



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>12448.723900/2017-13</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2001-008.565 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 20 de julho de 2026                             |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | ENRICO GATTUSO ALVARENGA                        |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2011, 2012

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SUMULA 26, CARF.

Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430/96, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações realizadas pelo contribuinte que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO RETROATIVIDADE BENIGNA.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício Retroação benigna em razão do disposto no art. 106, II, c, CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

Wilderson Botto – Redator *ad hoc*

*Assinado Digitalmente*

Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (Presidente em Exercício) e Rosimery Brandão Barbosa (substituta integral). Ausente o conselheiro Raimundo Cássio Gonçalves Lima, substituído pela conselheira Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca.

Conforme o art. 58, inciso III, do RICARF, o Presidente da 1ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento, conselheiro Raimundo Cássio Gonçalves Lima, designou o conselheiro Wilderson Botto redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que a relatora original, conselheira Lílian Cláudia de Souza, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Wilderson Botto serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

## RELATÓRIO

Trata-se de exigência de IRPF suplementar relativo aos anos calendário 2012 em razão de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica – Itaú Vida e Previdência – no valor de R\$ 49.247,45 tendo sido abatido o IRRF no importe de R\$ 7.387,09. Foi aplicada multa de ofício simples de 75% - fls. 12/17.

Consta ainda, às fls. 582/591 auto de infração lavrado em 21/06/2017 para exigência de IRPF suplementar dos anos calendários de 2011 e 2012 relativo a:

- Depósitos bancários de origem não comprovada – com imputação de multa de ofício de 75%;
- Ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais – com imputação de multa de ofício qualificada de 150%;

Foi lavrada representação fiscal para fins penais – fls. 597/607.

O contribuinte apresentou impugnação de fls. 612/696 por meio da qual alega:

- Atribuição de repercussão geral ao RE nº 855.649/RS que tratava sobre “Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996”, razão pela qual foi requerido o sobrestamento do processo administrativo;
- Ocorrência de decadência do crédito tributário considerando a sumula 436, STJ e o Art. 150, §4º, CTN;
- Quanto ao mérito, que o impugnante teria comprovado os valores depositados em sua conta, salientando não ter havido omissão de rendimentos;
- Ausência de fraude e de qualquer ilicitude capaz de legitimar a qualificação da multa de ofício;

Decisão da DRJ de fls. 703/748 julgou parcialmente procedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PRELIMINAR. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO.

Não existe comando para o sobrestamento do processo, no âmbito administrativo, com fundamento em reconhecimento de repercussão geral da matéria pelo STF.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430/96, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações realizadas pelo contribuinte que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula Vinculante, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

A prática dolosa e reiterada tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar ou diferir o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, enseja a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Às fls. 761/784 é apresentado recurso voluntário tempestivo que reitera os pontos de sua impugnação.

Despacho de encaminhamento de fls. 787 determinou o encaminhamento dos autos ao CARF para apreciação do recurso.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Redator *ad hoc*

### I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

### II – DA DECADÊNCIA ALEGADA – PREJUDICIAL DE MÉRITO

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte se limita a realizar nos pedidos o reconhecimento da decadência dos lançamentos relativos ao ano de 2012.

Ocorre que o ponto foi analisado pela DRJ, que entendeu ter ocorrido a decadência apenas com relação ao lançamento relativo ao ano de 2011, tendo mantido incólumes os créditos cujos fatos geradores aconteceram em 2012. Assim se manifestou a decisão de piso que deve ser mantida por seus próprios fundamentos:

“PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

A defesa arguiu que a Fazenda Pública lançou o crédito somente em 23/06/2017 e a data de recebimento, ou seja, ciência do Impugnante foi em 20/07/2017, razão pela qual considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. E que portanto, decaiu o prazo para a Fazenda Pública lançar o crédito tributário em nome contribuinte, conforme art. 150, §4º do CTN, conforme tabela abaixo:

| GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS |                    |            |
|---------------------------------------------------|--------------------|------------|
| Fato gerador                                      | Valor Apurado (\$) | Decadência |
| 14/11/2011                                        | 128.195,82         | 13/10/2016 |
| 13/04/2012                                        | 96.229,64          | 13/03/2017 |
| 31/05/2012                                        | 108.095,05         | 30/04/2017 |

Necessário, antes de examinar a decadência suscitada pelo impugnante, é a análise a respeito do fato gerador do imposto de renda. A legislação tributária identifica os rendimentos como tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, isentos e não tributáveis e os imunes. Relevantes para a questão são os tributáveis e os tributáveis exclusivamente na fonte. O art. 10, I, da Lei 8.134, de 1990, dispõe sobre a base de cálculo do imposto apurado anualmente, e determina que devem ser levados ao ajuste todos os rendimentos tributáveis, exceto os tributados exclusivamente na fonte. Isto significa dizer que o fato gerador de todos os rendimentos que não sejam tributados exclusivamente na fonte ocorre no final do ano calendário, ou seja, em 31 de dezembro. Assim, no caso em questão, somente o fato gerador do imposto incidente sobre os ganhos de capital ocorrem mensalmente.

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte;

(...)

Como cediço, a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Os ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento do imposto no mês subsequente, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

O artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal, trata da homologação tácita do pagamento, no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento e este tenha sido corretamente recolhido. Tal norma é reproduzida abaixo, in verbis:

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

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conforme descrito no artigo 150, caput, o lançamento por homologação ocorre somente nos casos de tributos em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento e opera-se pelo ato em que a autoridade fiscal, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Em sendo assim, pode-se afirmar que a atividade a ser “expressamente homologada” pela autoridade administrativa, conforme prevista pela citada norma, é a apuração e posterior recolhimento do imposto, ou seja, é o pagamento do tributo. Sacha Calmon Navarro Coelho (in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 6ª Edição, Rio de Janeiro, 2002, pág.672) assim leciona sobre a questão:

A homologação é mera acordância relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento. Por isso, o §1º diz que o pagamento extingue o crédito, mas sob a condição resolutória de ulterior homologação do lançamento. Que lançamento? **O que a Fazenda homologa é o pagamento.**(grifos nossos)

Assim, não havendo recolhimentos antecipados, não se pode falar em lançamento por homologação e o termo inicial da contagem do prazo decadencial segue o artigo 173, I. Da mesma forma, ou seja, remete-se à contagem do artigo 173, I, quando sujeito passivo efetua recolhimento incorreto, pois, em relação à diferença de tributo não paga, o lançamento será de ofício, por meio de lavratura de auto de infração, nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, e não mais “lançamento por homologação” que se restringiu à parcela apurada e paga pelo sujeito passivo. Reproduzo, abaixo, a citada norma:

Art. 149 – O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;”

Como o que se homologa é o pagamento, não se pode considerar ocorrida a dita “homologação tácita” quando o contribuinte nada recolheu ou quando houve recolhimento insuficiente, pois não se pode reputar homologado o que não foi pago. Assim, quando há pagamento a menor, opera-se a homologação tácita apenas do pagamento efetuado e, quanto ao restante, à diferença, cabe o lançamento de ofício nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, segundo a contagem decadencial do artigo 173, I;

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

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

Pode-se afirmar, portanto, que, nos casos de lançamento de ofício, a contagem decadencial sempre segue a forma estabelecida pelo artigo 173, I e nunca a do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Por oportuno, reproduzo abaixo excerto do Acórdão CSRF/01-01.994:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da

autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante deduz-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício. (GN)

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

Tal questão, inclusive, já se encontra pacificada administrativamente, por intermédio da Súmula CARF nº 38, à qual foi atribuído efeito vinculante pela Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano calendário.

Cumpra ainda ressaltar o disposto no artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal, que “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

#### Art.150

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Considerando que os fatos geradores (ganhos de capital) ocorreram em 14/11/2011, 13/04/2012 e 31/05/2012; considerando que a Autoridade Fiscal identificou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; considerando que a regra então prevista para a verificação da decadência passa a ser a do art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado); resta concluir que os prazos decadenciais se iniciam, respectivamente, em 01/01/2012; 01/01/2013 e 01/01/2013 e findam respectivamente em 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2018.

Ressalte-se que o pagamento do imposto deveria ter sido efetuado até o último dia do mês subsequente àquele em que o ganho houve sido percebido. Em sendo assim, o lançamento deveria ter sido efetuado ainda em 2011 e 2012. Portanto, corrobora-se o entendimento de que os prazos decadenciais se iniciam, respectivamente, para o fato gerador de 14/11/2011 (pode ser cobrado em 14/12/2011) em 01/01/2012; para o fato gerador de 13/04/2012 (pode ser cobrado em 13/05/2012)

em 01/01/2013 e para o fato gerador de 31/05/2012 (pode ser cobrado em 30/06/2012) em 01/01/2013 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado) e findam, respectivamente, em 31/12/2016, 31/12/2017 e 31/12/2017.

Considerando que a data de ciência da Notificação de Lançamento ocorreu em 19/07/2017, então está decaído o crédito tributário que teve o fato gerador em 14/11/2011, na importância de R\$ 128.195,82. Quanto aos demais créditos, não há que se cogitar da decadência do direito de efetuar o lançamento nos termos acima expostos.”

### III – DO MÉRITO

O Recorrente alega que os autos deveriam ter sido sobrestados até decisão do STF no bojo do RE de nº 855.649/RS em razão do reconhecimento de repercussão geral ao tema “Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996.”

Ocorre que o STJ finalizou o julgamento do recurso mencionado em 03/05/2021 tendo reconhecido a constitucionalidade do Art. 42 da Lei 9.430/1996. Assim, o caso deve ser apreciado.

A outra alegação meritória diz respeito os depósitos que a fiscalização considerou como de origem não comprovada. Em sua defesa o sujeito passivo aduz que foram desconsiderados empréstimos comprovados nos autos.

Salienta que foi comprovada a compra e venda de imóvel e que uma parte do dinheiro depositado na conta bancária é proveniente dessa operação. Que ele demonstra possuir patrimônio e que uma operação de compra e venda pode gerar ganho de capital, de modo que restaria comprovada a origem do recurso. Argumenta ainda que obteve empréstimo bancário que deveria ter sido considerado no cálculo para se abater os valores que foram considerados como rendimentos.

Decisão da DRJ assim se manifestou quanto a essas alegações:

“DOS DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Inicialmente, para análise da presente lide, cumpre discorrer resumidamente sobre o que alegou a defesa e Autoridade Fiscal.

#### 1- A Autoridade Fiscal:

Assim, em obediência ao estabelecido no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações posteriores, tomamos como valores tributáveis, mês a mês, o montante dos créditos/depósitos de origem não comprovada, abaixo listados, tendo em vista que a origem dos recursos utilizados em tais operações não foi comprovada por meio de documentação hábil e idônea.

(...)

Em seguida, expomos, de forma detalhada, os motivos pelos quais a fiscalização deixou de considerar as justificativas apresentadas pelo Sr.

Enrico Gattuso Alvarenga acerca da origem de determinados créditos/depósitos em contas de sua titularidade:

a) R\$ 157.000,00, em 18/01/2012, na conta corrente nº 00269-9, do Banco Itaú Unibanco S/A.

Justificativa do contribuinte: empréstimo do amigo Marcel Sucena Vieira da Cunha, CPF (...).

Análise da fiscalização: Não foi apresentado qualquer elemento que pudesse comprovar a origem (autor e motivação/natureza jurídica) do depósito em sua conta corrente. Não foi formalizado contrato de mútuo. Na Declaração de Ajuste do ano-calendário de 2012 do contribuinte e na de Marcel Sucena Vieira da Cunha não há informação do suposto mútuo.

b) R\$ 380.306,82, em 25/01/2012, e R\$ 42.000,00, em 24/02/2012, ambos na conta corrente nº 00269-9, do Banco Itaú Unibanco S/A.

Justificativa do contribuinte: venda do apartamento 703 do edifício situado na Rua (...) RJ. Apresentadas cópia da Certidão de Ônus Reais (matrícula 81691) e cópia de procuração.

Na referida Certidão, nº R.4/81691, consta que Marcio dos Santos Ferrentini e Marcelo dos Santos Ferrentini venderam o imóvel para Marcela Villela de Souza e Leandro Pacheco Pereira de Souza, pelo preço de R\$ 480.000,00, nos termos do Instrumento Particular de 14/11/2011, e demais documentos exigidos por lei, prenotados no Lº 1CL, fls. 37, nº 537771.

Análise da fiscalização: Os elementos apresentados pelo contribuinte não comprovam a origem (autor e motivação/natureza jurídica) dos depósitos em sua conta corrente, e tampouco se verifica coincidência entre datas e valores.

c) R\$ 170.000,00, em 01/03/2012, na conta corrente nº 00269-9, do Banco Itaú Unibanco S/A.

Justificativa do contribuinte: empréstimo da amiga Monique SV Cunha.

Análise da fiscalização: Não foi apresentado qualquer elemento que pudesse comprovar a origem (autor e motivação/natureza jurídica) do depósito em sua conta corrente. Não foi formalizado contrato de mútuo. Na Declaração de Ajuste do ano-calendário de 2012 do contribuinte não há informação do suposto mútuo.

d) R\$ 67.786,89, em 21/05/2012, R\$ 70.000,00, em 05/06/2012, e R\$ 19.600,00, em 25/06/2012, todos na conta corrente nº 00269-9, do Banco Itaú Unibanco S/A.

Justificativa do contribuinte: venda do apartamento 1002 do edifício situado na (...) RJ. Apresentadas cópia da Certidão de Ônus Reais (matrícula 110308) e cópia de procuração.

Na referida Certidão, nº R.3/110308, consta que Maria de Lourdes Cazadio vendeu o imóvel para Luciana da Rocha Falcão Bandeira, pelo preço de R\$ 300.000,00, nos termos do Instrumento Particular de 24/02/2012, e demais

documentos exigidos por lei, prenotados no Lº 1CM - 540826-156, em 01/03/2012.

Análise da fiscalização: Os elementos apresentados pelo contribuinte não comprovam a origem (autor e motivação/natureza jurídica) da transferência do valor de R\$ 67.786,89 para sua conta corrente. Também não comprovam a origem (autor e motivação/natureza jurídica) dos outros dois depósitos em sua conta corrente. Ademais, não se verifica coincidência entre datas e valores.

e) R\$ 310.000,00, em 29/06/2012, na conta corrente nº 00269-9, do Banco Itaú Unibanco S/A.

Justificativa do contribuinte: venda do apartamento 603 do edifício situado na (...) RJ. Apresentadas cópias do Compromisso Particular de Compra e Venda e da Certidão de Ônus Reais (matrícula 84905) e cópia de procuração. Na referida Certidão, nº R. 10/84905, consta que Walter Luis dos Santos vendeu o referido imóvel para Anderson Machado Ferreira e Patrícia Bernardes da Silva Domingues Ferreira, pelo preço de R\$ 497.000,00, nos termos do Instrumento Particular de 23/10/2012, e demais documentos exigidos por lei, prenotados no Lº1CQ - 548917-61, em 29/10/2012.

Análise da fiscalização: Os elementos apresentados pelo contribuinte não comprovam a origem (autor e motivação/natureza jurídica) do depósito em sua conta corrente, e tampouco se verifica coincidência entre datas e valores.

f) R\$ 206.735,80, em 26/12/2012, na conta corrente nº 00269-9, do Banco Itaú Unibanco S/A.

Justificativa do contribuinte: empréstimo do amigo Alberto Cavalcante.

Análise da fiscalização: Não foi apresentado qualquer elemento que pudesse comprovar a origem (autor e motivação/natureza jurídica) do depósito em sua conta corrente. Não foi formalizado contrato de mútuo.

Na Declaração de Ajuste do ano-calendário de 2012 do contribuinte não há informação do suposto mútuo.

Destarte, apresentamos o demonstrativo mensal consolidado dos créditos/depósitos de origem não comprovada, que foram objeto do Auto de Infração lavrado.

(...)

2- A Defesa:

É de suma importância esclarecer que não há no auto de infração qualquer indício de fraude, somente é mencionado omissão de dados, isso não quer dizer que os lançamentos realizados na conta bancária do Impugnante não sejam lícitos.

(...)

E mais. a Fazenda Nacional possui todos os meios legais para fazer o levantamento dos lançamentos, se observar as transferências em dinheiro

demonstram a origem, ou seja, o nome das pessoas que estavam executando, razão pela qual comprova de fato a motivação e a natureza jurídica, o Auditor Fiscal não pode simplesmente desconsiderar sem apurar a veracidade do alegado. NÃO HÁ ILICITUDE.

O Auditor comprova o alegado quanto às datas das procurações e das escrituras públicas de compra e venda de imóvel, portanto, tem elementos suficientes para comprovar tudo que apresenta como OMISSÃO DE RENDIMENTO. A divergência de data e valor não quer dizer que a origem do dinheiro não seja essa, até porque se o Impugnante vendeu e comprou o dinheiro precisaria necessariamente entrar e sair da sua conta bancária.

E mais, se observar mês a mês, todos os lançamentos verificará que num mês isolado o Impugnante nunca ultrapassou o saldo de R\$ 538.376,85, isso quer dizer que não há um acúmulo de capital e sim a circulação do mesmo dinheiro.

Um detalhe importantíssimo e ignorado pelo Auditor Fiscal foi quanto aos empréstimos bancários realizados pelo Impugnante em 15/08/2012 no valor de R\$ 200.000,00, 03/10/2012 e 03/12/2012 no valor de R\$ 180.000,00 e 03/12/2012 110 valor de R\$ 162.000,00. Quanto ao valor de resgate de aplicação em VGBL de R\$ 397.222,43 em 27/01/2012, R\$ 648.574,73 em 03/10/2012.

O modelo apresentado pelo Auditor Fiscal ficou demonstrado como se o Impugnante tivesse acumulado uma receita de R\$ 2.550.986,62 o que certo isso não está comprovado, pelo contrário, o próprio demonstrativo de apuração e o termo de verificação e constatação fiscal anexo ao auto de infração lavrado são completamente contraditórios, como ele compra, comprova entrada de dinheiro e comprova a saída por intermédio da venda.

Na declaração de Imposto de Renda do Impugnante o mesmo apresentou o saldo das contas-correntes devidamente informadas na ficha "Bens e Direitos" da declaração.

O Impugnante não teve aumento de patrimônio ocasionado pelos depósitos e lançamentos na sua conta corrente, portanto não há de se falar em rendimentos.

Esses lançamentos devem ser imediatamente anulados.

Para o deslinde da questão cumpre dizer que o lançamento com base em depósitos ou créditos bancários teve como fundamento legal o art. 42 da lei nº 9.430/96. Trata-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos contra o contribuinte titular da conta que não lograr comprovar a origem destes créditos.

A citada norma, que embasou o lançamento, assim dispõe acerca da presunção de omissão de rendimentos relativos aos valores depositados em conta cuja origem não seja comprovada, "in verbis":

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou

jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil Reais)(R\$ 1.000,00 original), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais)(R\$ 12.000,00 original).

§ 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.

§ 5 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. ”

Cabe destacar ainda a previsão do art. 849 do RIR/99

“Art.849.Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

§1ºEm relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §§1º e 2º)(...)”

A partir da entrada em vigor desta lei, estabeleceu-se uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente.

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

“Art. 43 O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§§ 1 e 2 (incluídos em JAN/2001)

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

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

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (*juris et jure*) e relativas (*juris tantum*). Denomina-se presunção *juris et jure* aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é *juris tantum*, quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua não realidade. Conclui-se, por conseguinte, pela leitura dos textos normativos citados, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo *juris tantum* (relativa), ou seja, caberia ao sujeito passivo a comprovação da origem dos ingressos ocorridos (dia a dia, depósito por depósito) para, assim, tentar afastar a tributação sobre a renda.

É a própria lei quem define como omissão de rendimentos esta lacuna probatória de origem em face dos créditos em conta. Deste modo, não se tratam de meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita. Ocorrendo os dois antecedentes da norma: créditos em conta e a não comprovação da origem quando o contribuinte tiver sido intimado a fazê-lo, o consequente é a presunção de omissão. Cabe ao sujeito passivo a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações.

Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não cabendo a “comprovação” feita de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. É de se ver, que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Tal presunção em favor do Fisco inverte o ônus da prova no tocante à infração, transferindo-o ao sujeito passivo. Configura-se presunção relativa, admitindo prova em contrário mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

Nesse contexto, é preciso assinalar que, uma vez formalizada a omissão de rendimentos com base na referida presunção, resta ao interessado, na pretensão de descaracterizá-la, demonstrar individualizadamente que os valores depositados não se sujeitam ou já passaram pelo crivo da tributação.

Como é a própria lei, definindo que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, e não meros indícios de omissão.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos (empréstimos, transferências interbancárias, etc). Trata-se, entretanto, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (in "Curso de Direito Civil", 6ª Edição, Saraiva, 1º vol., pág. 270), "é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido". É o meio de prova admitido em Direito Civil, consoante estabelecem os arts. 136, V, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916) e 332 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/1973), e é também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e art. 148 do CTN.

Sobre os efeitos da presunção legal, mencione-se a lição de José Luiz Bulhões Pedreira ("Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", JUSTEC - RJ, 1979, pág. 806):

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso."

O dispositivo legal em comento tem como fundamento lógico o fato de não ser comum o depósito de numerário, de forma gratuita e indiscriminada, em conta bancária de terceiros. Como corolário dessa afirmativa tem-se que, até prova em contrário, o que se deposita na conta de determinado titular a ele pertence. O raciocínio foi exposto com clareza por Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal" (Editora Saraiva, 1993, pág. 311):

"O fato de alguém depositar em banco uma quantia superior à declarada é indício de que provavelmente depositou um valor relativo a rendimentos não oferecidos à tributação. Se o depositante não logra explicar que esse dinheiro é de outrem, ou tem origem em valores não sujeitos à tributação, este indício levará à presunção de omissão de rendimentos à tributação."

Saliente-se que a nova sistemática de lançamento com base em valores de depósitos bancários de origem não comprovada, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, já mereceu a apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que sumulou o seguinte entendimento:

Súmula CARF Nº 26

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.

Fazendo uma confrontação do que foi alegado pela Autoridade Fiscal, pela Defesa e pelos documentos anexados, pode-se concluir:

O contribuinte deveria comprovar a efetiva movimentação financeira consistente na transferência de numerário entre remetente e destinatário, mostrando sua procedência inequívoca de quem e de onde veio o dinheiro, bem como demonstrar por meio de documentação hábil e idônea a que título veio este recurso, ou seja o motivo pelo qual este recurso ingressou em seu patrimônio.

Como cediço, a origem dos depósitos bancários fica caracterizada pelo binômio procedência-motivo, cabendo ao contribuinte, por força do art. 42 da Lei 9.430/96, comprovar a origem desses recursos, sob pena de não o fazendo, operar-se a presunção legal de que esses depósitos de origem não comprovada seriam considerados rendimentos omitidos para fins de tributação de imposto de renda.

O fundamento que embasa o presente entendimento legal é o de que a aptidão para demonstrar o fluxo de recursos financeiros das contas bancárias é do contribuinte, pois somente este teria o conhecimento da natureza das entradas e saídas de recursos dessas contas, devido ao seu poder pleno e exclusivo de propriedade, de uso, fruição e disposição sobre esses bens, razão pela qual o ordenamento jurídico lhe impõe o ônus legal de comprovação da origem desses valores.

Ressalte-se ainda que a lei utiliza a expressão “origem dos recursos utilizados nessas operações”. Portanto, a origem que interessa à lei é o que deu razão ao negócio jurídico. Como cediço, os negócios jurídicos para serem válidos devem obedecer ao plano de existência: manifestação de vontade, sujeito que declara a vontade, objeto no sentido de bem da vida sobre o qual se declara a vontade e forma no sentido da maneira como se dá a manifestação de vontade. Assim, não basta ao contribuinte afirmar que veio de determinada pessoa física ou jurídica, deve demonstrar os pressupostos de existência que fundamentam o vínculo jurídico de formação do negócio jurídico.

Corroborando tal entendimento cabe ainda destacar que mesmo que o contribuinte informe que os recursos não declarados se originaram de determinada atividade profissional, a tributação deverá incidir sobre tais rendimentos, em conformidade com suas respectivas naturezas, conforme dispõe o §2º do art. 42 Lei nº 9.430/96. Cumpre afirmar que a norma tem um viés protetivo para o contribuinte. Senão vejamos, o contribuinte deve comprovar a origem dos recursos (objeto do negócio jurídico), pois podem existir situações em que ele comprove a origem e mesmo assim continuará existindo a omissão de rendimentos. Por outro lado, utilizando o mesmo exemplo, caso comprove a origem, o contribuinte poderá demonstrar que o objeto do negócio jurídico é isento ou imune e com isso não se submeter à infração de omissão de rendimentos.

Destaque-se também que a lei exige que para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente. Portanto, é ônus do impugnante comprovar especificadamente a origem de cada um dos valores. Não bastam afirmações genéricas, bem como a lei não exige que o critério de renda consumida. Assim, nos autos verifica-se que não foi obedecido os ditames legais, devendo ser mantida a infração.

A defesa ainda alegou que o Auditor Fiscal ignorou os empréstimos bancários realizados pelo Impugnante em 15/08/2012 no valor de R\$ 200.000,00, 03/10/2012 e 03/12/2012 no valor de R\$ 180.000,00 e 03/12/2012 no valor de R\$ 162.000,00, bem como os resgate de aplicação em VGBL

de R\$ 397.222,43 em 27/01/2012, R\$ 648.574,73 em 03/10/2012. Tais fatos não procedem, pois constam na tabela (fls. 567/568) de depósitos bancários de origem comprovada, conforme segue:

#### IV - DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM COMPROVADA

De acordo com a documentação coletada, e após uma análise mais acurada dos extratos bancários, a fiscalização entende como comprovados os seguintes créditos/depósitos:

| DATA       | AGÊNCIA     | VALOR (R\$) | MOTIVO                                                   |
|------------|-------------|-------------|----------------------------------------------------------|
| 27/01/2012 | 00269-9     | 397.222,43  | Resgate de aplicação em VGBL                             |
| 10/02/2012 | 00269-9     | 1.970,00    | Cheque devolvido em 10/02/2012                           |
| 17/02/2012 | 01.011032-5 | 3.000,00    | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |
| 16/04/2012 | 00269-9     | 342.000,00  | Valor transferido da conta nº 15624-2, da CEF            |
| 16/04/2012 | 01.011032-5 | 5.000,00    | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |
| 16/04/2012 | 17769400    | 2.000,00    | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |
| 17/04/2012 | 01.011032-5 | 25.000,00   | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |
| 26/04/2012 | 01.011032-5 | 4.000,00    | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |
| 21/05/2012 | 01.011032-5 | 15.000,00   | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |
| 05/06/2012 | 00269-9     | 70.000,00   | Venda do aptº 701 da Rua Dias da Rocha nº 52             |
| 06/06/2012 | 01.011032-5 | 3.000,00    | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |
| 12/06/2012 | 01.011032-5 | 35,17       | Resgate de título de capitalização                       |
| 18/06/2012 | 00269-9     | 600,00      | Cheque devolvido em 19/06/2012                           |
| 29/06/2012 | 17769400    | 840.000,00  | Venda do aptº 701 da Rua Dias da Rocha nº 52             |
| 19/07/2012 | 00269-9     | 3.094,00    | Cheque devolvido em 20/07/2012                           |
| 20/07/2012 | 01.011032-5 | 3.000,00    | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |
| 15/08/2012 | 00269-9     | 200.000,00  | Empréstimo concedido pelo Banco Itaú S/A                 |
| 10/09/2012 | 01.011032-5 | 4.800,00    | Cheque devolvido em 11/09/2012                           |
| 12/09/2012 | 00269-9     | 1.000,00    | Reembolso de despesas                                    |

|            |             |            |                                                          |
|------------|-------------|------------|----------------------------------------------------------|
| 03/10/2012 | 00269-9     | 648.574,73 | Resgate de aplicação em VGBL                             |
| 03/10/2012 | 00269-9     | 180.000,00 | Empréstimo concedido pelo Banco Itaú S/A                 |
| 10/10/2012 | 01.011032-5 | 80,92      | Resgate de título de capitalização                       |
| 10/10/2012 | 01.011032-5 | 81,66      | Resgate de título de capitalização                       |
| 30/11/2012 | 00269-9     | 10.700,86  | Resgate de aplicação em PGDL                             |
| 30/11/2012 | 00269-9     | 12.085,89  | Resgate de aplicação em VGBL                             |
| 03/12/2012 | 00269-9     | 162.000,00 | Empréstimo concedido pelo Banco Itaú S/A                 |
| 05/12/2012 | 00269-9     | 6.174,55   | Resgate de aplicação financeira                          |
| 07/12/2012 | 00269-9     | 1.328,91   | Reembolso de despesas                                    |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 11/12/2012 | 00269-9     | 2.086,96   | Resgate de título de capitalização                       |
| 12/12/2012 | 01.011032-5 | 13.000,00  | Valor transferido da conta nº 00269-9, do Banco Itaú S/A |

A defesa informou a realização de empréstimos com pessoas físicas. No entanto, não basta ao contribuinte afirmar que veio de determinada pessoa física, deve demonstrar qual foi o vínculo jurídico que justificou a formação do negócio jurídico. Registre-se que não existem nos autos provas desses empréstimos. Assim, não merece reparo o feito fiscal, devendo ser mantida a infração.

#### GANHO DE CAPITAL.

Considerando que decaiu o direito da Fazenda Pública cobrar o imposto de renda sobre o ganho de capital para o apartamento 703 (...) RJ, este não será objeto de análise.

No entanto, a Autoridade Fiscal informou que em relação ao apartamento 304 (...) RJ, de acordo com a Escritura Pública de Compra e Venda lavrada pelo Cartório do 2º Ofício de Notas/RJ em 27/06/2011, no livro 4561, fls. 141/142, ato notarial nº 91, o Sr. Enrico Gattuso Alvarenga adquiriu o imóvel pelo preço de R\$ 300.000,00.

Disse ainda que pelo Contrato por Instrumento Particular de Compra e Venda, com caráter de Escritura Pública, nº 155551916223, celebrado em 13/04/2012, o imóvel foi vendido para Mariana Correa Farias Quadros, CPF (...), pelo preço de R\$ 400.000,00.

Não obstante a informação prestada pelo Sr. Enrico Gattuso Alvarenga de que foram gastos aproximadamente R\$ 60.000,00 em obras no imóvel, foi considerado como custo de aquisição somente o valor de R\$ 300.000,00, em face da ausência de documentação hábil e idônea que comprovasse a efetividade das alegadas benfeitorias.

Também foi desconsiderada a informação prestada pelo Sr. Enrico Gattuso Alvarenga segundo que o imóvel foi adquirido e vendido em sociedade com Marcel Sucena Vieira da Cunha e Monique Sucena Vieira da Cunha uma vez que nos elementos comprobatórios da aquisição e da venda constava unicamente o nome do Sr. Enrico Gattuso Alvarenga.

A Autoridade Fiscal informou que em relação ao apartamento 701 (...) RJ, de acordo com o recibo de sinal e Princípio de Pagamento datado de 13/01/2012, o Sr. Enrico Gattuso Alvarenga tomou-se promitente comprador do imóvel pelo preço de R\$ 800.000,00.

Informou também que conforme recibo de sinal e Princípio de Pagamento e com o Instrumento Particular de Compra e Venda com Posse Precária, ambos datados de 31/05/2012, o imóvel foi vendido para Mariana Moraes Maciel pelo preço de R\$ 910.000,00, pago assim: R\$ 70.000,00, como sinal e princípio de pagamento, e o restante, no valor de R\$ 840.000,00, quando da entrega das certidões, por meio de cheque administrativo.

Registrou ainda que a informação prestada pelo Sr. Enrico Gattuso Alvarenga de que foram gastos R\$ 110.000,00 em obras no imóvel, foi considerado como custo de aquisição somente o valor de R\$ 800.000,00 em face da ausência de documentação que comprovasse a efetividade das alegadas benfeitorias.

Igualmente, não foi considerada a informação de que o imóvel foi vendido em sociedade com Marcel Sucena Vieira da Cunha uma vez; que nos elementos comprobatórios da aquisição e da venda constava unicamente o nome do Sr. Enrico Gattuso Alvarenga.

A defesa em sua impugnação apenas aduziu que ocorreram as alienações de imóveis em 14/11/2011 no valor de R\$ 480.000,00 (documento de fls. 17), em 13/04/2012 no valor de R\$ 400.000,00 (documento de fls. 18), em 31/05/2012 no valor de R\$ 910.000,00. Disse que o próprio auditor fiscal identificou uma entrada no valor total de R\$ 1.790.000,00, e o custo de aquisição respectivamente de R\$ 350.000,00, R\$ 300.000,00 e R\$ 800.000,00, total de R\$ 1.450.000,00. Ressalta que de certo comprova realmente ter passado todos esses valores na sua conta bancária, tudo devidamente demonstrado no processo administrativo.

Destacou ainda que o Auditor comprova o alegado quanto às datas das procurações e das escrituras públicas de compra e venda de imóvel, e que por isso, tem elementos suficientes para comprovar tudo que apresenta como OMISSÃO DE RENDIMENTO. Ressalta que a divergência de data e valor não quer dizer que a origem do dinheiro não seja essa, até porque se vendeu e comprou o dinheiro precisaria necessariamente entrar e sair da sua conta bancária.

Para o deslinde da questão, cumpre informar o disposto no programa da Receita Federal do Brasil, “Perguntas e Respostas IRPF”, sobre quais são as operações sujeitas à apuração do Ganho de Capital:

**OPERAÇÕES SUJEITAS À APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL****533 — Quais as operações sujeitas à apuração do ganho de capital?**

*Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:*

*I - alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;*

*II - transferência a herdeiros e legatários na sucessão causa mortis, a donatários na doação, inclusive em adiantamento da legítima, ou atribuição a ex-cônjuge ou ex-conviniente, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável, de direito de propriedade de bens e direitos adquiridos por valor superior àquele pelo qual constavam na Declaração de Ajuste Anual do **de cujus**, do doador, do ex-cônjuge ou ex-conviniente pelos valores, conforme legislação pertinente, informados na última declaração de quem os declarava;*

*III - alienação de bens ou direitos e liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira.*

*(Instrução Normativa SRF nº 118, de 27 de dezembro de 2000; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 3º)*

**DESPESAS QUE INTEGRAM O CUSTO DE AQUISIÇÃO****610 — Quais são as despesas que podem integrar o custo de aquisição de bens e direitos?**

*Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea, e discriminados na declaração de rendimentos do ano-calendário da realização da despesa:*

**1 - De bens imóveis:**

*a) os gastos com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes;*

*b) os gastos com pequenas obras, como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;*

*c) as despesas com demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;*

*d) as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que suportado o ônus pelo alienante;*

*e) os gastos com a realização de obras públicas como colocação de meio-fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de rede de esgoto e de eletricidade que tenha beneficiado o imóvel;*

*f) o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel alienado;*

*g) o valor da contribuição de melhoria;*

*h) o valor do laudêmio pago ao senhorio ou proprietário por desistir do seu direito de opção;*

*i) os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel.*

**2 - De demais bens ou direitos:**

*Os dispêndios realizados com conservação, reparos, comissão ou corretagem, quando não transferido o ônus ao adquirente, juros e demais acréscimos pagos no financiamento para a aquisição de bens ou direitos, retífica de motor etc.*

**Atenção:**

*O valor da corretagem, quando suportado pelo alienante, é deduzido do valor da alienação e, quando se tratar de venda a prazo, com diferimento da tributação, a dedução far-se-á sobre o valor da parcela do preço recebida no mês do pagamento da referida corretagem.*

*(Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 17 e § 4º do art. 19)*

Pelo disposto nos autos, verifica-se que o impugnante faz uma defesa genérica sem especificar quais pontos são discordantes da Autoridade Fiscal. Já o Termo de Verificação Fiscal descreve todo um procedimento realizado pelo contribuinte que revelam sua intenção em eximir-se do recolhimento do tributo, configurando, sendo em tese, crime contra a ordem tributária.

Para o desenlace do presente litígio, cumpre discorrer sobre as informações solicitadas a terceiros (fls. 563/566). Nestas restam evidências que o contribuinte tentou se eximir do pagamento de tributos, conforme segue:

**III.2.1 - ELIZABETH PEREIRA PETRY**

Em resposta ao Termo de Intimação de Diligência Fiscal, lavrado em 17/11/2015 (Aviso de Recebimento datado de 19/11/2015), a S<sup>ra</sup>. Elizabeth Pereira Petry apresentou/prestou os/as seguintes elementos/informações:

-- cópia da Escritura Pública de Compra e Venda do apartamento 701 do edifício situado na [REDACTED] RJ, lavrada pelo Cartório do 10º Ofício de Notas/RJ, em 20/04/2005, no livro 6291, fls. 145;

-- cópia da Certidão de Ônus Reais do apartamento 701 do edifício situado [REDACTED] RJ (matrícula 275);

-- que, em 2007, resolveu vender/permutar o apartamento 701 do edifício situado na Rua [REDACTED] RJ. O pagamento se deu parte com a cessão da cobertura no mesmo endereço, de propriedade de Evany Celestina Gualberto, e o restante, em espécie;

-- cópia de Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda do imóvel acima citado, firmado em 06/02/2007, tendo como promitente compradora Evany Celestina Gualberto;

-- que, entre 2007 e 2011, a S<sup>ra</sup>. Evany Celestina Gualberto veio a falecer, sem ter sido efetivada a escritura definitiva, que ficou para ser lavrada após a conclusão do inventário;

-- que, com o óbito, o inventariante, Sr. Evano Celestino Gualberto, decidiu vender o apartamento 701 do edifício [REDACTED] RJ, o qual ainda se encontrava em nome da diligenciada. Por esse motivo, foi feita a transação de venda, por meio de novo instrumento particular (Recibo de Sinal e Princípio de Pagamento, datado de 13/01/2012), figurando a diligenciada como promitente vendedora e o Sr. Enrico Gattuso Alvarenga como promitente comprador;

-- que, conforme cláusula 4 do Recibo de Sinal e Princípio de Pagamento, datado de 13/01/2012, foi lavrada uma Procuração por Instrumento Público, sob orientação da advogada do espólio de Evany Celestina Gualberto, dando poderes ao Sr. Enrico Gattuso Alvarenga para que pudesse, após a compra, vender o imóvel para terceiros;

-- cópia do Recibo de Sinal e Princípio de Pagamento, datado de 13/01/2012, com preço ajustado entre as partes de R\$ 800.000,00;

-- que não efetuou qualquer pagamento ao senhor Enrico;

-- cópia de Procuração por Instrumento Público, lavrada pelo Cartório do 14º Ofício de Notas/RJ, em 27/01/2012, no livro 5115, fls. 67, ato notarial nº 60;

-- que o Sr. Enrico Gattuso Alvarenga, em 25/06/2012, vendeu para Mariana Moraes Maciel o apartamento 701 do edifício situado [REDACTED] RJ, que não era mais de propriedade da diligenciada (apenas precisava assinar);

-- cópia da Escritura Pública de Promessa de Compra e Venda do apartamento 701 do edifício situado na [REDACTED] RJ, lavrada pelo Cartório do 7º Ofício de Notas/RJ, em 25/06/2012, no livro 3497, fls. 30/32, ato notarial nº 14, tendo como promitente vendedora Elizabeth Pereira Petry, representada por Enrico Gattuso Alvarenga, e como promitente compradora Mariana Moraes Maciel.

Em resposta ao Termo de Intimação de Diligência Fiscal nº 02, lavrado em 03/12/2015 (ciência pessoal nessa mesma data), a S<sup>ra</sup>. Elizabeth Pereira Petry apresentou/prestou os/as seguintes elementos/informações:

-- cópia da Escritura Pública de Compra e Venda do apartamento 1.004 do edifício situado na [REDACTED] RJ, lavrada pelo Cartório do 10º Ofício de Notas/RJ, em 11/03/2005, no livro 6306, fls. 35, ato notarial nº 14;

-- cópia da Certidão de Ônus Reais do apartamento 1.004 do edifício situado na Rua [REDACTED] RJ (matrícula 27840);

-- que a cobertura 01 do edifício situado na [REDACTED] Copacabana, RJ, ainda não possui registro no 5º Ofício de Registro de Imóveis, razão pela qual fornece cópia do processo que foi formalizado visando tal regularização;

-- cópias de extratos da conta corrente nº 0199825-0, agência [REDACTED] do Banco Bradesco S/A, de sua titularidade, referentes ao período compreendido entre 25/01/2012 e 28/01/2013, com crédito de R\$ 120.000,00 em 27/01/2012;

-- cópia de habite-se expedido pela Prefeitura da cidade do Rio de Janeiro;

-- cópia de documento comprobatório do recebimento da quantia de R\$ 120.000,00, datado de 27/01/2012;

-- histórico de todas as transações que envolveram o apartamento 701 do edifício situado na [REDACTED] Copacabana, RJ, desde a sua aquisição pela diligenciada.

**III.2.2 - MARIANA MORAES MACIEL**

Em resposta ao Termo de Intimação de Diligência Fiscal, lavrado em 08/06/2016 (Aviso de Recebimento datado de 10/06/2016), a S<sup>ra</sup>. Mariana Moraes Maciel apresentou/prestou os/as seguintes elementos/informações:

-- cópia do Recibo de Sinal e Princípio de Pagamento e cópia do Instrumento Particular de Compra e Venda com Posse Precária, ambos datados de 31/05/2012, referentes à aquisição do apartamento 701 [REDACTED] Copacabana, RJ, pelo preço de R\$ 910.000,00, nos quais figuram como promitente vendedora Elizabeth Pereira Petry, representada por Enrico Gattuso Alvarenga, e como promitente compradora Mariana Moraes Maciel;

-- cópia do Instrumento de Procuração lavrado pelo Cartório do 14º Ofício de Notas/RJ, em 27/01/2012, no qual Elizabeth Pereira Petry e Andori José Petry constituem como procurador Enrico Gattuso Alvarenga, outorgando-lhe poderes para vender o apartamento 701 do edifício situado na [REDACTED] RJ;

-- cópia do Mandado de Penhora e Avaliação nº 0025/2013, relativo apartamento 701 do edifício situado na [REDACTED] RJ, expedido pela 13ª Vara do Trabalho do Rio de Janeiro - 1ª Região, em 21/01/2013, face à dívida trabalhista, tendo como executado, dentre outros, Andori José Petry;

-- cópia de Contrato de Prestação de Serviços Advocatícios;

-- que a aquisição do apartamento 701 do edifício situado [REDACTED] Copacabana, RJ, se deu por meio de um sinal de R\$ 70.000,00 (cheque emitido por Bruno Ewerton de Araújo, à época seu companheiro) e o pagamento do saldo devedor, no valor de R\$ 840.000,00, mediante transferência bancária entre contas do Banco Citibank S/A, na data aproximada de 19/06/2012, cujo favorecido foi Enrico Gattuso Alvarenga.

**III.2.4 - MARCIO DOS SANTOS FERRENTINI**

Em resposta ao Termo de Intimação de Diligência Fiscal, lavrado em 22/05/2017 (Aviso de Recebimento datado de 24/05/2017), e ao Termo de Reintimação de Diligência Fiscal, lavrado em 05/06/2017 (Aviso de Recebimento datado de 07/06/2017), o Sr. Marcio dos Santos Ferrentini apresentou/prestou os/as seguintes elementos/informações:

- que o apartamento 703 [REDACTED] RJ, foi herdado pelo declarante e por seu irmão, Marcelo dos Santos Ferrentini, em 2011, em virtude do falecimento de seus pais;
- que o imóvel foi vendido para o Sr. Enrico Gattuso Alvarenga, em 17/08/2011, tendo sido lavrada somente uma Escritura de Promessa de Compra e Venda, em razão do adquirente ter afirmado que iria revendê-lo;
- que, da importância de R\$ 430.000,00 recebida, R\$ 80.000,00 foram gastos com despesas de impostos, advogados, corretagem e outros;
- que, juntamente com a aludida escritura, foi lavrada também uma procuração outorgando poderes ao comprador para vender posteriormente o imóvel;
- que desconhece o valor e o nome do novo adquirente do imóvel, vendido por Enrico Gattuso Alvarenga;
- cópia do depósito de R\$ 216.000,00, sendo que R\$ 41.000,00 se destinaram aos pagamentos acima descritos (impostos, corretagem etc).

Em sendo assim, considerando das provas colhidas e dispostas no Termo de Verificação Fiscal, bem como as alegações genéricas da defesa, resta admitir a infração disposta no Auto de Infração.”

Importante salientar que todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, ora Recorrente, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurridas com clareza no voto posto no acórdão recorrido e que nenhum argumento novo foi apresentado no bojo do recurso voluntário.

Dessa forma, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), e no art. 50 da Lei 9.784/1999, confirmo e adoto a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Quanto à qualificação da multa, o Recorrente se limita a mencionar as sumulas 14 e 25 do CARF.

A DRJ assim se manifestou quanto ao ponto:

“MULTA DE OFÍCIO DE 150%.

A Autoridade Fiscal informou que, em relação ao apartamento 703 do edifício situado na (...) RJ, não constam os registros da compra e da venda do imóvel na Declaração de Bens e Direitos do ano-calendário de 2011 do fiscalizado. Também não integra a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do ano calendário de 2011 o Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, assim como não há indicação nos controles internos da RFB do recolhimento do Imposto de Renda devido.

A Autoridade Fiscal informou que, em relação ao apartamento 304 do edifício situado na (...) RJ, não consta o registro da venda do imóvel na Declaração de Bens e Direitos do ano-calendário de 2012. Também não integra a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do ano-calendário de 2012 o Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, assim como não há indicação nos controles internos da Receita Federal do Brasil (RFB) do recolhimento do Imposto de Renda devido.

A Autoridade Fiscal informou que, em relação ao apartamento 701 do edifício situado na (...) RJ não constam os registros da compra e da venda do imóvel na Declaração de Bens e Direitos do ano-calendário de 2012. Também não integra a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do ano-calendário de 2012 o Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, assim como não há indicação nos controles internos da RFB do recolhimento do Imposto de Renda devido.

Resaltou ainda que tanto o Sr. Enrico Gattuso Alvarenga (vendedor de fato), na condição de procurador da Sra. Elizabeth Pereira Petry, promitente vendedora, quanto a Sra. Mariana Moraes Maciel, promitente compradora, assinaram Escritura Pública de Promessa de Compra e Venda,

lavrada pelo Cartório do 7º Ofício de Notas/RJ, em 25/06/2012, com preço de venda no valor de R\$ 800.000,00, sabendo tratar-se de informação inverídica.

Por fim concluiu que tais procedimentos, que consistiram na omissão da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do ano-calendário de 2011 da venda de um imóvel e na omissão da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do ano-calendário de 2012 da venda de dois imóveis, revelam a intenção do contribuinte em eximir-se do recolhimento do tributo, configurando, em tese, crime contra a ordem tributária.

Dessa forma pela reiterada insubordinação aos ditames da lei, não considerou involuntária a conduta do contribuinte, mas uma consequência direta da intenção deliberada de omitir rendimentos, decorrentes de ganhos de capital, e também informações em suas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física, o que torna perfeitamente aplicável, sobre o valor do imposto apurado, a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, haja vista estar configurado o intuito de sonegação/fraude, conforme definido nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Insurgiu-se o contribuinte de forma genérica contra a aplicação da multa qualificada.

Conforme debatido anteriormente, ficou evidenciado o objetivo doloso do contribuinte intenção deliberada de omitir rendimentos, decorrentes de ganhos de capital, e também informações em suas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física.

A multa ora aplicada é decorrente de previsão legal, do inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sendo exigida, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A exclusão da multa ou sua redução somente ocorrem com suporte na legislação tributária.

A Lei nº 9.430, de 1996, em inciso II, do art. 44, transcrito a seguir, prevê a aplicação do percentual de 150% para ilícitos dessa natureza.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Por sua vez, a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim define fraude:

“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 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.”

Registre-se que para embasar a representação fiscal para fins penais o autuante fundamentou-se nos arts. 1º e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, verbis:

Art. 1º- Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendária;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável.

Art. 2º- Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;”

No presente caso, a multa de ofício foi agravada para 150%, aplicável nos casos em é provado o intuito doloso de sonegar impostos, conforme previsto no inciso II, do art. 44, da Lei 9.430/96.

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano ao erário, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Portanto, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. É de se ressaltar que a doutrina finalista, adotada pelo Código Penal Brasileiro com a reforma de 1984, deslocou o elemento normativo (consciência da ilicitude) para a culpabilidade, como elemento indispensável ao juízo de reprovação. Desta forma, o dolo constitui-se apenas do elemento cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito, e do volitivo, que é à vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº

4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, faz remissão. É, pois, essa comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa qualificada.

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial, conforme registrada no Termo de Verificação Fiscal (fl. 560/581), da prática intencional e reiterada de omitir rendimentos. Isso se deu de forma consciente e deliberada. O dolo, portanto, restou demonstrado.

Como já mencionamos neste voto, pelo conjunto probatório, restou comprovada a ocorrência de evasão fiscal. Este instituto consiste em prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e objetiva reduzi-la ou ocultá-la.

O sujeito passivo, sabendo que tem que pagar aquele tributo, encontra uma forma de dissimulá-lo, com o intuito de não pagá-lo ou minimizar o pagamento. A atitude está intrínseca na questão da evasão, pois o dolo e a intenção de não pagar ou pagar a menos do que é devido ao Estado está associada à ocorrência do fato gerador e, portanto, caracteriza-se como ilícita.

Para verificar-se a licitude de condutas, vale considerar, na linha dos ensinamentos de Alexandre Rossato da Silva Ávila, que:

[...] o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios [...].

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, restou caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de falsificação, bem como todas as formas simulação.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, para os rendimentos auferidos pelo contribuinte para os exercícios fiscalizados.

As multas de ofício constituem-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Abaixo reproduzimos o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a inexistência do caráter confiscatório para as penalidades aplicadas pela Receita Federal do Brasil (grifamos):

MULTA DE OFÍCIO - EFEITO DE CONFISCO. Por constituir receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, do qual o contribuinte possa se desincumbir sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida, não podendo, por isto mesmo, ser confiscatório. A multa, diversamente, para alcançar a sua finalidade, há de ser um ônus significativamente pesado,

capaz de desestimular a conduta ensejadora de sua exigência, podendo, por isto mesmo, ser confiscatória. AC. 103-23258. Data: 07/11/2007. 3ª CÂMARA DO 1º CC. DOU DE 07/01/2008, P. 13. Relator: PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.

Assim, considerando que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabendo à administração pública aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, e presentes os pressupostos fáticos previstos na legislação, conforme consta deste voto, deve ser mantida a multa no percentual aplicado, prevista expressa e especificamente na legislação tributária.

Portanto, correta a aplicação da multa qualificada.”

Entendo, entretanto, que a decisão da DRJ merece reparo no que diz respeito ao limite da multa de ofício.

Isso porque, de acordo com o auto de infração foi imposta multa majorada em 150% a partir da previsão contida no Art. 44, I e §1º da Lei 9.430/96 com redação dada pelo Art. 14 da Lei 11.488/07, in verbis:

Art. 44 Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10 892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11 488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10 892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11 488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts 71, 72 e 73 da Lei nº 4 502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

I - (revogado);

Ocorre que o Art. 8º da Lei 14.689/2023 alterou a redação do Art. 44 da Lei 9.430/96, nos moldes abaixo:

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9 430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts 71, 72 e 73 da Lei nº 4 502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

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

Assim, tem-se que 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, cujo assunto tratado é a multa qualificada – há um novo limite para a majoração da penalidade, agora de 100% (e não mais de 150%).

Deste modo, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN que determina que “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”, deve o percentual da multa de ofício qualificada, se limitar a 100% em razão da retroatividade da legislação mais benéfica.

#### IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

Wilderson Botto