MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11060.723583/2018-90**
ACÓRDÃO	2101-002.915 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALEX SANDRO KLEIN DA FONSECA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 124, I, DO CTN.

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo nos autos provas destes atos e fatos, é de se manter a responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA TRANSMITIDA PELO AUTUADO OU DEMAIS ENVOLVIDOS NAS INFRAÇÕES. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

As declarações retificadoras transmitidas após o início do procedimento fiscal sejam pelo contribuinte, seja pelos demais envolvidos nas infrações, carecem de espontaneidade, a teor do disposto no § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972 e art. 138 do CTN, não produzindo efeitos sobre o lançamento de ofício.

DENUNCIA ESPONTÂNEA E PARCELAMENTO.

DOCUMENTO VALIDADO

O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. NECESSIDADE DE ABRANGER A CAUSA COMPROVANDO A NATUREZA DO DEPÓSITO POR MEIO DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA INDIVIDUALIZADA COM CORRESPONDÊNCIA DE VALORES E DATAS. MOMENTO PROCESSUAL INAUGURAL DA FASE INQUISITÓRIA DA AUTUAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DO DEPOSITANTE SEM COMPROVAÇÃO DA CAUSA/NATUREZA DA OPERAÇÃO COM PROVA HÁBIL E IDÔNEA RELACIONADA AO DEPÓSITO. INSUFICIÊNCIA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a , em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea e de forma individualizada, com correspondência de datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações, abrangendo no conceito de origem a identificação do depositante (fonte) e a causa/natureza da operação como ponto de procedência dos depósitos. Seja na fase de autuação, seja na fase de contencioso administrativo fiscal, a comprovação da origem dos depósitos bancários, no contexto do lançamento por presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, deve ser realizada de forma individualizada, com a correspondência de datas e valores, exclusivamente pelo contribuinte, a quem cabe o ônus probatório em razão da presunção legal, devendo se valer de prova hábil e idônea abrangendo obrigatoriamente a comprovação da causa/natureza da operação que dá suporte aos depósitos bancários. Não basta a identificação do depositante, ainda que na fase de autuação, sendo imprescindível, em qualquer momento processual, a comprovação da natureza da operação que envolveu os recursos depositados na conta-corrente. Na fase de autuação, quando comprovada a causa dos depósitos, não se exige, exclusivamente, a prova do recolhimento do tributo, ainda que tributável, devendo a fiscalização proceder conforme legislação própria e não mais caminhar pela disciplina do art. 42 da Lei n.º 9.430 não lançando por presunção legal o imposto não recolhido, enquanto que, na fase de contencioso, com presunção já constituída, caso seja demonstrada a causa da operação, com as provas trazidas com a impugnação, o lançamento só é cancelado se adicionalmente houver a prova do recolhimento, nos casos em que a natureza que se comprovou for de rendimentos tributáveis, sendo essa a prova apta a afastar a presunção legal estabelecida.

DOCUMENTO VALIDADO

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA QUALIFICADA. SÚMULA CARF Nº 34.

Nos termos da Súmula CARF nº 34, nos lançamentos em que se apura omissão de rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI MENOS SEVERA.

Constatada a ocorrência de sonegação, nos termos legais, a multa de ofício deverá ser qualificada. Em se tratando de penalidade, aplica-se a legislação superveniente ao fato gerador se mais benéfica ao contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares de nulidade e dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada ao percentual de 100%, conforme a nova redação do art. 44, VI da Lei nº 9.430/96. Votou pelas conclusões o conselheiro Wesley Rocha.

Na sessão de 01/10/2024, deliberou-se vista em mesa. O julgamento foi concluído na sessão de 02/10/2024 às 09h00.

Sala de Sessões, em 2 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Antonio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Alex Sandro Klein da Fonseca, Viviane Deicke Ferreira da Fonseca, Daniele Klein Fonseca e Sérgio Malheiros da Fonseca (fls. 1114/1155) em face do acórdão nº 06-69.374, que rejeitou as impugnações apresentada por Alex Sandro Klein da Fonseca e Viviane Deicke Ferreira da Fonseca (fls. 470/499) e Daniele Klein Fonseca e Sérgio Malheiros da Fonseca (fls. 557/586).

A presente controvérsia tem origem no Auto de Infração (fls. 380/397) lavrado em face de Alex Sandro Klein da Fonseca, no valor total de R$ 17.397.370,65, em decorrência da omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada. Além disso, a fiscalização apontou quatro pessoas como responsáveis solidárias: Viviane Deicke Ferreira da Fonseca, Daniele Klein Fonseca, Sérgio Malheiros da Fonseca e Maria Leila Alves Burtet.

Para exata compreensão dos fatos e razões que levaram a fiscalização a lavratura do referido auto de infração, destaca-se trechos do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 423/456):

> 1. HISTÓRICO DA AÇÃO FISCAL
> 1.1. O presente procedimento de fiscalização teve origem em ação conjunta da Receita Federal do Brasil, Polícia Federal e Ministério Público Federal, batizada de "Operação EX FUMO", tendo sua primeira fase ostensiva deflagrada em 19/07/2017, com o cumprimento de 4 mandados de prisão temporária e 21 mandados de busca e apreensão, nos estados de Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul. Dentre os alvos das medidas de busca e apreensão se encontram o atual proprietário da BELLAVANA INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO DE TABACOS LTDA, RAFAEL GOIS SILVA XAVIER, o contribuinte acima identificado, bem como sua esposa, Sra. VIVIANE DEICKE FERREIRA DA FONSECA, e o pai do fiscalizado, Sr. SÉRGIO MALHEIROS DA FONSECA.
> 1.2. No curso dos procedimentos ficais levados em desfavor dos contribuintes envolvidos, identificou-se vultosa transferência de recursos por meio de instituições bancárias entre as empresas do Grupo Bellavana e familiares do fiscalizado, acima citados.
> 1.3. Desta feita foi expedido o Mandado de Procedimento de Fiscalização 01.1.01.00-2018-0119-7, com a finalidade de verificar a conformidade tributária referente ao Imposto de Renda Pessoa Física, referente aos períodos de apuração 2014 a 2016, e posteriormente também em relação ao período de apuração 2013, tendo início em 04 de abril de 2018 com a ciência do Termo de Início de Fiscalização por parte do contribuinte ALEX SANDRO KLEIN DA FONSECA, CPF. [...], cuja ciência ocorreu de forma pessoal na residência do contribuinte. Para facilitar a compreensão, o contribuinte Alex Sandro Klein da Fonseca passa a ser referido no presente relatório, apenas como "fiscalizado".
> 1.4. Em decorrência da citada operação, esta fiscalização teve acesso aos extratos de contas bancárias de várias pessoas físicas e jurídicas do Grupo Bellavana, consoante com a decisão judicial exarada em 03 de junho de 2016 pela Exma. Juíza federal, Dra. Tânia Zucchi de Moraes da 1ª. Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária de Minas Gerais - Subseção de Pouso Alegre em MEDIDA

DOCUMENTO VALIDADO

Original

CAUTELAR/QUEBRA DE SIGILO - Autos No. 660-83.2016.4.01.3810, anexada ao presente relatório. Com base nos referidos extratos bancários apurou-se várias transferências bancárias para VIVIANE DEICKE FERREIRA DA FONSECA (esposa do fiscalizado), CPF. [...], para sua sociedade empresária GUARITA HOLDING E PARTICIPAÇÕES - EIRELI – CNPJ [...], para SÉRGIO MALHEIROS DA FONSECA (pai do fiscalizado), CPF [...], para DANIELE KLEIN DA FONSECA (irmã do fiscalizado), CPF. [...] bem como à sua empresa individual DANIELE KLEIN DA FONSECA - ME – CNPJ. [...] e para MARIA LEILA ALVES BURTET, CPF. [...].

1.5. Diante de tais fatos, iniciou-se procedimento de fiscalização em desfavor de cada um dos contribuintes supracitados.

1.6. Antes de darmos ciência dos termos de início de fiscalização aos contribuintes referidos no item 1.4, o fiscalizado protocolou em 11/10/2017 junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre/RS, uma pretensa "denúncia espontânea", conforme relatado no item 2 adiante.

1.7 No Termo de Declaração protocolado pelo fiscalizado, o mesmo afirma que os valores creditados nas contas bancárias de terceiros, especialmente de seus familiares, ocorreram por sua conta e ordem e que os valores movimentados são de sua titularidade, conforme resumido no quadro abaixo:

CONTRIBUINTE (TERCEIRO)	R$
I) Sérgio Malheiros da Fonseca (item 2.18 TVF)	6.128.551,39
II) Viviane Deicke Ferreira Fonseca (item 2.12 TVF)	1.936.500,00
III) Daniele Klein da Fonseca (item 2.14 TVF)	1.648.157,67
IV) Daniele Klein da Fonseca – PJ (item 2.14 TVF)	
V) Guarita Holding (item 2.27 TVF)	6.130.252,00
Subtotal	**15.843.461,06**
VI) Maria Leila Alves Burtet (item 2.10 TVF)	3.701.675,00

2. DENÚNCIA ESPONTÂNEA PRETENDIDA PELO FISCALIZADO

2.1. Em 11 de outubro de 2017 o fiscalizado protocolou por meio de seus advogados legalmente habilitados, junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre, (eDossiê No. 1010.0018678/1017-86), a seguinte declaração: (...)

2.2 – Relevante que se diga que a época, o domicílio tributário eleito pelo fiscalizado era a Quadra C1, LT1, AP. 542, Nr. 12, Taguatinga – DF e que tal declaração foi protocolada na Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre/RS, cuja jurisdição não guardava qualquer relação com o contribuinte, demonstrando já aí, o dolo em resguardar-se para um eventual futuro procedimento de fiscalização, porém, sem a intenção de dar ciência efetiva ao Fisco de sua omissão.

2.3. No Termo de Declaração, o fiscalizado informou estar ratificando os valores confessados por meio das Declarações (DIRPF´s) retificadoras de imposto de renda pessoa física referente aos exercícios 2015 e 2016, entregues em 12/09/2017.

2.4. Nessa mesma data, aderiu pela Web, ao PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO (TRIBUTÁRIA-PERT), conforme cópia do termo de adesão copiado abaixo: (...)

2.5. Ficou evidenciado que buscou o fiscalizado com tal ação ver-se amparado pelo instituto da denúncia espontânea contido no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, porém olvidou-se do seu parágrafo único o qual transcrevemos, in verbis: (...)

2.6. Tal ação do fiscalizado ocorreu logo após a deflagração da operação "EX-FUMO", em que o ora fiscalizado foi um dos alvos, com a sequente intimação dos demais fiscalizados (empresas e pessoas ligadas ao Grupo Bellavana) envolvidos, a

DOCUMENTO VALIDADO

comprovarem/informarem o motivo de transferências bancárias a terceiros, entre eles, familiares do contribuinte e suas empresas, o que, seguramente foi relatado a estes por aqueles.

2.7. Desta forma, a ação do fiscalizado não foi espontânea, visto que já tinham sido iniciados procedimentos fiscais em que se apurava a regularidade fiscal de atos/fatos dos quais o contribuinte participou. Este é o entendimento legal, conforme art. 7º, §1° do Decreto 70.235/72.

2.8. Conclui-se, portanto, que o fiscalizado quando apresentou as DIRPF´s retificadoras e protocolou o citado Termo de Declaração não gozava de espontaneidade tributária, motivo pelo qual tais atos não tem efeito para esse fim, devendo, portanto, aqueles fatos geradores serem apurados de ofício com a respectiva multa, o que se faz no presente lançamento.

2.9 – O fiscalizado protocolou ainda no dia 14/08/2018 Termo de Declaração junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre (Processo Nr. 10010.022541/818-65, conforme colado abaixo: (...)

2.10 – Conforme a quebra do sigilo bancário judicial da empresa Góis & Silva Holding, referido no item 1.4, apurou-se o montante de R$ 4.201.675,00 que foi transferido para as contas bancárias de MARIA LEILA ALVES BRUTET, CPF. [...], conforme discriminado abaixo, valores, inclusive, que constam nos extratos fornecidos pela destinatária em resposta a intimação fiscal no âmbito da fiscalização levada a efeito em seu desfavor (cópia extratos acostadas aos autos).

2.11 – O montante de R$ 3.701.675,00 se refere aos valores confessados pelo fiscalizado no Termo de Declaração (item 2.10). Já o valor de R$ 500.000,00 creditados no dia 07/01/2015, a beneficiária (MARIA LEILA ALVES BURTET), em resposta à intimação, declara que se refere a venda de uma planta frigorífica no município de Santana do Livramento, denominado Frigorífico Cisplatina para o fiscalizado, cujo depósito foi feito por sua conta e ordem pela empresa Góis & Silva.

2.12 – Em relação aos depósitos realizados nas contas bancárias de VIVAINE DEICKE FERREIRA DA FONSECA, que o fiscalizado assumiu como sendo de sua titularidade, após intimado, apresentou por meio de seus advogados, planilha individualizando o montante de R$ 1.936.520,00, conforme o item 4 da resposta ao Termo de intimação reproduzido abaixo: (...)

2.13. Conforme reproduzido abaixo, em 21 de novembro de 2018 o fiscalizado apresenta junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre outro Termo de Declaração, confessando valores creditados na Conta Corrente de sua esposa VIVIANE DEICKE FERREIRA DA FONSECA, mantida junto ao Banco [...], no valor total de R$ 303.950,00, onde afirma que os valores são de sua titularidade e se referem a intermediação na venda de cigarros para Rafael Gois. Os referidos valores também foram considerados como rendimentos omitidos na forma de depósitos bancários não justificados.

2.14. Conforme discriminado nos quadros abaixo, por meio da quebra do sigilo bancário das empresas do grupo Bellavana, apurou-se transferências para a conta bancária da pessoa física de DANIELE KLEIN DA FONSECA e sua empresa DANIELE KLEIN DA FONSECA - ME, pela GOIS & SILVA HOLDING, por conta e ordem do fiscalizado, no montante de R$ 1.262.866,00.

2.15. Portanto, em relação ao montante confessado pelo fiscalizado (no item 2 do Termo de Declaração), creditados nas contas correntes de sua Irmã e empresa, no total de R$ 1.648.157,67, o montante de R$ 1.262.866,00 corresponde ao total transferido pela empresa Góis & Silva.

DOCUMENTO VALIDADO

2.16. Daniele Klein da Fonseca – ME, por meio do Termo de Intimação Nº 001*, de 29/01/2018, foi intimada a comprovar a origem dos demais depósitos bancários realizados na conta corrente do Banco Itaú/Unibanco, nos ACs 2014 e 2015, conforme relacionado abaixo: (...)

2.17. Somando o montante de R$ 1.262.866,00 com os demais valores do quadro acima, que não teve como remetente a empresa Góis & Silva (itens 3, 4, 5, 8, 9, 10 e 11), perfaz o montante geral de R$ 1.417.866,00, que é o valor que o fiscalizado está sendo intimado a comprovar a origem e que constam no anexo I (item 3.2.10).

2.18. Em relação ao item 1 do TERMO DE DECLARAÇÃO, onde o fiscalizado afirma que os valores creditados na conta corrente do Banco Santander de seu pai, SÉRGIO MALHEIROS DA FONSECA, CPF. 210.987.860-68, por Rafael Gois e a empresa Gois & Silva Holding, no montante de 6.128.551,39 são de sua titularidade, apurou-se pela quebra do sigilo bancário de Rafael Gois e suas empresas as seguintes transferências que totalizam R$ 6.113.551,39, ocorrendo, portanto, uma pequena diferença de R$ 15.000,00 em relação ao montante confessado pelo fiscalizado.

2.19. Em ação fiscal levada a efeito sobre o contribuinte SÉRGIO MALHEIROS DA FONSECA, no Termo de Intimação 002 o mesmo foi intimado a apresentar documentos comprobatórios dos itens declarados no quadro de Bens e Direitos e de Dívidas e Ônus Reais da DIRPF EX.2015/AC2014 e Ex.216/AC2015, bem como, documentos referentes às informações declaradas no Demonstrativo da Atividade Rural, constantes em suas DIRPFs dos mesmos períodos.

2.20. Em resposta, Sérgio Malheiros protocolou, em 06/03/2018, por intermédio de seus advogados, a petição abaixo copiada, junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre (Processo 10010.009280/0318-74): (...)

2.22. No Termo de Intimação Nr. 003, de 11/04/2018, e Termo de Reintimação Nr. 004, de 13/07/2018, Sérgio Malheiros da Fonseca foi intimado a justificar valores remanescentes creditados na sua conta corrente no Banco Santander, no valor total de R$ 968.004,55, conforme abaixo: (...)

2.24. Conforme a resposta acima, Sérgio Malheiros afirma que os valores creditados em sua conta corrente, nos montantes de R$23.572,50 (11/03/2014), R$136.785,85 (26/11/2014), R$ 141.991,20 (07/04/2015) e R$ 55.200,00 (28/09/2015) são referentes a vendas de gado e que o valor de R$ 10.000,00 (07/04/2015) se refere a venda de um veículo de sua propriedade.

2.25. Afirma ainda, que em relação ao pedido de apresentação de documentos referente aos valores declarados como decorrentes de atividade rural constantes em suas DIRPFs Ex2015/AC2014 e Ex2016/AC2015, referidas atividades não foram por ele exercidas, que na verdade seriam de titularidade de seu filho Alex Sandro Klein da Fonseca. Alega ainda, que em relação aos demais valores constantes no Termo de Reintimação 004, creditados em sua conta corrente, foram efetuados por conta e ordem de seu filho Alex Sandro, nos termos da declaração por ele assinada, abaixo reproduzida: (...)

2.26. Como o fiscalizado afirma que todas as operações (receitas e despesas) da atividade rural declarada por seu pai, Sérgio Malheiros da Fonseca, são de sua titularidade, porém não comprova a origem, excluindo os valores dos itens 01 e 08 do termo de declaração acima, e os R$ 10.000,00 que pertenceriam efetivamente ao seu pai, referente a venda de veículo, ainda resta o montante de R$ 863.004,55 que deverá ser tributado no fiscalizado, como rendimentos omitidos.

DOCUMENTO VALIDADO

> 2.27. No item 6 do Termo de Declaração o fiscalizado afirma que é titular dos rendimentos tributáveis creditados por Rafael Gois e suas empresas na conta corrente da empresa Guarita Holding e Participações – Eireli – CNPJ. 22.355.568/001-68, nos anos de 2015 e 2016, no valor total de R$ 6.130.252,00.
> 2.28. Conforme quadro abaixo, com base na resposta ao Termo de Intimação da empresa Guarita Holding, beneficiária dos depósitos bancários, apurou-se que os valores transferidos pelas empresas de Rafael Gois (Zermat e Gois & Silva) totalizou R$ 1.550.000,00, entretanto, conforme informação da Guarita Holding, foram realizadas diversas devoluções em razão de desfazimento de negócios, que somaram R$ 1.785.520,00, resultando em um montante negativo de R$ 235.520,00.
> 2.29. Compensando o valor das devoluções de R$ 1.550.000,00 e considerando os demais valores depositados na conta da Guarita Holding, relacionados no segundo quadro abaixo, chega-se a um montante bastante próximo ao confessado pelo fiscalizado, de R$ 6.127.844,98, cujo valor deverá ser tributado nos meses dos respectivos créditos como rendimentos omitidos.
> 2.30. Os valores relacionados nos in tens 2.10, 2.12, 2.13, 2.17 e 2.26 foram objeto de intimação ao fiscalizado para a comprovação da origem, porém, não tendo sido logrado êxito em comprová-los, está sendo considerado como rendimentos omitidos – Depósitos bancários não comprovados, com o consequente lançamento de ofício, conforme explicitado no item seguinte. (...)

Após a apresentação das impugnações, em 16 de abril de 2020, a 6ª Turma da DJR/CTA julgou improcedentes as impugnações e manteve o crédito tributário exigido. Veja-se a ementa do acórdão recorrido:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
> Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016
> DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.
> As decisões administrativas e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante não são consideradas normas gerais, razão pela qual seus julgados são inaproveitáveis em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.
> NULIDADE. HIPÓTESES.
> Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
> SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO.
> Devidamente comprovado nos autos o interesse de terceiros na situação fática que constitui o fato gerador do tributo caracterizado pela vinculação da movimentação financeira com o devedor principal e titular de fato dos recursos movimentados em conta bancária em nome de interposta pessoa, devem os terceiros serem incluídos como devedores solidários do crédito tributário apurado.
> DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.
> Para que ocorra a denúncia espontânea, prevista no Código Tributário Nacional, com o efeito de se afastar as penalidades, faz-se indispensável que o contribuinte declare a infração cometida e efetue o pagamento imediato do tributo e dos juros moratórios antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

DOCUMENTO VALIDADO

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM SEM COMPROVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.
Caracteriza-se 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, deixe de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.
TRIBUTAÇÃO POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. LEGITIMIDADE.
É legítima a presunção de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte deixa de comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, uma vez que evidenciam a percepção de renda omitida, cabendo ao contribuinte refutar tal presunção, por meio de comprovação hábil e idônea.
ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.
Estabelecida a presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos sem comprovação de origem, o ônus da prova é do contribuinte, cabendo a ele produzir provas hábeis e irrefutáveis da inocorrência da infração.
ALEGAÇÕES SEM PROVA. INADMISSIBILIDADE.
São inadmissíveis no processo meras alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem, quando necessárias.
MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.
Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional de causar dano à Fazenda Pública, correta a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação tributária

Os recorrentes apresentaram, tempestivamente, recurso voluntário aduzindo a nulidade do lançamento por ausência de responsabilidade solidária da Viviane, Daniele e Sérgio; por duplicidade do lançamento em face da declaração apresentada pelo próprio contribuinte; por inexistência de menção à Viviane e Guarita Holding na Operação “ex Fumo”; e por ausência de pressuposto de fato capaz de autorizar a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Além disso, os recorrentes sustentaram a necessidade de redução da multa qualificada de 150%, pela ausência do “intuito de fraude”.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n° 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Preliminares

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

2.1. Responsabilidade solidária da Viviane, Daniele e Sérgio

Os recorrentes entendem que o auto de infração é nulo por duas razões: ausência de fundamentação quanto à "responsabilidade solidária" e ausência de interesse comum como pressuposto de aplicação do art. 124, I do CTN.

Segundo os recorrentes, a atribuição da "responsabilidade tributária" "foi "resolvida" em meia página" e a fiscalização teria apenas indicado o art. 124, I do CTN e "art. 135, III do CTN". Nesse sentido, o "Fisco (...) não demonstrou no que consistiria o interesse comum na situação aqui examinada".

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que o dispositivo utilizado pela Autoridade Fiscal para que se configurasse a solidariedade é o artigo 124, I do CTN (não o art. 135, III do CTN):

> "Ante o robusto conjunto probatório constante neste Relatório Fiscal, restou configurada a responsabilidade solidária entre o fiscalizado e as pessoas titulares das contas correntes usadas por Alex Sandro Klein da Fonseca para movimentação dos recursos, VIVIANE DEICKE DA FONSECA, SÉRGIO MALHEIROS DA FONSECA, DANIELE KLEIN DA FONSECA E MARIA LEILA BURTET **em consonância com o art. 124, I, do CTN**."

O artigo 124, I do CTN determina que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Sobre a expressão "interesse comum", vale destacar as lições de Rubens Gomes de Sousa:

> "São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. **O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador**. **É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação; por outras palavras [...] pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributário.**"[1]

Cumpre esclarecer que o artigo 124 do CTN não é uma norma de responsabilidade tributária, mas sim de solidariedade[2]. Em recente artigo dedicado ao tema, Fabiana Carsoni Fernandes concluiu que:

> "a regra do interesse comum alcança os contribuintes que, juntos, praticam ou incorrem na situação de fato ou de direito que faz nascer a obrigação tributária, assim como abrange hipóteses em que há uma pluralidade de responsáveis, todos eles vinculados à mesma situação que dá azo ao fato gerador, na forma requerida pelo art. 128 do CTN. Todos ocupam a mesma posição e agem na mesma direção em busca de um único fim. Todos, portanto, têm interesse comum: os

[1] SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 67

[2] DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.125.

> contribuintes, quando sua relação for pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN);"

O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, conforme extensamente destacado no tópico fático, apresentou um conjunto probatório robusto e demonstrou de forma individualizada a relação de cada um dos responsáveis indicados no auto de infração com os depósitos e movimentações financeiras, sendo que todos eles receberem vultosos valores em suas próprias contas bancárias. Destaca-se as razões que levaram a caracterização da solidariedade da Viviane, da Daniele e do Sérgio pela Fiscalização:

a) A Sra. Viviane Deicke é esposa do Sr. Alex Klein e teve conta bancária de sua titularidade utilizada para que fossem realizadas 26 operações financeiras, nos anos de 2015 e 2016, no valor total de R$ 1.936.000,00, por "conta e ordem" do Sr. Alex Klein.

b) A Sra. Daniele Klein é irmã do Sr. Alex Klein e teve conta bancária de sua titularidade (e da sua empresa) utilizada para que fossem realizadas operações financeiras, nos anos de 2015 e 2016, no valor total de R$ 1.648.157,67, por "conta e ordem" do Sr. Alex Klein.

c) O Sr. Sérgio Fonseca é pai do Sr. Alex Klein e teve conta bancária de sua titularidade utilizada para que fossem realizadas operações financeiras, nos anos de 2015 e 2016, no valor total de R$ 6.128.551,39, por "conta e ordem" do Sr. Alex Klein.

Registra-se que as informações acima foram declaradas pelo Sr. Alex Klein, no Termo de Declaração apresentado em outubro de 2017.

A Sra. Viviane, a Sra. Daniele e o Sr. Sérgio permitiram que o Sr. Alex Klein utilizasse suas respectivas contas bancárias para receber expressivos valores e de origem não comprovada durante os anos de 2015 e 2016 (objeto da fiscalização). Conforme destacado no acórdão recorrido, "não se pode conceber como usual e razoável o fornecimento de contas correntes para abrigar depósitos bancários de terceiros, sem que o titular da conta tenha qualquer controle ou interesse sobre a movimentação financeira ali realizada".

Assim, não há dúvidas de que, as Sras. Viviane e Daniele e o Sr. Sérgio realizaram, conjuntamente com o Sr. Alex Klein, "a situação que constitui o fato gerador" e possuem "relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação".

A este ponto, cumpre definir se o "Termo de Declaração" apresentado pelo Sr. Alex Klein é suficiente para afastar a solidariedade das Sras. Viviane e Daniele e do Sr. Sérgio, atraindo a Súmula CARF nº 32 e o parágrafo 5º do art. 42 da Lei nº 9.430/96:

> **Súmula CARF nº 32**
>
> A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.

DOCUMENTO VALIDADO

Os recorrentes defendem que as infrações fiscais foram incorridas exclusivamente pelo Sr. Alex Klein "e em proveito dele próprio. Os terceiros [Viviane, Daniele e Sérgio] não usufruíram de benefício econômico algum resultado da circulação dessa renda".

O "Termo de Declaração" não constitui documentação hábil e idônea capaz de afastar a solidariedade das Sras. Viviane e Daniele e do Sr. Sérgio. Pois, é uma mera declaração unilateral, as partes possuem relação familiar e "não se pode conceber como usual e razoável o fornecimento de contas correntes para abrigar depósitos bancários de terceiros, sem que o titular da conta tenha qualquer controle ou interesse sobre a movimentação financeira ali realizada". Aplica-se, por analogia, o artigo 123 do CTN, que veda a possibilidade de que contratos ou quaisquer convenções particulares se sobreponham às normas tributárias.

Além disso, novamente com base nas lições de Rubens Gomes de Sousa, "**interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador**". Ou seja, o interesse comum e jurídico está caracterizado, essencialmente, na ocultação do fato gerador do imposto sobre a renda, que é a "situação que" constituiu "o fato gerador da obrigação principal".

Por fim, a alegação de que as Sras. Viviane e Daniele e o Sr. Sérgio somente poderiam ser chamados a "responder pelo imposto correspondente aos recursos que efetivamente circularam em suas respectivas contas bancárias" também não merece ser acolhida. A conclusão do acórdão recorrido se mostra acertada, pois "não há que se falar de delimitação de valores, justamente porque nessa modalidade de responsabilidade cada um dos sujeitos passivos responde, individualmente, pela totalidade do crédito lançado, sendo tal fato, portanto, inerente à própria essência do instituto da responsabilidade solidária".

Em verdade, como adiantado, a solidariedade é uma hipótese de sujeição passiva e não responsabilidade. Tal diferenciação tem valor teórico e prático, especialmente para que o art. 124, I do CTN seja interpretado em conjunto com o art. 121, §1º I do CTN, de modo que todos aqueles que incorreram na mesma "situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" respondem solidariamente, e integralmente, pelo crédito tributário.

Assim, restou caracterizada a solidariedade com base no art. 124, I do CTN. Logo, rejeita-se a preliminar.

2.2. Duplicidade do lançamento em face da declaração apresentada pelo próprio contribuinte

Os recorrentes alegam que o "Alex entregou, em 12/09/2017, as Declarações Retificadoras de Imposto de Renda Pessoa Física, referentes aos exercícios de 2015. Nas referidas declarações, o aludido contribuinte acrescentou no campus de rendimentos tributáveis o montante total de R$ 15.843.461,06. Mencionada quantia foi incluída, em 12/09/2017, no

DOCUMENTO VALIDADO

programa de parcelamento (...) PERT". Além disso, "em 11/10/2017, o Recorrente Alex apresentou "Termo de Declarações" à Receita Federal do Brasil – informando a origem dos rendimentos acrescidos nas DIRPF's referidas no parágrafo anterior".

Não assiste razão aos recorrentes. O STJ fixou duas teses em sede de recursos repetitivos, **que são inteiramente aplicáveis ao caso concreto**:

> **Tema Repetitivo nº 101**:
>
> O instituto da **denúncia espontânea** (art. 138 do CTN) **não se aplica** nos casos de **parcelamento de débito tributário**.
>
> **Tema Repetitivo nº 385**:
>
> A **denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário** (sujeito a lançamento por homologação) **acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a** (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, **cuja quitação se dá concomitantemente**.

Portanto, segundo a jurisprudência do STJ, para que se configure a denúncia espontânea deve ser realizado o pagamento integral do crédito tributário.

Registra-se que o Sr. Alex Sandro Klein **não comprovou o pagamento do crédito tributário exigido via DARF**. Inclusive, o Sr. Alex Sandro Klein **não comprovou que realizou o pagamento de qualquer das parcelas do PERT**.

A única comprovação feita nos autos é a retificação das declarações e o pedido de adesão ao PERT. A tela de adesão ao PERT (fls. 224) apenas indica que o Sr. Alex Sandro Klein solicitou adesão ao PERT. Nota-se ainda que o parcelamento foi solicitado em 12/09/2017, tendo sido fixado o pagamento em 5 parcelas mensais e sucessivas, sendo que a própria tela indicava que o pagamento das parcelas de agosto (1ª parcela) e setembro (2ª parcela) de 2017 deveria ocorrer até 29/09/2017 (último dia útil daquele mês).

Por decorrência lógica, a 3ª parcela venceu em 31/10/2017, a 4ª parcela venceu em 30/11/2017 e a 5ª parcela venceu em 29/12/2017. Em fl. 225, os recorrentes anexaram a tela do e-CAC que demonstra a situação do PERT. No dia 26/02/2018, a situação do parcelamento era "em consolidação".

Nenhum outro documento que possa comprovar o pagamento do PERT foi apresentado, tampouco foi anexado aos autos o pagamento do tributo devido via DARF, conforme as declarações retificadas.

De forma até mesmo contraditória, os recorrentes admitem o seguinte: "em momento algum, o contribuinte objetivou se beneficiar do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN. Tal instituto é claro ao exigir que o contribuinte declare e pague, se for o caso o tributo devido e os juros de mora (...). No presente caso, Alex Sandro retificou DIRPFs e incluiu o tributo devido decorrente desse ato em programa especial de parcelamento. Esse fato de inclusão do débito em programa de parcelamento faz com que seja afastadas, por si só, a

DOCUMENTO VALIDADO

hipótese de o contribuinte desfrutar dos benefícios da denúncia espontânea (...)" (fl. 475). Os recorrentes, portanto, admitem o não pagamento.

Tais fatos reforçam a ausência de espontaneidade do Sr. Alex Sandro. E, considerando que não houve comprovação de qualquer pagamento do tributo devido, não há que se falar em aproveitamento de eventual valor pago.

Ad argumentantum, cumpre registrar o acerto do acórdão recorrido no sentido de que o início do procedimento fiscal ocorreu em 01/12/2016 (conforme assinatura de fls. 895), com a intimação do Sr. Rafael Gois Silva Xavier, conforme o trecho seguir:

> 24.10. Para esclarecer tal questão, faz-se necessário analisar qual foi o primeiro ato de ofício praticado pela autoridade lançadora que deu início ao procedimento fiscal contra os Impugnantes, observando-se os parâmetros estabelecidos nos Decretos nº 70.235, de 1972, e Decreto nº 7.574, de 2001.
>
> 24.11. De acordo com esses decretos, o início do procedimento fiscal "exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, **independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas**", sendo que "o ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo **em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos**".
>
> 24.12. No caso concreto, ao compulsar a documentação carreada aos autos pela autoridade lançadora, verifica-se que o Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 890 a 892), emitido em **22/12/2016** e com ciência do contribuinte fiscalizado em 26/12/2016 (AR – fl. 893), relativo ao Procedimento Fiscal nº 0819000.201.01665, **aberto em nome de GÓIS & SILVA HOLDING LTDA**., CNPJ nº 02.028.332/0001-00, para fiscalizar o tributo IRPJ no período de 01/01/2014 a 31/12/2015, solicitava a apresentação, dentre outros documentos, de "extratos bancários, relativos ao período a seguir indicado, em papel e em meio digital, de todas as contas correntes, as aplicações financeiras e de cadernetas de poupança mantidas pela empresa junto a instituições financeiras no Brasil e no exterior. - De 01/01/2014 até 31/12/2015".
>
> 24.13. Observa-se, ainda, que o Termo de Intimação Fiscal nº 6 (fls. 880 a 886), emitido em **28/08/2017** e com ciência do contribuinte fiscalizado em **04/09/2017** (fls. 888 e 889), relativo ao mesmo procedimento fiscal, **investigava depósitos realizados nas contas correntes de Daniele Klein da Fonseca (fl. 882), de Maria Leila Alves Burtet (fl. 883), de Sérgio Malheiros da Fonseca (fl. 885).**
>
> 24.14. Nesse mesmo contexto, o Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 894 e 895), **emitido em 30/11/2016 e com ciência do contribuinte fiscalizado em 01/12/2016** (fl. 895), relativo ao Procedimento Fiscal nº 0819600.2016.02736, **aberto em nome de Rafael Góis Silva Xavier**, CPF nº 012.221.196-09, para fiscalizar o tributo IRPF no período de 01/01/2014 a 31/12/2015, também solicitava a apresentação, dentre outros documentos, de "extratos bancários, relativos ao período a seguir indicado, em papel e em meio digital, de todas as contas-correntes, as aplicações financeiras e de cadernetas de poupança mantidas pela empresa junto a instituições financeiras no Brasil e no exterior. - De 01/01/2014 até 31/12/2015".

DOCUMENTO VALIDADO

> 24.15. Diante da apresentação de tais documentos, é imperioso consignar que, **desde o dia 01/12/2016**, já existia procedimento fiscal que investigava os fatos relativos à infração imputada aos Impugnantes. Sendo assim, não há como considerar regulares as DAAs retificadoras dos anos-calendário 2014 e 2015, enviadas pelo Sr. Alex Sandro (Impugnante) em 12/09/2017, tendo em vista que já não era mais possível a pleiteada retificação. Portanto, as DAAs retificadoras devem ser consideradas intempestivas e, consequentemente, devem ser canceladas todas as situações delas derivadas.

Não há dúvidas, portanto, que "**desde o dia 01/12/2016**, já existia procedimento fiscal que investigava os fatos relativos à infração imputada aos Impugnantes", sendo que "o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores **e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas**", nos termos do artigo 7º, §1º do Decreto nº 70.235/72.

O parágrafo único do art. 138 do CTN é ainda mais claro: "não se considera espontânea a denúncia apresentada **após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração**".

Entender que haveria espontaneidade, no caso concreto, implica o desvirtuamento do instituto da denúncia espontânea. Afinal, a denúncia espontânea se presta para que o contribuinte opte por se redimir da infração cometida, de modo que o Estado recupere as receitas suprimidas e antes de ser necessária a utilização do aparato estatal.

Ora, se o aparato estatal foi provocado e iniciou-se qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, como é o presente caso, não há como se sustentar a espontaneidade. O contribuinte ao "confessar" deve levar ao Fisco algo que não seja do seu conhecimento ou o Fisco não esteja em vias de ser tomar o conhecimento.

Nota-se ainda a proximidade da denúncia espontânea com o instituto do arrependimento posterior, previsto no art. 16 do Código Penal, que prevê a redução da pena nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa em que o agente, por ato voluntário e antes do recebimento da denúncia ou da queixa, repara o dano ou restitui a coisa.

De mais a mais, cumpre ressaltar que a jurisprudência do CARF é no sentido de que **procedimento fiscal iniciando em face de terceiro é suficiente para afastar a espontaneidade** e, por conseguinte, a aplicação do art. 138 do CTN. Veja-se, por exemplo, o entendimento, **por unanimidade**, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciado no voto do il. Conselheiro João Mauricio Vital:

> "O colegiado a quo rechaçou a alegação do contribuinte com base no que dispõem o parágrafo único do art. 138 do CTN e o § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que exclui a espontaneidade do sujeito passivo a partir do início de qualquer procedimento administrativo relacionado à infração e que, em relação a terceiros envolvidos nas infrações verificadas, essa exclusão ocorre independentemente de intimação.

DOCUMENTO VALIDADO

Não há reparos a fazer na decisão recorrida, cujo trecho reproduzo e assumo como minhas razões de decidir:

5. Argumenta o impugnante que apresentou a declaração retificadora espontaneamente, em 13/10/2005, antes de ter sido intimado do procedimento fiscal, oferecendo à tributação os rendimentos omitidos, o que afasta a incidência da multa. (...)

> 5.1. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a notificação feita ao Sr. Marvin Ramos Rodrigues Moreira acerca do inicio do procedimento fiscal que pretendia esclarecer a origem dos recursos depositados em sua conta corrente tinha implicações em todos os contribuintes que porventura fossem proprietários dos recursos ali depositados, independentemente de ser parente do fiscalizado.
>
> Assim, se além do impugnante, outras pessoas tivessem efetuado depósitos na conta corrente do fiscalizado, todos os envolvidos, ou seja, todos os contribuintes que efetuaram depósitos advindos de rendimentos omitidos, não mais estariam espontâneos para fins de tributação, a partir do inicio da fiscalização, estando sujeitos a lançamento de oficio.
>
> No caso sob exame o contribuinte apresentou a declaração retificadora, oferecendo à tributação os rendimentos correspondentes aos depósitos bancários de origem não comprovada, em 13/10/2005. O irmão do contribuinte teve contra si instaurado procedimento fiscal em 14/09/2005 (Termo de Verificação Fiscal de fls. 10 e MPF n° 08.1.04.00-2005-00315 de fls. 13, emitido em 12/09/2005), intimando-o a apresentar esclarecimentos acerca da origem de recursos que teriam possibilitado a realização de depósitos e/ou créditos no banco Merchants Bank of New York no ano-calendário de 2000, sendo que a conta em referência era conjunta com o impugnante, conforme declaração de seu irmão (fls. 54/55) e o próprio documento de transferência, fls. 61. Assim, nos termos dos dispositivos acima transcritos, a espontaneidade do impugnante — terceiro envolvido na infração — foi excluída pelo recebimento do Termo de Inicio pelo seu irmão, co-titular da conta bancária no exterior, sendo que a apresentação da declaração retificadora, por ter sido apresentada sob procedimento de oficio não tem o condão de elidir a tributação efetuada, nem de afastar a imposição das multas aplicadas.
>
> (...)
>
> Desse modo, nos termos da legislação retrocitada, tal procedimento já excluíra a espontaneidade, não apenas do sujeito passivo, como também de todos os demais envolvidos nas infrações verificadas, independentemente de intimação. Assim, a declaração retificadora entregue pelo interessado não estava espontânea, pois foi entregue com o intuito de legalizar rendimentos omitidos evidenciados por meio de depósitos bancários injustificados ocorridos em conta-corrente conjunta com o irmão, que estava sob procedimento fiscal, fato que levou a que o contribuinte também fosse intimado a justificar os depósitos ali ocorridos.

Em resumo, a Autoridade Lançadora identificou omissão de rendimento com base em depósito não justificado na conta conjunta entre dois irmãos quando iniciou o procedimento fiscal em desfavor de um deles. **Ora, essa é a exata hipótese que o legislador previu para a exclusão da espontaneidade de terceiro envolvido na infração sem a necessidade de intimação específica:**

(...)

Assim, **resta cristalino que desde 14/09/2005, quando seu irmão foi intimado a justificar a origem do depósito efetuado na conta conjunta, o recorrente e**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> **qualquer outra pessoa que tivesse relação com a operação já não estavam espontâneos em relação a eventuais infrações decorrentes**, ainda que não houvessem sido intimado."
>
> (Acórdão nº 2301-010.459, Processo nº 10830.006053/2005-38, julgado em 06/04/2023, relator Conselheiro João Mauricio Vital)

No mesmo sentido é o Acórdão nº 1302-006.905, julgado em 17/08/2023. Destaca-se ainda trecho do voto do Conselheiro Rayd Santana Ferreira, no Acórdão nº 2401-010.409, julgado em 08/11/2022: "Pela inteligência dos artigos encimados, **deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato**, no sentido de repararem a falta cometida, não exclui sua responsabilidade, sujeitando-o às penalidades próprias do lançamento de ofício.

Dessa forma, as declarações retificadoras não podem ser consideradas, tampouco o pedido de parcelamento, ante a ausência de espontaneidade e a ausência do pagamento da primeira parcela do PERT. Sendo assim, rejeita-se a preliminar.

2.3. Inexistência de menção à Viviane e Guarita Holding na Operação "ex Fumo"

Os recorrentes sustentam, de forma subsidiária, que "caso se entenda que a [sic.] procedimento administrativo em face do contribuinte teve início com a "Operação Ex Fumo" ou com as intimações recebidas por Rafael Góis e suas empresas" (...) "as declarações apresentadas por Alex devem ser desconsideradas tão somente com relação aos rendimentos que transitaram na conta de Daniele e Sérgio. Isso porque, com relação aos valores que transitaram na conta da Viviane Deicke Ferreira da Fonseca e Guarita Holding e Participações – EIRELI, não há óbice para retificação, uma vez que não eram objeto da suposta fiscalização".

Conforme tratado acima, o início do procedimento fiscal ocorreu em 01/12/2016 (conforme assinatura de fls. 895), com a intimação do Sr. Rafael Gois Silva Xavier, período anterior a apresentação dos referidos Termos de Declarações e a entrega das declarações retificadoras.

Ademais, a pretensão dos recorrentes não se sustenta quando confrontada com o artigo 7º, §1º do Decreto nº 70.235/72: o "início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores **e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas**". O acórdão recorrido foi preciso:

> "- Como já esclarecido, a auditoria fiscal tem como premissa básica a busca da verdade material e, nesse sentido, haverá um natural aprofundamento da investigação, buscando elementos que, em um primeiro momento, talvez não fossem de conhecimento da autoridade lançadora. Contudo, tal desconhecimento inicial não invalida a obtenção de novos fatos jurídicos tributários que tenham relação com a infração investigada.
>
> - Nesse contexto, o Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece em seu art. 7, § 1º, que o "início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em

DOCUMENTO VALIDADO

> relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas". (Sem grifos no original). Logo, a situação aventada pelos Impugnantes não traz regularidade às retificações apresentadas e tampouco impede a autoridade lançadora de constituir o crédito tributário relativo à infração praticada pelos Impugnantes."

Rejeita-se a preliminar.

3. Aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96

Em síntese, os recorrentes entendem que os rendimentos não decorrem de origem desconhecida, pois "se tratava de rendimento decorrentes da venda de fumo (...), "certo é que a origem dos valores percebidos por Alex Sandro não é desconhecida e, inclusive, esta é incontroversa nesses autos, diante das provas juntas neste processo administrativo". Em determinado momento, inclusive, os recorrentes indicam a medida cautelar de quebra de sigilo, como argumento que demonstraria tal alegação.

Em primeiro lugar, é necessário esclarecer que o que se tributa, no presente caso, não são os depósitos bancários, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas o sinal de exteriorização pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Os depósitos bancários, inicialmente, podem ser considerados meros indícios de uma possível omissão de rendimentos. Contudo, essa presunção se converte em prova da omissão apenas quando o contribuinte, após ser devidamente notificado pela autoridade fiscal, se recusa ou não consegue demonstrar a origem dos recursos que alimentaram esses depósitos, seja por não apresentar a documentação adequada, seja por fazê-lo de maneira insatisfatória.

Como determina o art. 42 da Lei nº 9.430/96, há uma inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte fiscalizado comprovar, com documentação hábil e idônea, a verdadeira origem dos recursos que lhe pertencem. Se o fiscalizado não se desincumbir de tal desiderato, caberá à Fiscalização lhe imputar a omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

A responsabilidade de comprovar a origem dos recursos recai sobre o contribuinte, especialmente quando a movimentação financeira apresentada é incompatível com os rendimentos declarados na sua declaração de ajuste anual, como ocorre neste caso (o Sr. Alex, inclusive, sequer recolheu IRPF nos exercícios de 2014, 2015 e 2016 diante da declaração de rendimentos tributáveis que não superavam a "faixa de isenção" do IRPF, com base nas declarações originais).

Afinal, "a omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das

DOCUMENTO VALIDADO

receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omisso"[3].

No caso em questão, o contribuinte apresentou uma movimentação bancária considerável, sem comprovar a origem dos valores. Apesar de ter sido intimado a justificar, o Sr. Alex Sandro Klein tentou justificar apenas parte do valor total considerado omisso, indicando que parte teria origem na venda de gado e outra parte seriam comissões de venda de tabaco/ fumo.

Porém, **não** foram anexados aos autos sequer uma nota fiscal ou recibo ou contrato que comprove tal alegação, não é crível de se imaginar que o Sr. Alex Klein tenha realizado tantas operações, durante anos, com valor tão expressivos e sequer tenha como provar, minimamente, que tais operações de fato ocorreram.

As suas alegações não são suficientes para desqualificar a presunção legal. É imprescindível que o recorrente prove de forma efetiva a origem dos recursos, por meio de documentação adequada e idônea.

Ademais, não basta sustentar que a "origem dos valores percebidos (...) não é desconhecida", diante da operação deflagrada pela Receita Federal do Brasil e pela Polícia Federal. Primeiro, porque **a origem deve ser comprovada de forma individualizada**, ou seja, quais valores se referem a venda legal de tabaco? Quais valores se referem a venda ilegal de tabaco? Quais valores se referem a sonegação de tributos? Existem valores de outra natureza?

Segundo, pois "deve o contribuinte comprovar individualizadamente a origem dos depósitos bancários feitos na sua conta corrente, **identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação na DAA ou como rendimentos isentos/não tributáveis**, conforme previsão do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96", conforme Acórdão nº 9202-011.110, de relatoria do Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Por fim, reforçando o posicionamento adotado, registra-se que a Sra. Viviane Deicke ajuizou ação anulatória na 2ª Vara Federal da Subseção de Uruguaiana/RS, com o objetivo de que fosse declarada a nulidade do Auto de Infração lavrado no PAF nº 13005-723.575/2018-33.

Destaca-se que, conforme narrado na sentença judicial e no acórdão do recurso de apelação, a Receita Federal realizou outras autuações em face dos recorrentes, com base na operação "ex fumo". Na ocasião, o Juiz Federal da 2ª Vara Federal da Subseção de Uruguaiana/RS e a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região entenderam que a Sra. Viviane Deicke não foi capaz de afastar a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Os trechos do acórdão proferido pelo TRF-4ª, no Processo nº 5001467-10.2020.4.04.7103, são elucidativos:

[3] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 855649/RS (Repercussão Geral Tema nº 842)**. Direito Tributário. Imposto de Renda. Depósitos Bancários. Omissão de Receita. Lei 9.430/1996, Art. 42. Constitucionalidade. Recurso Extraordinário Desprovido. Recorrente: Celso Zucolotto. Recorrido: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, 03 de abril de 2021. P. 28. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346405776&ext=.pdf.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

"Trata-se de apelação interposta por **VIVIANE DEICKE FERREIRA DA FONSECA** em face de sentença prolatada pelo Juízo Substituto da 2ª VF de Uruguaiana que julgou improcedente o pedido formulado para que fosse declarada a nulidade do Auto de Infração lavrado no PAF nº 13005-723.575/2018-33.

(...) No mérito, relata que o Auto de Infração combatido foi lavrado em razão de glosas por omissão de rendimentos de atividade rural e de depósitos bancários de origem não comprovada relativas aos anos-calendário de 2015 e 2016. Argumenta que tais rendimentos, embora tenham transitado por suas contas bancárias, eram de titularidade de seu cônjuge. Defende, assim, que não dispôs da disponibilidade econômica ou jurídica de tais depósitos, motivo pelo qual não possui responsabilidade tributária pelos créditos em cobrança.

Argumenta que a comprovação do real beneficiário dos depósitos bancários fiscalizados e dos rendimentos oriundos da atividade rural decorre de apurações realizadas pela própria Receita Federal, que reconhece a utilização de contas bancárias de familiares de seu cônjuge para como forma de omitir receita. Aduz que seu cônjuge efetuou denúncia espontânea e retificou as declarações do imposto de renda, submetendo os valores fiscalizados à tributação, de forma que a manutenção do lançamento fiscal acarretaria *bis in idem*. Subsidiariamente, defende a necessidade de redução da multa qualificada de 150% para 75%, (...).

Como bem assentado pelo juízo *a quo, "a mera alegação na tentativa de justificar a origem dos valores depositados na conta corrente, não é suficiente para comprovar a origem dos depósitos, porquanto* ***a própria lei exige a apresentação de "documentação hábil e idônea"***.

Ocorre que em nenhum momento a parte embargante atendeu às intimações, no sentido de angariar para o processo administrativo documentos probatórios da natureza das movimentações bancárias. Limitou-se a justificar a origem dos depósitos desacompanhada de qualquer lastro probatório.

Competia ao contribuinte trazer documentos que demonstrassem efetivamente a que título os valores apontados ingressaram na contas [sic.] ***em cada uma das operações - por meio, por exemplo, de comprovantes de transferência e/ou depósito, retiradas, etc, que indicassem o destino ou a origem do valor***.

Ora, ***em se tratando de "distribuição de lucros", bastaria juntar a documentação de saída dos recursos da empresa que pagou tais valores com o nome do beneficiário ou favorecido, data da operação, valor, etc, a fim de que se pudesse cotejá-los com os extratos bancários***.

Assinalado que sem imposição de prova tarifada, tem-se por admissível quaisquer documentos [sic.]*, com força probante, que viabilizem fazer essa relação entre prova e ingressos nas contas. Não se está a negar o exercício do direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, nem a impor-se prova tarifada à parte, mas sim de atribuir, a quem compete, a responsabilidade de angariar um aporte documental mínimo. Apenas o contribuinte detém os documentos relativos às operações por ele realizadas, sendo seu o ônus de demonstrar as bases supostamente errôneas sobre as quais incidiu o tributo.*

Contudo, ausente qualquer comprovação acerca da origem dos ingressos e tampouco demonstrado eventual erro de análise dos documentos contidos no PAF, não há como acolher sua pretensão.

DOCUMENTO VALIDADO

> Destaque-se que as circunstâncias em que ocorrido o ingresso de quantias relevantes nas contas bancárias da parte autora, no ano-calendário de 2016, poderiam ter sido comprovadas por meio de prova documental — contratos particulares de que decorreria o pagamento dos valores, extratos bancários e comprovantes de transferência que permitissem o rastreamento preciso da origem e da transferência dos valores — que não foi produzida nestes autos. (...)
>
> Dessa forma, considerando que a parte autora não se desincumbiu do ônus de comprovar o fato constitutivo de seu direito (art. 373, inciso I, do CPC), e considerando ainda a presunção de legitimidade e de veracidade de que gozam os atos administrativos, inclusive os Autos de Infração lavrados por autoridade fiscal, deve ser reconhecida a higidez do lançamento fiscal combatido. (...)
>
> Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação." (grifos no original)

Ante o exposto, por falta de produção probatória contrária, é correta a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96 no caso concreto.

4. Mérito: Multa qualificada de 150%

A temática se encontra pacificada nesse órgão julgador. Em 2009, foi aprovada a Súmula CARF nº 34, que determina **a aplicação da multa qualificada quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.**

> **Súmula CARF nº 34**
>
> Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Para que não restem dúvidas, conforme consignado no acórdão recorrido: "o Impugnante (Sr. Alex) com o objetivo de eximir-se do pagamento parcial ou integral do imposto incidente na renda da pessoa física, decorrente da omissão de rendimento detectada, **utilizou interpostas pessoas para tentar ocultar da autoridade lançadora a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física**. Verificou-se, ainda, que o Impugnante, após o início do procedimento fiscal que apurava a infração por ele cometida, tentou regularizar a situação, apresentando Termo de Declarações e DAAs retificadoras, objetivando afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, a qual seria devida em virtude da fraude por ele realizada".

Não merece reparos o acórdão recorrido, sendo evidente o intuito fraudulento.

Contudo, com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser limitada ao teto de 100%.

Portanto, com base na nova redação do art. 44, VI da Lei nº 9.430/96 e do art. 106 do CTN, deve ser reduzida a multa aplicada ao percentual de 100%.

DOCUMENTO VALIDADO

5. Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa aplicada ao percentual de 100%, conforme a nova redação do art. 44, VI da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto

DOCUMENTO VALIDADO