentos tributáveis pagos e não declarados, tendo em vista que não efetuaram as necessárias retenções previstas na legislação tributária sobre esses valores nem entregaram DIRF para a beneficiária”.

Nesse contexto, verifico que a informação prestada de adiantamento seria das duas pessoas jurídicas, e que a recorrente passou o processo todo alegando que não teria recebido a respectiva quantia, pois seria de fato percebido valores apenas com cláusula “*ad exitum*”.

Nesse caso, entendo de forma um pouco diferente da decisão de primeira instância, uma vez que a recorrente, ao negar informações à fiscalização, exerceu seu direito de defesa da maneira que considerou mais adequada. Além disso, pode-se argumentar que ela não estaria obrigada a produzir provas contra si, embora essa máxima não seja tão comum no direito tributário.

A fiscalização poderia, eventualmente, ter caracterizado a conduta reiterada da recorrente como dolosa, especialmente considerando os valores envolvidos, e, a partir disso,

aplicado a multa qualificada. No entanto, não identifiquei ao caso concreto elementos necessários para justificar a aplicação dessa penalidade qualificada.

Assim, identifico possibilidade de igual forma de interpretar a aplicação da pelas Súmulas CARF n.º 14 e n.º 25 *in verbis*:

Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

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

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009.

Assim, entendo que o relatório poderia ter se aprofundado mais na análise dos elementos que fundamentaram a acusação fiscal contra a Contribuinte.

Isso porque, em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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

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

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

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

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

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *consilium fraudis*, no que diz respeito ao *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte, ou simplesmente acusar a recorrente do referido ato, para

que ela pudesse se defender de forma adequada, implicando o ato inclusive em multa qualificada, nos termos da legislação vigente.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista *Fábio Piovezan Bozza*, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199*).

Cumpre esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Embora o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito seja do interessado/contribuinte, percebe-se que, com o dispositivo acima citado, o legislador quis que, nos casos de caracterização de ilícitos, houvesse uma espécie de '**distribuição do ônus da prova**'. Isso permitiria que a fiscalização também tivesse que suportar o encargo de provar, com elementos indispensáveis, a ocorrência do ilícito.

O jurista Leandro Paulsen, abordando o tema em seu livro que trata da Constituição e do Código Tributário, explica de maneira mais didática os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que 'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da

previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada." (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifou-se.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Diante do exposto, entendo, consoante as argumentações trazidas ao feito pela recorrente, entendo que deve ser mantida a acusação fiscal, afastando-se tão somente a multa qualificada nas rubricas acima citadas: glosas com despesas médicas, instrução e previdência privada.

DA EXIGÊNCIA DA MULTA E DOS JUROS: EFEITOS CONFISCATÓRIOS

Alegou a recorrente também que a exigência da multa de 75% é elevada e possui efeito de confisco, sendo, portanto, inconstitucional.

Entretanto, a multa aplicada seguiu os ditames legais, previstos no art. 44 da lei 9430/96, *já transcrito*.

A multa é de natureza vinculada, não sendo facultativa. Sua finalidade é penalizar a impontualidade ou a omissão de contribuintes que deixam de recolher o tributo devido. Já os juros têm o propósito de atualizar o valor principal em razão do atraso no pagamento.

No que tange à alegação de multa confiscatória, deve ser reconhecida a incompetência desse Tribunal administrativo para apreciar tal matéria, e que é defeso a esse Conselho analisar inconstitucionalidade e ilegalidade de norma tributária, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto-Lei 70.235-72, *in verbis*:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)".

Somado a isso, a Súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, a jurisprudência desse Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

Portanto, dessas matérias não conheço do recurso por incompetência do Tribunal quanto à essa ou outra matéria alega no recurso dita como inconstitucional.

Quanto ao pedido de afastamento dos juros moratórios, inexistente previsão legal para acolher tal pedido, e, como dito, a exigência decorre da obrigação legal de recolher o tributo devido, e que esse deve atualizar a impontualidade do valor principal devido ao fisco.

DA APLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE JUROS DE MORA E DA MULTA CONFISCATÓRIA

O Recorrente se insurge contra a incidência dos juros sobre a multa de ofício por meio da taxa Selic, vez que tal imposição contraria o ordenamento jurídico brasileiro.

Mais uma vez, não assiste razão a recorrente. Isso porque, a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) foi criada pela Lei nº 9065/95, que teve sua origem na Medida Provisória n.º 947, de 22.03.1995 (reeditada sob ns. 972/95, em 20.04.95, e 998, em 19.05.95), do qual o artigo 13 assim dispõe:

"Artigo 13 - A partir de 1º de abril de 1995 os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei n. 8847, de 28 de janeiro de 1994 com redação dada pelo artigo 6º da Lei n. 8850, de 28 de janeiro de 1994 e pelo artigo 90 da Lei 8981/95 o artigo 84, inciso I, e o artigo 91, § único, alínea "a.2", da Lei 8981/95, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC - para títulos federais, acumulada mensalmente."

Posteriormente, o Congresso Nacional transformou a MP na Lei nº 9.065/95.

Portanto, a taxa SELIC é a taxa referencial oficial para aplicação dos tributos da União, conforme prevê, no art. 5º, §3º, e no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, as seguintes disposições:

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

(...)

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento".

A súmula CARF n.º 04 pacificou o entendimento da aplicação da taxa SELIC, senão vejamos:

"Súmula 04. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais".

O Superior Tribunal de Justiça, em repercussão geral, nos moldes do artigo [543-C](#), do antigo [CPC](#) de 1973, manifestou o seguinte entendimento acerca da matéria:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. [543-C](#), DO [CPC](#). EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO EM LEI ESTADUAL. ART. [535, II](#), DO [CPC](#). INOCORRÊNCIA.

2. A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de Lei Estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais. (...)". (STJ. Resp 879844. Min. Rel. Luiz Fux. Dje 25/11/2009) (g. N.).

Assim, a presente taxa de atualização de tributo federal é devida.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias de inconstitucionalidade de Lei, não acolher as preliminares arguidas, para no mérito **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para afastar a multa qualificada de 150% para 75% nos termos do voto proferido, mantendo-se as demais disposições da autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

VOTO VENCEDOR

Antônio Savio Nastureles, Conselheiro redator designado.

1. Em que pesem as razões do voto proferido pelo ilustre conselheiro Relator, peço vênia para divergir do entendimento relacionado à proposta de desqualificação da multa aplicada, conforme disposto no tópico intitulado “DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E DA MULTA AGRAVADA” do voto vencido. A visão do relator parece considerar como inerente ao direito de defesa, as sucessivas recusas do sujeito passivo em prestar as informações solicitadas pelo Fisco. Faço a transcrição do trecho disposto no voto vencedor:

Nesse caso, entendo de forma um pouco diferente da decisão de primeira instância, uma vez que a recorrente, ao negar informações à fiscalização, exerceu seu direito de defesa da maneira que considerou mais adequada. Além disso, pode-se argumentar que ela não estaria obrigada a produzir provas contra si, embora essa máxima não seja tão comum no direito tributário.

A fiscalização poderia, eventualmente, ter caracterizado a conduta reiterada da recorrente como dolosa, especialmente considerando os valores envolvidos, e, a partir disso, aplicado a multa qualificada. No entanto, não identifiquei ao caso concreto elementos necessários para justificar a aplicação dessa penalidade qualificada.

2. O exame acurado do subitem 5.1⁹ e 5.2¹⁰ do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 14/40) possibilita compreender as circunstâncias apuradas ao longo do procedimento fiscal com respeito à infração de omissão de rendimentos advindas da Advocacia Eduardo Milreu (AEM) e da empresa MMSG. Nos dois casos, pode-se divisar no relato fiscal a constatação de pagamentos terem sido feitos de forma continuada e de incoerências nas explicações dadas pelo contribuinte a respeito da natureza dos adiantamentos e/ou antecipações pela prestação de serviços.

2.1. Segue transcrição de trecho disposto no subitem 5.1 (e-fls. 24/25 relacionados aos valores recebidos a título de antecipação de pagamentos advindos da AEM).

A observação dos extratos bancários de titularidade de STELA no que se refere aos depósitos oriundos da AEM revela que os valores foram recebidos mensalmente e de forma continuada. Há que se considerar que em se tratando de contratos de prestação de serviços com honorários pactuados sob a forma “ad exitum” não é crível que o contratado receba mensalmente valores expressivos por longo período de tempo a título de “adiantamento de honorários”. No caso, a melhor medida para aferição dos serviços prestados são os próprios valores pagos pela contratante. Nenhuma empresa pagaria, por um período longo em média R\$ 87.777,78 (Oitenta e sete mil, setecentos e setenta e sete reais e setenta e oito centavos) mensais a título de adiantamentos, por mera liberalidade, sem cláusula contratual definida (e não implícita) de devolução dos valores pelo contratado em caso de o objeto do contrato não ser alcançado.

⁹ Subitem 5.1, intitulado “OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS – ADVOCACIA EDUARDO MILREU” (e-fls. 22/25).

¹⁰ Subitem 5.2, intitulado “. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS - MMSG DOCUMENTACOES TECNICAS” (e-fls. 25/30)

Como vimos, tanto a prestadora quanto a tomadora dos serviços, intimadas e reintimadas, não especificaram a qual contrato (e com qual cliente da tomadora) os depósitos estavam vinculados. Como saber, então, quando e se a contratada teria que devolver os recursos recebidos a título de “adiantamentos”?

Os serviços tomados pela AEM, segundo informações da fiscalizada, tinham por objeto a prestação de assessoria, acompanhamento de processos, elaboração de pesquisas e orientação jurídica. Verificamos que STELA sequer possuía registro como advogada à época em que os valores foram percebidos. Entretanto, para o direito tributário, há fato gerador pela percepção do rendimento, independentemente da natureza, espécie ou licitude do serviço.

A contribuinte não logrou êxito em comprovar, cabalmente, a natureza de adiantamentos dos valores recebidos, posto que, não apresentou resposta aos termos Nº 06, Nº 07, Nº 08 e Nº 09, que lhe requisitavam a justificativa da necessidade do recebimento de adiantamentos, mediante documentação hábil e idônea que comprovasse, por exemplo, a necessidade do pagamento de terceiros e documentos comprobatórios de quaisquer outras despesas incorridas em atenção à cláusula ad exitum. A fiscalizada nem ao menos indicou as datas em que teriam sido considerados efetivamente realizados/concluídos os serviços prestados.

(...)

Além disso, a contribuinte sequer informou em suas DIRPF dos exercícios 2015 e 2017 (anos calendário 2014 e 2016) os supostos adiantamentos, os quais, se efetivamente tivessem tal natureza, teriam de ser informados em dívidas e ônus reais sob código “16 - Outras dívidas e ônus reais”, discriminando exatamente do que se tratava.

2.2. Convém fazer a transcrição de trecho contido no item 5.2 (e-fls. 30) relacionados aos recebimentos da empresa MMSG.

Por não haver logrado êxito em provar o quanto alegado, consideramos que a justificativa trazida tanto pela fiscalizada quanto pela MMSG, de que os depósitos seriam “antecipações” por serviços previstos no contrato apresentado à fiscalização, é apenas uma versão criada em conluio entre as partes envolvidas para modificar as circunstâncias materiais e dar falsa roupagem de “adiantamento” a pagamentos por serviços prestados cuja verdadeira natureza é a de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, não declarados, a fim de que a beneficiária se eximisse do pagamento do tributo devido.

Tal conclusão é calcada em evidências já apontadas ao longo do presente relato, mas que podem ser assim resumidas:

O contrato apresentado pela MMSG não foi registrado em cartório, suscitando dúvidas quanto à data em que fora firmado e mesmo quanto à idoneidade do

mesmo. Os efeitos dos instrumentos particulares não se operam perante terceiros, aí incluído o Fisco, antes de registrado no registro público;

Houve pagamento anteriormente à própria data em que tal instrumento teria sido supostamente firmado;

A forma como os três primeiros depósitos foram contabilizados, tendo como contrapartida uma conta de DESPESA (cód. 41300), indica a ocorrência de uma das duas hipóteses a seguir: ou foram pagamentos decorrentes de despesas efetivamente incorridas (e não antecipações), visto que levadas a contas de resultado; ou a contabilidade foi feita especificamente para atender à fiscalização, apresentando todos e apenas os lançamentos questionados inicialmente (através do TERMO Nº 01, o qual não exibia os 3 primeiros depósitos realizados no ano 2013);

Em nenhuma de suas DIRPF a contribuinte informa esses recebimentos, os quais, se efetivamente fossem “adiantamentos”, teriam de ter sido informados em dívidas e ônus reais sob código “16 - Outras dívidas e ônus reais”, decorrentes das antecipações recebidas por serviços que estariam sendo executados em cada ano, acompanhada da correspondente descrição dessa condição no campo específico da declaração.

Até o momento, portanto, não foi comprovada a natureza de antecipação / adiantamento pelos serviços previstos no contrato apresentado à fiscalização, por qualquer meio de prova admitida em direito, seja por parte da contratante (MMSG), seja por parte da beneficiária dos valores. A MMSG não apresentou resposta que comprovasse as alegações iniciais ou respondesse a quaisquer dos quesitos necessários para fazer prova de que as transferências bancárias eram “adiantamentos”, demonstrando que tanto a remetente dos recursos quanto a beneficiária, ao eximirem-se da necessária prova do quanto alegado, atuaram em conluio para ocultar a verdadeira natureza dos valores recebidos pela fiscalizada

3. A decisão de primeira instância já havia confirmado a imposição da multa qualificada valendo-se da fundamentação disposta no subitem 6.2.1¹¹ do Termo de Verificação Fiscal que, por seu turno, perfaz análise correta e exauriente sobre a individualização da conduta, o caráter reiterado dela, e à caracterização inequívoca da existência do dolo.

6.2.1. Multa qualificada (no percentual de 225%)

Para as infrações descritas nos itens 5.1 e 5.2, por estarem presentes as circunstâncias previstas no art. 68, combinado com os arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 225% (150% aumentado de metade – 75% – resultando 225%), conforme prescreve o art. 44, I, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a caracterização da prática de sonegação fiscal, conforme preceitua a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e por

¹¹ Subitem 6.2.1, intitulado “Multa qualificada (no percentual de 225%)”, disposto às e-fls. 35/40.

não haver atendido, nos prazos marcados, às intimações e reintimações para prestar esclarecimentos.

Como exposto ao longo do presente relatório, o determinante fato de não ter feito prova das alegações de que os valores recebidos tanto da AEM quanto da MMSG se tratavam de “adiantamentos” por serviços que ainda estariam sendo prestados, por si só, já caracteriza a conduta dolosa do agente. Somado a isso, a fiscalizada sequer informou os supostos “adiantamentos” em suas DIRPF em dívidas e ônus reais (o que reforça ainda mais o verdadeiro caráter de rendimento tributável omitido).

Adicionalmente, verifica-se que as quantias transferidas pelas citadas empresas foram recebidas pela contribuinte de forma reincidente, através de transferências bancárias periódicas e sistemáticas, ao longo de um período de quatro anos, conforme consolidação abaixo, exibida pelo somatório mensal dos valores percebidos em cada ano-calendário:¹²

....

Na tentativa de se eximir do pagamento do imposto devido, prestou declaração falsa à autoridade fazendária, ao alegar, sem a devida comprovação, que os depósitos provenientes da MMSG e da AEM seriam “adiantamentos” por serviços “ad-exito”. Resta clara, portanto, a intenção explícita de ocultar o recebimento desses rendimentos.

Conclui-se, assim, que o sujeito passivo praticou **SONEGAÇÃO** de rendimentos tributáveis, ou seja, omitiu informação a que estava obrigado (nas DIRPF), além de ter prestado declaração falsa, de forma absolutamente **DOLOSA**, na intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com o fim de eximir-se do pagamento do imposto.

Ao não lograr êxito em fazer prova da natureza de “adiantamento” dos valores pagos, quando intimadas, as fontes pagadoras, de igual modo, agiram em conluio com a beneficiária dos recursos, para desvirtuar a verdadeira natureza de rendimentos tributáveis pagos e não declarados, tendo em vista que não efetuaram as necessárias retenções previstas na legislação tributária sobre esses valores nem entregaram DIRF para a beneficiária.

Os fatos narrados caracterizarem, em tese, a prática de crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, razão pelo qual far-se-á uma Representação Fiscal para Fins Penais, a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, para que seja instaurada a competente ação penal, atendidos os prazos e requisitos estabelecidos na legislação.

¹² São elucidativas as informações dispostas no quadro inserto às e-fls. 35, para se formar convicção a respeito do caráter periódico e sistemático das transferências bancárias advindas da AEM e da MMSG. Nota do redator no CARF.

4. Alio-me ao posicionamento da decisão de piso e considero hígidas as constatações delineadas no subitem 6.2.1 do Termo de Verificação Fiscal para demonstrar a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo ao delito de Sonegação (artigo 71 da Lei nº 4.502/1964), tal como previsto no §1º-C do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação atribuída pela Lei nº 14.689/2023.
5. Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Antônio Savio Nastureles – Redator designado