



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720396/2013-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.991 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2023
Recorrente ANTONIO SERGIO VULPE FAUSTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

NULIDADE. VIOLAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO. INEXISTÊNCIA.

A legislação em vigor autoriza o Fisco a solicitar diretamente às instituições financeiras informações referentes à movimentação bancária de seus clientes mediante a emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, desde que haja procedimento de fiscalização em curso e esta seja precedida de intimação ao sujeito passivo, sendo desnecessária a autorização judicial prévia.

OMISSÃO GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. NÃO VERIFICADA.

Para aplicação da contagem do prazo previsto no Art. 150 do CTN, além da ausência de sanção, exige-se o pagamento antecipado da obrigação, o que não ocorreu. Na operação de ganho de capital, não há que se falar em ocorrência de pagamento antecipado, pois sua tributação se dá em separado, não integrando o ajuste anual, sendo que os pagamentos que podem ser computados no ajuste anual não caracterizam o pagamento antecipado.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO. INCIDÊNCIA DE IRPF QUANDO NÃO APURADA EM ESCRITA CONTÁBIL REGULAR.

A empresa que apure lucro contábil em valor superior ao presumido poderá distribuí-lo aos sócios, sem a incidência do imposto de renda, desde que a pessoa jurídica demonstre, através de escrituração contábil, feita em observância da lei comercial, o valor excedente. Do contrário há incidência de IRPF sobre valor excedente distribuído.

DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. INVIÁVEL

Cabe exclusivamente ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso. O ônus da prova previsto em lei não pode ser afastado. Presunções pró e contra o contribuinte só podem ser admitidas quando previstas em lei. Alegações genéricas não afastam a presunção legal da omissão de rendimentos. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

OMISSÃO DO GANHO DE CAPITAL. DOLO PRESUMIDO. INCOMPATÍVEL COM O ORDENAMENTO JURÍDICO. MULTA QUALIFICADA AFASTADA.

A qualificação da multa deve estar baseada em prova de dolo do sujeito passivo, o que envolve o cometimento de um ilícito para além da própria omissão. A mera ausência de bem na DIRPF não prova o dolo da conduta. O dolo e demais condutas caracterizadoras de má-fé devem ser provadas, não se admitindo meras presunções. Para a qualificação da multa, exige-se a demonstração nos autos de que a conduta praticada pelo contribuinte se amolda a pelo menos um dos tipos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), sendo essencial a demonstração do elemento subjetivo.

Recurso provido parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e (ii) por maioria de votos, no mérito, dar-lhe parcial provimento, afastando a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que manteve a qualificação da reportada multa, restabelecendo-a ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Rigo Pinheiro, Jose Marcio Bittes, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 12-68.380 - 19ª Turma da DRJ/RJ1 de 11 de setembro de 2014 que, por unanimidade, considerou procedente em parte a impugnação apresentada.

Relatório fiscal (fls 678/718)

Em 26/08/2013 foi lavrado auto de infração relativo a omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedentes ao lucro presumido, depósitos bancários de

origem não comprovada e omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas (R\$ 20.724,84), em bolsa de valores, que resultou no lançamento de crédito de IRPF no valor total de R\$ 736.699,85, com juros moratórios e multa de ofício aplicada.

1) Valores recebidos nos anos-calendário de 2008 a 2010 da CTF Consultoria e Planejamento S/A Ltda, da qual o contribuinte é sócio, a título de lucros, cujos valores, no entender da fiscalização, ultrapassaram o valor que a empresa poderia ter distribuído como lucro isento do imposto de renda. Nesse item, a multa foi aplicada no percentual de 75%;

2) Depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, conforme descrito na introdução. Nesse item fora imputada a multa de ofício no percentual de 150%, e;

3) Ganho de Capital na suposta alienação da participação societária na Conplasa Consultoria e Planejamento de Saúde Ltda. A exemplo do item anterior, essa suposta infração também foi penalizada com multa de 150%.

Ciência postal em 28/08/2013.

Impugnação (fls 739/767)

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 25/09/2013, na qual em síntese alega e argumenta o que se segue:

1. O Fiscalizado respondeu a todos os termos de intimação, franqueando ao Fisco o acesso a toda a documentação que conseguiu reunir nos prazos concedidos pela Fiscalização, inclusive os extratos bancários dos anos-calendário de 2008 a 2010, cujos dados são protegidos pelo sigilo constitucional, que foram entregues mediante intimação fiscal, verdadeira coação irresistível pelos termos em que lavrada;
2. Desses créditos, 284 (duzentos e oitenta e quatro), no total, a fiscalização considerou como não justificados, conforme TCDF lavrado em 26 de agosto de 2013, tão somente 03 (três) créditos, nos valores de R\$ 32.728,25; R\$ 20.000,000 e R\$ 18.000,00.
3. Mesmo para esses 03 (três) créditos, indevidamente, considerados pela fiscalização como de origem não comprovada, a bem da verdade, o contribuinte comprovou a origem: "serviços diversos de consultoria prestados a terceiros". A fiscalização é que não aceitou a comprovação e aplicou a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, conforme enquadramento legal mencionado às fls. 04 do TCDF e no Auto de Infração;
4. Para esses três créditos cuja origem não foi aceita a fiscalização, aplicou multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), sem qualquer prova de conduta dolosa exigida para a exasperação da penalidade e contra o entendimento pacificado no Tribunal Administrativo da improcedência de multa qualificada na simples omissão de rendimentos. Esses rendimentos foram Declarados como Isentos ou Não Tributáveis, pois foram efetivamente recebidos e titulados como lucro pela Fonte Pagadora no Informe de Rendimentos;
5. Nulidade no AI por ausência de autorização judicial para o acesso à movimentação bancária;
6. Ilegalidade da tributação de lucros distribuídos por afronta ao artigo 10 da lei nº 9.249/96 (item 001 do AI)

7. Equívoco no tratamento atribuído aos recursos transferidos ao impugnante. Do correto enquadramento legal no artigo 61 da lei n.º 8.981/95 (item 001 do AI) -
8. Uso indevido da presunção legal. Erro no enquadramento legal da suposta infração (ITEM 002 DO AI) - os depósitos bancários sob exame têm origem em determinada atividade, deve a autoridade fiscal investigar a procedência da afirmação do contribuinte e, ao identificar a atividade fonte dos respectivos recursos, abandonar a cômoda presunção e partir para a prova direta da omissão de rendimentos. Caso o contribuinte indique a origem dos depósitos, mesmo que de maneira geral, não pode a autoridade fiscal, simplesmente, quedar-se inerte, como se a tributação dos depósitos bancários fosse a única forma possível de autuação
9. Indevida consideração pelo fisco de que houve recebimento na alienação de cotas de capital da CONPLASA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO DE SAÚDE LTDA. ((TEM 003 DO AI)
10. Erro na apuração do imposto de renda devido - fiscalização errou a apuração do imposto suplementar que entende devido nos anos-calendário de 2008 e 2010, pois se limitou em aplicar a Tabela Progressiva sobre os rendimentos tidos como omitidos, quando deveria ter recomposto toda a situação fiscal da pessoa física. - afronta direta ao que determina o artigo 142 do CTN, o lançamento em questão é manifestamente improcedente/nulo, devendo tal vício ser prontamente reconhecido por essa Junta Julgadora
11. Existir duplicidade no lançamento da multa de ofício - foram lançados na pessoa jurídica CTF Consultoria, fonte pagadora de rendimentos ao Impugnante, Multa de Ofício pela falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre os valores que o fisco considerou distribuição excedente de lucros.- *bis in idem*
12. Impossibilidade de aplicação da multa qualificada em lançamento calcado em presunção legal (ITEM 002 DO AI) - Súmula CARF n.º 25;
13. Descabimento da aplicação da multa qualificada sobre a suposta omissão relativa ao ganho de capital. Tributação com base em presunção simples (ITEM 003 DO AI) - Súmula CARF N.º 14;
14. Transcurso do prazo decadencial - o fato gerador como ocorrido na data do negócio, em 29.02.2008 (GANHO DE CAPITAL -Trata-se de incidência exclusiva mensal e em separado do Ajuste Anual). com base no § 4º do artigo 150 do CTN. O Fisco, portanto, teria até o dia 01.03.2013 para constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício. Como a ciência do lançamento se deu em 28.08.2013, o crédito tributário constituído está irremediavelmente extinto pelo decurso do prazo decadencial.
15. Que a impugnação seja recebida afastando os equivocados lançamentos de ofício pelas razões apontadas, ou ajustando-o aos valores corretos, inclusive com afastamento de parte da Multa de Ofício (concomitância) e redução da indevida multa qualificada para o percentual ordinário de 75% (setenta e cinco por cento).

Acórdão (fls.858/875)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir::

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

As nulidades, no âmbito do processo administrativo fiscal, estão restritas às hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa), o que não se verifica no caso presente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, com base em créditos bancários com origem não comprovada, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

A conduta deliberada do sujeito passivo em omitir o bem alienado, na DIRPF revisada, de modo a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade lançadora, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda devido em decorrência do ganho de capital, caracteriza a hipótese do inciso I do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, a ensejar a qualificação da multa de ofício sobre a respectiva infração.

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O dies a quo da contagem do prazo quinquenal para a Fazenda proceder ao lançamento de imposto de renda sobre omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, quando haja qualificação da multa de ofício, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei no 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo que tenha sido intimado a fazê-lo.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. ISENÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

A distribuição de lucros, em valores superiores aos percentuais estipulados para o lucro presumido, sendo essa a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica, deduzidos de todos os impostos incidentes, requer a prova da existência de lucro contábil, demonstrado mediante escrituração contábil.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHO DE CAPITAL.

O ganho de capital auferido em face de alienação de participação societária, devidamente comprovada por contrato de cessão onerosa, bem como alteração contratual da pessoa jurídica, está sujeito à incidência do imposto de renda.

MULTA PROPORCIONAL E MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CONCOMITÂNCIA.

O eventual lançamento de multa isolada na pessoa jurídica, em face da falta de recolhimento do IRRF; e o lançamento da multa de ofício em face da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, devido pela pessoa física, fundamentam-se em fatos jurídicos distintos, praticados por distintas personalidades, ensejando, cada qual, a respectiva penalidade.

APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO. ERRO.

Inexistindo os erros materiais apontados pela defesa, na apuração do imposto de renda devido, mantém-se a infração.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Conclui o Acórdão pela redução da multa de ofício incidente sobre a infração de Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de origem não comprovada, para o patamar de 75%; e da manutenção das demais infrações e penalidades aplicadas, decidindo pela procedência em parte da impugnação, mantendo o imposto suplementar de R\$ 329.856,76, sujeito à multa de ofício de R\$ 294.023,46.

Recurso Voluntário (fls.882/905)

Cientificado por via postal em 23/10/2014 (fl. 880), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 13/11/2014, alegando que o acórdão recorrido não tratou com a

necessária amplitude os argumentos a ele submetidos, razão pela qual reprisa-os na parte que almeja a reforma da decisão, nos termos seguintes:

1. Nulidade do auto de infração por violação do sigilo bancário sem autorização judicial;
2. Reconhecimento da decadência do suposto ganho de capital, uma vez que deve-se aplicar o Art. 150 do CTN, por se tratar de lançamento por homologação;
3. Ilegalidade da tributação sobre lucros distribuídos na forma de rendimentos (ARTIGO 10 DA LEI N.º 9.249/96);
4. Equívoco no tratamento atribuído aos recursos transferidos ao recorrente. Do correto enquadramento legal no artigo 61 da lei n.º 8.981/95;
5. Uso indevido da presunção legal. Erro no enquadramento legal da suposta infração – omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada;
6. Indevida consideração pelo fisco de que houve recebimento na alienação de cotas de capital da Conplasa Consultoria E Planejamento De Saúde Ltda - conforme cristalina Cláusula 11 do mesmo Contrato de Cessão Onerosa de Cotas, o negócio somente se daria por concretizado se a empresa estrangeira cumprisse o pactuado, o que não ocorreu;
7. . Duplicidade No Lançamento Da Multa De Ofício – *bis in idem* – mesmo FG Na PJ e na PF -
8. Descabimento da aplicação da multa qualificada sobre a suposta omissão relativa ao ganho de capital. Tributação com base em presunção simples – Aplicação da Súmula 14 do CARF;

Finaliza, pedindo a reforma integral do Acórdão.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório.

Voto

Conselheiro José Márcio Bittes, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Preliminar

Em sede de preliminar a RECORRENTE pugna inicialmente pela nulidade do auto de infração devido a uma suposta violação do sigilo bancário sem autorização judicial.

Tal argumento não deve prevalecer, pois a legislação em vigor autoriza o Fisco a solicitar diretamente às instituições financeiras informações referentes à movimentação bancária

de seus clientes mediante a emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, desde que haja procedimento de fiscalização em curso e esta seja precedida de intimação ao sujeito passivo, sendo desnecessária a autorização judicial prévia.

Alega ainda a ocorrência da decadência em relação a suposta omissão de ganho de capital, pois;

o fato gerador como ocorrido na data do negócio, em 29.02.2008 (GANHO DE CAPITAL -Trata-se de incidência exclusiva mensal e em separado do Ajuste Anual), com base no § 4º do artigo 150 do CTN. O Fisco, portanto, teria até o dia 01.03.2013 para constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício. Como a ciência do lançamento se deu em 28.08.2013, o crédito tributário constituído está irremediavelmente extinto pelo decurso do prazo decadencial.

Tal alegação foi afastada pelo Acórdão recorrido sob a fundamentação de que como houve a lavratura de multa qualificada devidamente justificada, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo Art. 173, I, como transcrito:

Da Decadência.

21. Quanto à preliminar de decadência, relativa à infração de ganho de capital, essa tese não merece acolhida. Com efeito, mantida a multa qualificada sobre essa infração, o prazo decadencial regula-se pelo art. 173 do CTN, qual seja 5 (cinco anos), contados do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

22. No caso, considerando que a alienação da participação societária foi diferida no tempo, com marco inicial em 30/07/2008, e final em 30/04/2010, ocorreram diversos fatos geradores sucessivos, sendo que nenhum deles foi atingido pela decadência, que ocorreria somente a partir de 01/01/2014, ao passo que o lançamento foi tempestivamente cientificado ao sujeito passivo em 29/08/2013 (às fls. 732). Do exposto, rejeita-se essa tese.

Entretanto, importante ressaltar que o Art. 150 exige, para a sua aplicação, que haja pagamento antecipado da obrigação, o que não se verificou nos autos e nem sequer foi alegado pela defesa. Pretender equiparar os pagamentos do IRPF dos exercícios fiscalizados como sendo antecipação do pagamento do IR sobre ganho de capital, que se trata de rendimento sujeito a tributação exclusiva/definitiva, é de todo improcedente.

Julgamento da 2ª Seção da 2ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais, de 30/01/2013, confirma este entendimento:

Em regra, no ganho de capital, não há que se falar em ocorrência de pagamento antecipado, pois sua tributação se dá em separado, não integrando o ajuste anual, sendo que os pagamentos que podem ser computados no ajuste anual não se aproveitam para trazer a regra de decadência para o Art. 150, §4o, do CTN.

Com o mesmo entendimento, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção da 3ª Câmara, em 12/09/2019, assim dispôs:

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. Para os tributos sujeitos a homologação, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador se houve a antecipação do pagamento. A ausência do pagamento antecipado implica na aplicação da regra decadencial prevista no art. 173 do CTN.

Portanto, independentemente da análise da pertinência da multa qualificada na apuração do ganho de capital, verifica-se de plano que a decadência não ocorreu, uma vez que não se aplica para este fato o Art. 150, §4º, do CTN.

Rejeitadas, assim, ambas as preliminares suscitadas.

No Mérito

Quanto ao mérito deve-se analisar os três fatos que ensejaram a presente autuação e respectivas multas:

1. Omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedentes ao lucro presumido;

Neste ponto a defesa limitou-se a alegar que se tratam de lucros distribuídos que são isentos por lei e que eventual descumprimento das regras que regem o regime de lucro presumido caberia à Empresa e não ao sócio pessoa física. Pretende, caso não se reconheça a isenção pleiteada, que o enquadramento legal do fato gerador suscitado seja o previsto no Art. 61 da lei n.º 8.981/95, que determina à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a terceiros, inclusive os sócios.

Já é pacífico o entendimento deste Conselho de que a parcela de lucros que exceder ao cálculo do lucro presumido, diminuído de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, somente poderá ser distribuída sem a incidência do imposto se efetivamente apurada em escrituração contábil regular e apresentada de forma tempestiva pela empresa.

Neste sentido, acertada a decisão do Acórdão ao analisar a aplicação dos Arts. 39 c/c 662 do RIR/99 e 48 da Instrução Normativa SRF N.º 093, de 24 de Dezembro de 1997, como transcrita abaixo:

31. Da análise dos dispositivos supra, que esta instância administrativa de julgamento está obrigada a acolher, verifica-se que as pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro presumido, podem distribuir lucros aos sócios ou acionistas, em regra, sem incidência do imposto de renda, calculados com base no valor que tenha servido de base de cálculo para a apuração do imposto de renda, deduzido de todos os tributos incidentes. Caso tenha apurado lucro contábil em valor superior ao presumido, este também poderá ser distribuído aos sócios, sem a incidência do imposto de renda, desde que a pessoa jurídica demonstre, através de escrituração contábil, feita em observância da lei comercial, o valor excedente.

32. No caso em tela, não existe nos autos a prova de que a pessoa jurídica, da qual a contribuinte integra o quadro societário, possua lucros contábeis em valores superiores ao lucro presumido, respaldado em escrituração contábil em conformidade com a legislação comercial. Por oportuno, observe-se que o sujeito passivo tem o dever de instruir a impugnação com os documentos em que se fundamenta, *ex vi* do art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

33. Quanto à alegação de que a autoridade lançadora não teria desqualificado a natureza de lucros distribuídos, em relação aos recursos objeto do lançamento, caso em que se aplicaria as disposições do § 1º do art. 61 da Lei n.º 9.42/96, que prevê a tributação

exclusiva na fonte, sob a alíquota de 35%, essas teses também não merecem prosperar. Ocorre que houve a expressa reclassificação dos rendimentos em referência para rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, sujeitos ao ajuste anual, conforme vazado no auto de infração. Quanto ao dispositivo legal referido, este não se aplica ao caso, vez que ficou claramente demonstrada a causa do pagamento, bem como a operação a que se refere, não se vislumbrando a hipótese de tributação exclusiva na fonte.

34. Quanto à alegação de que a eventual responsabilidade pelo descumprimento das normas atinentes ao lucro presumido seriam imputáveis à pessoa jurídica, cumpre observar que o lançamento, na pessoa física, não elide a apuração de eventuais infrações no âmbito da fonte pagadora, em especial, no que se refere à multa pela falta de retenção do IRRF, incidente sobre os rendimentos tributáveis pagos aos sócios, em excesso aos percentuais aplicáveis ao lucro presumido.

Portanto, não há nos autos elementos que autorizem afastar a tributação do IRPF quanto aos rendimentos distribuídos em valores excedentes ao limite do lucro presumido, nem tão pouco eventual reclassificação dos rendimentos. Sem razão o contribuinte neste ponto.

2. Depósitos bancários de origem não comprovada;

A fiscalização constatou a infração de Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de origem não comprovada, verificados em 31/03/2008 no valor de R\$ 32.728,5, 31/07/2009 no valor de R\$ 20.000,00 e 30/04/2010 no valor de R\$ 18.000,00

Em sua defesa o Contribuinte informou que os valores teriam sido recebidos de assessoria prestada a terceiros, porém sem sequer indicar quem seriam estes.

No Recurso Voluntário ora julgado, consta as seguintes considerações (fls. 893/896), *in verbis*:

Destarte, nos casos em que, a exemplo do presente, o contribuinte informa — e comprova - que os depósitos bancários sob exame têm origem em determinada atividade, deve a autoridade fiscal investigar a procedência da afirmação do contribuinte e, ao identificar a atividade fonte dos respectivos recursos, abandonar a cômoda presunção e partir para a prova direta da omissão de rendimentos. Caso o contribuinte indique a origem dos depósitos, mesmo que de maneira geral, não pode a autoridade fiscal, simplesmente, quedar-se inerte, como se a tributação dos depósitos bancários fosse a única forma possível de autuação.

(..) desde a fase de fiscalização o ora Recorrente insiste na tese de que tais valores são provenientes da "prestação de serviços diversos de consultoria", o fazendo porque, de fato, essa é mais pura verdade. Sem a existência de contrato escrito Resta claro, portanto, que a presunção do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 não poderia ser aplicada ao caso concreto, porque, claramente, o ora Recorrente indicou a origem geral e causa específicas dos depósitos bancários, e, nessa senda, caberia a autoridade autuante ter aprofundado a investigação, afastado a presunção legal e efetuando a reclassificação dos valores para as normas de tributação específica, como expressamente determina o § 2º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o que não ocorreu no caso vertente.

Ademais, Senhores Conselheiros, no caso concreto o então fiscalizado, pessoa física relembre-se, foi intimado a comprovar a origem de 287 depósitos bancários e

efetivamente comprovou tal origem em 284, restando apenas e tão somente 3 depósitos sem a devida comprovação. Esse fato, por si só, tratando-se de pessoa física, deveria ser considerado com a consequente aceitação integral da comprovação ofertada pelo então fiscalizado.

Para refutar esse argumento de defesa, a decisão recorrida, de forma burocrática, se limita em transcrever o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, para ao final concluir que a tributação ultimada nos discutidos lançamentos não é merecedora de qualquer reparo.

O Acórdão recorrido enfrentou estes argumentos de maneira completa, que não comporta reparos, confira-se:

25. O legislador estabeleceu, a partir da lei no 9.430/96, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras. Ou seja, permitiu que fosse considerada ocorrida omissão de receitas quando o contribuinte não lograsse comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o vinculando, de forma alguma, à necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº 8.021/90. E não se trata de simples presunção humana, mas situação prevista em lei, à qual se vincula a autoridade administrativa.

26. É importante ressaltar que o art. 42 exige a comprovação da origem com documentação hábil e idônea, sendo o seu § 3.º bem elucidativo quando determina que os depósitos serão analisados individualizadamente.

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

27. Assim é que cabe exclusivamente ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso.

Dizer, de forma genérica, que teria atendido à exigência de comprovação de 284 depósitos bancários, formulada no curso da ação fiscal, para argüir que houve a comprovação de 98,95% desses créditos, de modo que haveria comprovação presumida dos créditos bancários restantes (três depósitos); bem como a alegação de que teria comprovado os créditos, sem que tenham sido apresentado (seja no curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação) os correspondentes documentos, coincidentes, em data e valor, não basta para afastar a presunção legitimamente formada. Do exposto mantém-se essa infração.

Do confronto entre os fundamentos da defesa e do Acórdão verifica-se que o real intuito do RECORRENTE é de inverter o ônus da prova atribuído em lei e de presumir a comprovação da receita residual com base nas anteriores. Ambas as pretensões revelam-se infundadas, seja por falta de previsão legal, seja por afronta aos princípios elementares de apresentação de provas processuais, posto que presunções só podem ser admitidas quando previstas em lei.

A comprovação das receitas, mesmo considerando que a atividade geradora seja informal, poderia se dar por diversos meios, como recibos, declarações dos clientes, ou mesmo a indicação destes para eventual diligência. Nada disso foi feito. Em outros termos, a origem destes depósitos não foi comprovada. A simples e genérica alegação de que tiveram origem na atividade profissional do recorrente não é suficiente para afastar a presunção da omissão de rendimentos.

Neste sentido, confira-se trecho da ementa do Acórdão 2802-003.008 da Segunda Turma Especial da Segunda Seção de 12/08/2014, negritei:

Sem a comprovação individualizada dos depósitos não há base legal para excluir os depósitos do lançamento ou adotar a tributação de pessoa jurídica. A reduzida quantidade de créditos com essas características evidencia a fragilidade das provas produzidas pelo recorrente com o objetivo de vincular a totalidade dos depósitos a uma suposta atividade habitual com intuito de lucro. Todavia, a existência de documentação comprobatória da origem de alguns dos depósitos como sendo a venda de produtos de terceiros impõe a exclusão destes do lançamento, não sendo óbice a existência de razoável divergência entre as datas dos depósitos e das notas de venda.

Quanto ao ônus da prova, importante mencionar decisão recente desta Câmara, *destaquei*:

Numero do processo: 12448.736060/2011-55
Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção
Câmara: Quarta Câmara
Seção: Segunda Seção de Julgamento
Data da sessão: Tue Apr 04 00:00:00 GMT-03:00 2023
Data da publicação: Mon Apr 24 00:00:00 GMT-03:00 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO. 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. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. **Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.** OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DA E NATUREZA DA OPERAÇÃO. NECESSIDADE. **Para que seja afastada a presunção legal de omissão de receita ou rendimento, não basta a identificação subjetiva da origem do depósito, sendo necessário também comprovar a natureza jurídica da relação que lhe deu suporte.** PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. **Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.** A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

Numero da decisão: 2401-010.956.

Portanto, resta inatacável a decisão recorrida neste ponto.

3. Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores;

No Recurso Voluntário o Recorrente alega, quanto a este ponto, que o fato gerador do ganho de capital não se aperfeiçoou, uma vez que a transferência de cotas possuía condição resolutiva, como se afirma (fls. 897/899):

Cláusula 11 do mesmo Contrato de Cessão Onerosa de Cotas, o negócio somente se daria por concretizado se a empresa estrangeira cumprisse o pactuado. Caso contrário os sócios retirantes teriam direito de retornar à sociedade (Conplasa).

A fiscalização — referendada pela decisão recorrida - sustenta que o fato de o Recorrente ter deixado de declarar as cotas da Conplasa em suas Declarações Anuais de Bens e Direitos de 2008 a 2011, aliado ao fato de NÃO ter feito prova de que NÃO recebeu valores pela venda das cotas, evidenciam que a venda se concretizou e, portanto, teria havido omissão na apuração e tributação do ganho de capital incidente na operação.

Ora, a acusação fiscal, neste ponto, tirante o mero e eventual erro formal na Declaração de Bens e Direitos, está centrada na absurda exigência de PROVA NEGATIVA, a "diabólica" das provas. É PROVA NEGATIVA SIM, E NÃO APENAS VEROSSÍMIL, COMO SUGERIU A DECISÃO RECORRIDA!

Provar que a venda se concretizou e que houve renda é ÔNUS da Fiscalização. Aliás, o fisco, indevidamente, repita-se, manuseou TODA a movimentação financeira do Recorrente e teve oportunidade de constatar todas as entradas de recursos no patrimônio do contribuinte e lá não constatou entrada de recursos pela venda das cotas.

A decisão recorrida, por sua vez, refuta esse argumento afirmando que os recebimentos dos recursos da venda das cotas pode ter ocorrido extra movimentação bancária; respalda esse equivocado raciocínio aduzindo que no contrato de cessão não há a exigência de que os valores pactuados deveriam ser depositados em contas bancárias.

Ora, era o Ilustre Agente Fiscal quem deveria apontar tais valores na movimentação bancária do Fiscalizado - que estava em seu poder e sob sua investigação — e ultimar a tributação que entendesse devida. Não apontou tais valores e ainda exigiu que o Contribuinte provasse que não os recebeu, quando detinha toda a movimentação financeira do Fiscalizado!

Com isso, além de presumir a ocorrência da alienação, o Ilustre Fiscal presumiu, ainda, que tais recursos foram recebidos sem transitar pelas contas bancárias do Recorrente, o que não encontra amparo algum em todo o processado.

Todo o trabalho fiscal, a partir dessa constatação sustentada em falsa premissa, como se pode verificar do TCDF, foi feito ao gosto da fiscalização que atribuiu valores, dividiu entre os alienantes e inventou datas de recebimento para fins de cobrança do imposto sobre o suposto ganho de capital diferido.

Assim a presunção simples da fiscalização não pode prevalecer em face dos esclarecimentos prestados pelo então Fiscalizado e agora Recorrente.

Esclarecimentos estes que, frise-se, foram apresentados no decorrer do procedimento fiscal e solenemente ignorados pela Autoridade que o conduziu.

De fato, a autuação quanto a omissão do ganho de capital teve como única prova juntada aos autos o contrato intitulado Cessão Onerosa de Cotas (fls. 676/677), firmado em 29/02/2008, por meio do qual o interessado e os sócios

Paulo Roberto Mergulhão e Soldemar Tonello alienaram as correspectivas participações societárias na empresa Conplasa – Consultoria e Planejamento de Saúde (CNPJ 59.494.591/0001-43), em benefício de Paulo Roberto Segatelli Câmara, pelo preço total de US\$ 700.000,00, a serem pagos em 36 parcelas de US\$ 20.000,00; bem como cópia da “Décima Primeira Alteração Contratual” da pessoa jurídica, datada de 29/02/2008 (fls.601/602), registrado no ofício competente em 06/05/2008.

O Acórdão recorrido fundamenta a manutenção do auto com os seguintes fundamentos:

40. Com efeito, as alegações defensivas não merecem prosperar. Ocorre que a alienação da participação societária, bem como o correspectivo preço, está robustamente provada nos autos. **Quanto à efetividade dos pagamentos devidos, isso se infere pelo fato da inexistência, nos autos, de nenhum documento apto a caracterizar a mora do adquirente. Observe-se que o retorno do interessado ao quadro societário deu-se cerca de 5 (cinco) anos após a alienação; de modo que é completamente inverossímil a alegação de que tal fato tenha decorrido do inadimplemento contratual. Não se trata, conforme alegado, em exigência de produção de prova negativa, e sim, da produção de prova verossímil, a exemplo de instrumento de distrato atestando a inexistência dos pagamentos pactuados.**

41. Quanto à ausência de constatação do ingresso dos recursos da alienação da participação societária em contas bancárias do interessado, verificadas no curso do procedimento fiscal, tal fato não exclui a infração. Com efeito, não há qualquer referência no “contrato de cessão onerosa” de que os valores pactuados deveriam ser depositados em contas bancárias.

42. Quanto aos critérios adotados no lançamento, de modo a apurar o ganho de capital, diferido em 36 parcelas, imputando a cada sócio o valor correspondente ao percentual que lhe cabia na participação societária, bem como utilizando a taxa oficial do dólar oficial, haja vista tratar-se de contrato estipulado em moeda estrangeira, entendo não haver reparo a ser feito. Ocorre que o interessado não apresentou documentos hábeis, seja no curso da ação fiscal, seja na fase litigiosa, a comprovar o recebimento das parcelas em valores e datas divergentes dos que foram considerados no lançamento. Por oportuno, esclarece-se que a legislação tributária autoriza a utilização de critérios de arbitramento, para fins de apuração da base de cálculo do imposto “sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado” (art. 142 do CTN).

As análises dos fundamentos da defesa e do Acórdão, que se resumem na análise das provas juntadas, autorizam as seguintes conclusões:

- a. A fiscalização comprovou a ocorrência do fato gerador do ganho de capital ao verificar a ausência das referidas cotas nas Declarações Anuais de Bens e Direitos de 2008 a 2011, aliada ao Contrato de Cessão Onerosa de Cotas (fls. 676/677), firmado em 29/02/2008, registrado no ofício competente em 06/05/2008;
- b. A despeito das alegações do contribuinte, nenhum fato foi alegado que tivesse o condão de invalidar as provas juntadas pela fiscalização, nem tão pouco, apresentou qualquer prova que sustentasse a referida não concretização do negócio;

Portanto, não se vislumbra possibilidade de afastar as conclusões da fiscalização e do Acórdão quanto a este tema.

4. Descabimento da aplicação da multa qualificada sobre a suposta omissão relativa ao ganho de capital. Tributação com base em presunção simples;

Em sua peça recursal, a recorrente alega que:

Ao afastar tais alegações, a decisão recorrida sustenta que a autuação e a consequente exasperação da penalidade — da qual se pressupõe a comprovação inequívoca do dolo — estão escoradas em prova robusta. Contudo, não ousou apontar - porque de fato não existe - qualquer elemento de prova que ao menos indicie a ocorrência de dolo, fraude ou simulação! Súmula 14 do CARF.

Neste ponto o Acórdão registrou a seguinte conclusão:

18. Quanto à infração de Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa de valores, o dolo do sujeito passivo ficou evidenciado pela conduta deliberada de omitir o bem alienado na DIRPF 2009, de modo a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade lançadora, da ocorrência do fato gerador. Trata-se da hipótese do inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Não obstante as alegações defensivas, acerca do mérito dessa infração, que será enfrentado nesse acórdão, o lançamento não se funda em presunção, e sim, em robustas provas colacionadas aos autos. Do exposto, mantém-se a multa de 150% incidente sobre essa infração.

Como se vê o Acórdão considerou como sendo suficiente para caracterizar o dolo da omissão do ganho de capital a omissão do bem alienado na DIRPF. Porém, cumpre esclarecer que assim como a decisão recorrida afastou a multa qualificada da omissão de rendimentos, o mesmo tratamento deveria ser dispensado a omissão de bens na DIRPF, ainda mais quando se assume que esta omissão é elemento de prova da ausência do ganho de capital.

A qualificação da multa deve estar baseada em prova de dolo do sujeito passivo, o que envolve o cometimento de um ilícito para além da própria omissão, isto é, um ato contrário ao direito que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão. Logo, não se pode admitir que a ausência de bem na DIRPF seja prova da omissão do Ganho de Capital e, ao mesmo tempo, prove o dolo da conduta. Soa incoerente tal conclusão.

Nunca é demais lembrar que o dolo e demais condutas caracterizadoras de má-fé devem ser provadas, não se admitindo meras presunções. Para a qualificação da multa, exige-se a demonstração nos autos de que a conduta praticada pelo contribuinte se amolda a pelo menos um dos tipos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), sendo essencial a demonstração do elemento subjetivo, mediante a apresentação de um conjunto probatório hábil a demonstrar o dolo na conduta adotada pelo contribuinte.

Portanto, neste ponto tem razão o contribuinte, sendo que a multa qualificada deve ser reduzida para o patamar de 75%, assim como foi para a omissão de rendimentos.

5. Concomitância da multa de ofício, Pessoa Jurídica e Pessoa Física;

Alega o RECORRENTE que:

o imposto cobrado na pessoa física é acrescido de Multa de Ofício, no mesmo percentual da Multa Isolada cobrada da pessoa jurídica (75%), resta patente que a multa é indevida (concomitância), pois a conduta de não efetuar retenção de imposto de renda na fonte se refletiu no contribuinte de fato e de direito: a pessoa física beneficiária do rendimento que considerou o valor isento em sua Declaração Anual de Rendimentos.

Neste ponto, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF:

44. A defesa contesta o lançamento concomitante da multa de ofício, na pessoa física; e da multa isolada (por falta de retenção do IRRF), na pessoa jurídica CTF Consultoria e Planejamento S/S Ltda, CNPJ 68.160.316/0001-84, da qual o sujeito passivo é sócio, por reputar duplicidade de penalidade sobre o mesmo fato jurídico. Tal alegação tem relação, exclusivamente, com a infração de Omissão de Rendimentos Recebidos a Título de Lucros Distribuídos Excedentes ao Lucro Presumido, verificados no período compreendido entre 31/01/2008 e 31/12/2010, sujeita à multa de ofício de 75%.

45. Com efeito, essa alegação não merece prosperar. Primeiro, o eventual lançamento de multa isolada, na pessoa jurídica, trata-se de matéria completamente estranha à presente lide, não cabendo manifestação alguma dessa instância administrativa de julgamento. Não obstante, registre-se que a eventual multa lançada na pessoa jurídica, com fundamento na falta de recolhimento de carnê-leão, tem origem no fato jurídico do pagamento de rendimentos ao beneficiário, de modo a penalizar a fonte pagadora por essa omissão. Já a multa de ofício lançada na pessoa física, tem por fundamento a omissão desta em deixar de incluir, na declaração anual de ajuste, rendimentos sujeitos à tributação, de modo a penalizar essa conduta. Tratam-se, pois, de condutas distintas, sujeitas a penalidades distintas. Do exposto, rejeita-se essa tese.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso, rejeito as preliminares suscitadas e dou provimento parcial ao recurso no sentido de afastar a multa qualificada de 150% sobre a omissão do ganho de capital, reduzindo-a para 75%. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes