



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720097/2014-11
ACÓRDÃO	2402-013.426 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BENTO DE BARROS RIBEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular das contas bancárias ou o real beneficiário dos depósitos, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos. Todavia, devem ser excluídos da tributação os depósitos efetivamente comprovados.

MÚTUO. PROVA.

A efetividade da ocorrência dos empréstimos não pode ser comprovada a partir de meros instrumentos particulares realizados por quem possui a livre disposição e administração dos bens societários, devendo ser demonstrada a ocorrência das operações decorrentes de tais contratos através de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado, coincidente em datas e valores, além de a informação ter que constar dos Livros escriturados pela empresa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Mantêm-se a infração referente a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica apurado com base em escrituração regular do Livro Razão.

MULTA QUALIFICADA.

Sempre que houver conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, está configurado o evidente intuito de fraude à lei tributária, a justificar a aplicação da multa qualificada.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, 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.

PROTESTO PELA PRODUÇÃO DE PROVAS A POSTERIORI.

Uma vez que a prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, é de se rejeitar o protesto pela produção de provas formulado no desfecho da peça impugnatória

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alexandre Correa Lisboa, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Wilderson Botto, Rodrigo Duarte Firmino(Presidente).. Ausente, justificadamente, conselheiro Suez Roberto Colabardini Filho.

RELATÓRIO

Tratam os autos de recurso voluntário interposto contra o acórdão **16-69.940 - 15ª Turma da DRJ/SPO** , que , por unanimidade, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo ora recorrente.

Por bem narrar os fatos, empresto em parte do relatório do acórdão da DRJ

Do lançamento

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o auto de infração de fls. 639 a 642, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos anos-calendário de 2010 e 2011, acompanhado dos demonstrativos de fls. 643 a 649, do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais de fls. 557 a 568 Anexos de fls. 569 a 575, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 4.864.593,14, composto de:

Imposto:	R\$ 2.071.656,27
Juros de mora (calculados até 07/2014):	R\$ 624.344,62
Multa Proporcional:	R\$ 2.168.592,25

Conforme descrição dos fatos de fls. 640 a 642, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

- a) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais em anexo. Fatos geradores, valores apurados e enquadramento legal a fl. 640;
- b) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada: omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta (s) de depósito ou de investimento, mantida (s) em instituição (ões) financeira (s), em relação às quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a tributação dos recursos utilizados nessas operações, conforme detalhado no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais em anexo. Fatos geradores, valores apurados e enquadramento legal a fl. 641;
- c) **ganhos de capital na alienação de bens e direitos – omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais – omissão de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais em anexo. Fatos geradores, valores apurados e enquadramento legal as fls. 641 a 642.**

No citado Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais de fls. 557 a 568 e anexos de fls. 569 a 575, encontra-se descrito o desenvolvimento da ação fiscal, donde se extrai que:

- intimado, o contribuinte apresentou, em meio papel, os extratos bancários das contas-correntes n.º 8.727468-0 e 1.716072-8, ambas mantidas junto ao Banco Real (Santander);
- posteriormente, foi intimado a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, discriminados por cada conta, conforme os anexos I e II do termo de intimação fiscal n.º 01;
- **após solicitar prorrogação de prazo para resposta, o contribuinte informou que no ano de 2010 negociou alguns imóveis de sua propriedade e firmou contratos de mútuo;**
- junto a sua resposta, apresentou cópias simples de documentos referentes à venda de quatro imóveis, bem como 37 contratos de mútuo em dinheiro com garantia fidejussória junto à empresa Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda.;
- foi expedido o termo de intimação fiscal n.º 02, informando-o que os valores pelos quais os imóveis foram vendidos, constantes nos respectivos documentos de alienação, não foram localizados em suas contas-correntes;
- após um pedido de prorrogação e prazo, o contribuinte tentou recompor os recebimentos referentes à venda do imóvel da Rua Dep. Laércio Corte, 1455, Torre Hyde Park, apto. 121, informando que

parte deles se deu por meio de financiamento bancário obtido pelos compradores no Banco Itaú;

- quanto aos contratos de mútuo, informou que houve um engano, pois não existe fiador nenhum;
- através do termo de intimação fiscal n.º 03, o contribuinte foi reintimado
- a comprovar a origem e a tributação dos valores creditados/depositados nas suas contas correntes e após novo pedido de prorrogação de prazo, limitou –se a elaborar uma planilha indicando qual seria a origem dos créditos de suas contas-correntes, sem qualquer elemento novo a amparar suas alegações;
- - foi expedido o termo de intimação fiscal n.º 04, reintimando o fiscalizado
- a identificar os recebimentos, demonstrando a correspondência entre o recebimento dessas parcelas com os créditos constantes em suas contas-correntes;
- em resposta, o contribuinte tentou novamente recompor os valores recebidos pela venda do imóvel da Rua Dep. Laércio Corte, 1455 e esclareceu que com relação ao imóvel da Rua Rodrigo Otávio Coutinho, n.º 320, apto. 2100, Belo Horizonte, o comprador deixou de pagar as parcelas da compra, tendo sido inclusive objeto de ação judicial;
- apresentou também extratos analíticos das suas duas contas-correntes e após análise desses extratos, foi possível identificar a origem de mais alguns créditos e também que a conta corrente n.º 8.727488-0 era mantida em conjunto com a até então esposa, Maria Lucia de Oliveira Ribeiro, CPF n.º 477.481.177-72;
- sendo a declaração de ajuste anual individual, foi aberta fiscalização em nome de Maria Lucia de Oliveira Ribeiro, que foi intimada a manifestar-se sobre os recursos detectados na aludida conta-conjunta, bem como sobre a alienação de dois imóveis, onde figura como alienante, juntamente com o fiscalizado;
- os documentos apresentados pelo contribuinte dão conta de que ele alienou um imóvel em 2009 e três imóveis em 2010.
- **Os créditos referentes aos valores recebidos a título dessas transações imobiliárias e que foram localizados em suas contas correntes estão plenamente justificados e foram excluídos; contudo, é cabível a apuração do ganho de capital;**

- foram apresentados 37 contratos de mútuo em dinheiro com garantia fidejussória, no valor total de R\$ 1.445.674,70, obtidos junto à empresa Transcontinental Empreendimentos Imobiliários, CNPJ n.º 60.426.855/0001-00, do qual o contribuinte é sócio administrador, através da empresa Transcontinental Administração de Bens Ltda. que por sua vez, detém 99,99% das cotas de capital da primeira (vide fls. 868 a 871);
- para tentar comprovar que houve a operação de mútuo, o fiscalizado apresentou o Livro Razão da empresa Transcontinental Empreendimentos Imobiliários, indicando a conta 1.1.4.13.065 – Bento de Barros Ribeiro. Entretanto, se trata de uma conta de “adiantamentos”, em que são registrados vários pagamentos efetuados pela empresa ao fiscalizado, tais como despesas diversas, cartão de crédito, Unimed, colégio, passagens aéreas. Não há nem mesmo coincidência de datas/valores entre os registros da contabilidade da empresa e os créditos em conta corrente do fiscalizado;
- os registros constantes da conta 1.1.4.13.065 – Bento de Barros Ribeiro indicam que os pagamentos totalizaram ao longo do período analisado, R\$ 2.088.554,20;
- o lançamento tributário referente aos recursos constantes na conta corrente n.º 8.727488-0, mantida em conjunto, foi rateado em 50% para cada titular (fiscalizado e ex-esposa);
- da apuração dos ganhos de capital: o fiscalizado fez prova de ter alienado os imóveis:
 - imóvel localizado na Rua Dep. Laércio Corte, n.º 1455, Torre Hyde Park, apto. 121, Chácara Tangará, São Paulo;
 - imóvel localizado na Av. Mendes de Moraes, n.º 1150, apto. 501, Copacabana, Rio de Janeiro;
 - imóvel localizado na Av. Santa Catarina, n.º 1327, apto. 502, Belo Horizonte;OBS: os imóveis localizados no Rio de Janeiro e em Belo Horizonte foram adquiridos na constância da sociedade conjugal, sendo a tributação sobre os ganhos de capital em relação aos bens comuns rateada em 50% para cada cônjuge;
- as bases de cálculo utilizadas foram as parcelas recebidas pela alienação de cada imóvel, conforme planilha de fl. 564;
- omissão de receitas - presunção de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada –

- o detalhamento das receitas utilizadas como base de cálculo encontra-se nos anexos I e II do presente termo (fls. 569 e 570/571);
- **omissão de rendimentos – omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas – as bases de cálculo utilizadas foram os recebimentos registrados na conta 1.1.4.13.065 – Bento de Barros Ribeiro, detalhadas no anexo III (fls. 572/575).**
 - da representação fiscal para fins penais e da qualificação das multas de ofício – o fiscalizado deixou de declarar e oferecer à tributação rendimentos recebidos na forma de benefícios indiretos, pelo pagamento de despesas particulares, relacionadas no anexo III. Também deixou de oferecer à tributação os ganhos auferidos na alienação de imóveis;

Pelo exposto, restou evidente que o contribuinte omitiu informações relevantes, tendentes a retardar e até mesmo exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Nacional, o que caracteriza em tese, prática de crime contra a ordem tributária, objeto de representação fiscal para fins penais;

Verificada a ocorrência, em tese, de infração à legislação tributária e como previsto no art. 71 da Lei 4.502/64, cabe qualificar a multa prevista no inc. I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, duplicando-a, conforme previsto no § 1º do mesmo dispositivo legal.

Da impugnação apresentada

Cientificado do lançamento por via postal em 08/08/2014 (AR a fl. 654), o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 662 a 681, em 03/09/2014, por intermédio de procurador (procuração a fl. 19), acompanhada dos documentos de fls. 696 a 863, alegando que:

I - no que se refere ao ganho de capital apurado sobre a venda dos imóveis, o impugnante informa que realizará parcelamento do débito de maneira antecedente à apresentação da presente impugnação;

- 1) muitos são os aspectos que tornam a presente autuação fiscal insubsistente. A autoridade fiscalizadora cometeu diversos erros, tais como na página 09 do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, afirma que na conta corrente n.º 1.716072-8 da agência 0153 do Banco Real teriam sido efetuados depósitos não identificados de R\$ 395.000,00. Contudo, ao cotejar os valores lançados com os extratos bancários analíticos constata-se que a movimentação bancária ali apontada é inexistente;
- 2) a autoridade fiscalizadora cometera o mesmo erro no que se refere à conta corrente n.º 8.727468-0 da agência 0372.

- 3) Ao cotejar os valores lançados com os extratos bancários analíticos emitidos pelo Banco Santander, temos que os valores objeto de lançamento não foram movimentados na conta corrente em questão;
- 4) **os valores recebidos em razão da venda do imóvel situado na Rua Deputado Laércio Corte, 1.455, apto. 121, foram considerados como “depósitos não identificados em conta corrente”;**
- 5) a d. autoridade fiscal presumiu que se tratavam de “rendimentos recebidos indiretamente pelo impugnante”. Ocorre que a legislação não admite a presunção legal de rendimentos para este tipo de transação;
- 6) **os contratos de mútuo não podem ser desconsiderados, na medida em que são devidamente acompanhados da respectiva documentação que demonstra a efetiva movimentação financeira que lhe dá suporte;**
- 7) não se justifica a aplicação da multa agravada para 150%, na medida em que tal modalidade de multa apenas se aplica aos casos em que o contribuinte age com evidente intuito doloso, o que não ocorreu no presente caso;

II - As inconsistências e erros do trabalho fiscal

- a. o erro relativo à conta corrente n.º 1.716072-8 da agência 0153 do Banco Real: analisando o Anexo I do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, nos deparamos com a planilha reproduzida as fls. 665 a 667, a qual refletiria a movimentação mensal totalizada mês a mês em relação à movimentação da conta corrente em questão. Ao cotejar os valores contidos na planilha com os extratos analíticos emitidos pelo Banco Real, vemos que os valores são absolutamente diferentes e nada tem a ver com a movimentação corrente efetivada;
- b. o erro relativo à conta corrente n.º 8.727468-0 da agência 0372 do Banco Real: analisando o Anexo I do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, nos deparamos com a planilha reproduzida a fl. 668, a qual refletiria a movimentação mensal totalizada mês a mês em relação à movimentação da conta corrente em questão, que foi lançada em rateio de 50% com a ex-mulher do impugnante. Ao cotejar os valores contidos na planilha com os extratos analíticos emitidos pelo Banco Real, vemos que

os valores são absolutamente diferentes e nada tem a ver com a movimentação corrente efetivada;

- 8) A necessária exclusão do IRPF exigido sobre as receitas oriundas da alienação do imóvel denominado “Hyde Park”:

No exercício de 2010, o contribuinte negociou o imóvel em questão por R\$ 3.736.000,00 para Kurt Thomas Weiss, sendo que R\$ 231.000,00 foram pagos a título de corretagem;

Os valores foram recebidos da seguinte maneira (*e-mail* enviado pelo comprador descrevendo a forma de pagamento);

- 570.000,00
- 436.000,00
- 600.000,00 por meio de recebimento de imóvel em permuta;
- 2.130.000,00 por meio de financiamento imobiliário, dos quais R\$ 1.305.874,48 efetivados na conta corrente do contribuinte em 16/07/2010 e o valor restante pago diretamente pelo Banco Itaú para a Construtora Quasar de Empreendimentos Imobiliários Ltda.;

- 9) a fl. 670, apresenta planilha que demonstra claramente a tributação sobre os valores recebidos em razão da venda do imóvel em questão;

- 10) Traz alegação acerca da impossibilidade de se desconsiderar os contratos de mútuo firmados com a empresa Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda.: a autoridade

- 11) fiscalizadora desconsiderou os contratos de mútuo firmados entre o impugnante e a empresa Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda. Tal entendimento é equivocado, na medida em que as operações realmente ocorreram, havendo a comprovação bancária de sua realização (comprovantes das transações bancárias) e foram suportadas por contratos de mútuo regularmente entregues à fiscalização e foram regularmente contabilizadas;

III - os valores considerados como rendimento em razão da mera leitura do livro razão da empresa Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda. – insuficiência para justificar a autuação por presunção indiciária: a autoridade fiscal tomou o total de “gastos” realizados supostamente pela empresa em favor do impugnante e contabilizados na conta contábil n.º 1.1.4.13.065 da empresa e presumiu tratar-se de rendimentos percebidos ou realizados em

prol do impugnante, efetivando o lançamento do IRPF de acordo com a tabela progressiva;

- 12) Entende que o posicionamento adotado pela fiscalização é, no mínimo, antijurídico, uma vez que não se contentando em ferir diversos princípios jurídicos constitucionalmente assegurados, inverteu o ônus da prova que lhe cabia;
- 13) nem ao legislador é atribuída a prerrogativa de legislar por meio de presunções, que se dirá do mero aplicador ou intérprete da lei, que, buscando a subsunção de determinado caso concreto à norma, presume ter ele ocorrido simplesmente pela verificação de qualquer outra situação que, com ele não guarda relação necessária, tratando com total descaso o Princípio da Legalidade. Transcreve jurisprudência;
- 14) la necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida – impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%: o contribuinte meramente omitiu alguns recebimentos do Fisco, não agindo com ânimo de causar danos ao Erário e intenção de fraudar; deve imperar a proporcionalidade entre a suposta infração e a aplicação da multa correspondente, de modo que a totalidade das supostas infrações cometidas pelo contribuinte estaria corretamente albergado com a aplicação da multa de 75%;
- 15) a conduta do contribuinte no máximo poderia ter sido qualificada como omissão de rendimentos, sem ter sido apurado a existência de dolo ou fraude apto a autorizar a aplicação da multa qualificada de 150%;
- 16) transcreve jurisprudência do CARF e cita as Súmulas CARF n.º 14 e 25,
- 17) afirmando ainda que a multa aplicada uma vez que se trata de exigência abusiva e confiscatória, a qual não respeita os limites impostos pela Constituição Federal, razão pela qual deve ser reduzida para 75%;
- 18) por fim, protesta ainda o impugnante por todos os tipos de prova admitidos em direito.

Do acórdão recorrido

O colegiado da DRJ, por unanimidade de votos, deu parcial provimento à impugnação apresentada, reconhecendo parcialmente valores decorrentes de

mútuos realizados, onde a documentação de suporte apresentada de fato comprova a veracidade da operação apontada.

O acórdão fora assim ementado

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. GANHO DE CAPITAL.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo interessado, consolidando-se administrativamente o crédito tributário a ela correspondente.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular das contas bancárias ou o real beneficiário dos depósitos, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos. Todavia, devem ser excluídos da tributação os depósitos efetivamente comprovados.

MÚTUO. PROVA.

A efetividade da ocorrência dos empréstimos não pode ser comprovada a partir de meros instrumentos particulares realizados por quem possui a livre disposição e administração dos bens societários, devendo ser demonstrada a ocorrência das operações decorrentes de tais contratos através de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado, coincidente em datas e valores, além de a informação ter que constar dos Livros escriturados pela empresa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Mantêm-se a infração referente a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica apurado com base em escrituração regular do Livro Razão.

MULTA QUALIFICADA.

Sempre que houver conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, está

configurado o evidente intuito de fraude à lei tributária, a justificar a aplicação da multa qualificada.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, 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.

PROTESTO PELA PRODUÇÃO DE PROVAS A POSTERIORI.

Uma vez que a prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, é de se rejeitar o protesto pela produção de provas formulado no desfecho da peça impugnatória.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado com a decisão proferida, apresenta seu recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação

Sem contrarrazões

É o relatório

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, devendo, portanto, ser conhecido.

Tratam os autos de apuração de débitos do recorrente, em relação a três tipologias

- a) Ganho de Capital em alienação e imóveis (multa de 150%)
- b) Valores recebidos de pessoa jurídica(multa de 150%)
- c) Depósitos em conta do recorrente cuja origem não fora comprovada (multa de ofício de 75%)

Cabe destacar que, no tocante à matéria ganho de capital, uma vez não impugnada na instância inicial, preclusa a matéria, conforme apontado no voto condutor do acórdão recorrido,

Sem preliminares

A matéria devolvida a este colegiado traz novamente os argumentos trazidos em sede de impugnação pelo recorrente, onde, avaliando detidamente o acórdão recorrido, não encontro razões para reparo ao julgado.

Assim, conforme previsão regimental, adoto como razão de decidir os fundamentos da decisão recorrida (inciso I do § 12 do art. 114 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF.

Transcrevo a seguir o voto condutor do acórdão

Versam os autos sobre omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, apuração de ganho de capital e omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

O contribuinte não contesta a apuração de ganho de capital e informa que solicitará parcelamento do débito de maneira antecedente à apresentação da impugnação.

Portanto, a teor do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 considera-se não impugnada essa matéria e definitivamente consolidado na esfera administrativa o crédito tributário correspondente.

Inicialmente, o impugnante alega que os depósitos não identificados relacionados pela fiscalização não foram movimentados nas contas correntes em questão, que os valores recebidos pela venda do imóvel sito à Rua Deputado Laércio Corte, 1.455, apto. 121, Torre Hyde Park foram considerados como depósitos não identificados e que os contratos de mútuo firmados pelo impugnante e a empresa Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda. não podem ser desconsiderados.

Em relação aos depósitos com origem não comprovada, a lei que primeiramente autorizou a utilização de depósitos bancários injustificados

para arbitramento de omissão de rendimentos foi a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que assim dispõe em seu art. 6º e parágrafos:

“Art. 6.º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§1.º. Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§2.º. Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§3.º. Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§4.º. No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§5.º. O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações (grifei).

§6.º. Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.”

O texto legal, portanto, permitiu o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se depósitos bancários injustificados desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e desde que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que na vigência da Lei nº. 8.021/90 o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, que deviam ser comprovados pela fiscalização, e não os depósitos bancários injustificados, mero instrumento de arbitramento.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, tendo entrado em vigor a Lei nº. 9.430/1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº. 9.481/1997, deu suporte à presente autuação, e que assim dispõe:

“Art. 42. *Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

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

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

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

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

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

§ 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.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII – o §5.º do art. 6.º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990”

Desta forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, tem-se a autorização para considerar **ocorrido o fato gerador** quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade de o fisco juntar qualquer outra prova.

Via de regra, para alegar a ocorrência de fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei **presume** a ocorrência do fato gerador - as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Diz o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas – (JUSTEC-RJ-1979-pg. 806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

"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."

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº. 9430/96 é presunção relativa, presunção *juris tantum*, que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção.

No caso em tela, a fiscalização, de posse dos valores movimentados nas contas da contribuinte mantidas junto às instituições financeiras, intimou-o e o reintimou a comprovar e justificar documentalmente a origem dos depósitos nela efetuados.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação. (grifei)

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

Nesse passo, importa frisar que para elidir a tributação com base em depósitos bancários, cabe ao impugnante comprovar a origem de sua movimentação bancária, apresentando documentação hábil e idônea. Os documentos devem permitir que se faça vinculação entre a operação descrita no documento e o crédito bancário, de modo que se propicie a comprovação da origem dos valores depositados.

Cabe registrar, por pertinente, que de acordo com o § 3º do art. 42 da Lei 9.430/1996, *"Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente"*. Por este motivo, a comprovação da origem dos depósitos deve ser individualizada, pela coincidência de datas e valores, através de documentação hábil e idônea, não se admitindo argumentos que pretendem considerar como origem, de modo genérico, os rendimentos já declarados.

Assim sendo, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

No presente caso, cabe analisar as alegações do impugnante de que os valores contidos nas planilhas constantes dos Anexo I e II do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, que refletiriam as movimentações bancárias realizadas, respectivamente, nas contas-correntes 8.727468-0 e 1.716072-8, ambas do Banco Real, são diferentes com a movimentação corrente conforme extratos analíticos emitidos pelo Banco Real.

Entretanto, não é o que se constata da análise das planilhas de fls. 569 a 571, referentes aos depósitos considerados com origem não comprovada nas contas bancárias mantidas junto ao Banco Real em confronto com os extratos bancários de fls. 697 a 769.

As planilhas expressam exatamente os valores creditados nas contas bancária supracitadas e considerados com origem não comprovada. Salienta-se que a fiscalização excluiu diversos créditos, considerados comprovados, como por exemplo, os depósitos na conta bancária 1.716072-8, agência 0153, Banco Real, efetuados em:

- 29/03/2010, no valor de R\$ 150.000,00;
- 12/04/2010, no valor de R\$ 50.000,00;
- 13/05/2010, no valor de R\$ 105.000,00;
- 17/05/2010, no valor de R\$ 410.000,00;
- 31/05/2010, no valor de R\$ 130.000,00;
- 22/06/2010, no valor de R\$ 290.000,00 e
- 09/07/2010, nos valores de R\$ 100.000,00 e R\$ 40.000,00, entre outros.

Quanto aos pagamentos relativos à aquisição de imóvel situado na Rua Deputado Laércio Corte, n.º 1.455, apto. 121, por Kurt Weiss, foram excluídos os valores comprovadamente por ele depositados, conforme constam dos extratos bancários, corroborando o informado no e-mail de fls. 790/791. Não há nos autos, comprovante atestando a origem do crédito de R\$ 1.305.874,48 efetuado em 16/07/2010, por meio de TED, na conta bancária de n.º 1.716072-8, que conforme o alegado pelo interessado em sua impugnação, seria decorrente da venda do citado imóvel.

O impugnante, ao qual se atribui o ônus de comprovar a origem dos depósitos, não detalha quais créditos de suas contas bancárias corresponderiam ao pagamento do citado imóvel.

Em relação aos contratos de mútuo, firmados entre o impugnante e a pessoa jurídica, Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda., CNPJ n.º 60.426.855/0001-00, do qual o contribuinte é sócio administrador, através da empresa Transcontinental Administração de Bens, que detém 99,99% das cotas de capital da primeira (fls. 868 a 871) e além do mais, responsável pelas empresas, cabe afirmar que o contrato de mútuo, apesar de não haver exigência de forma especial para esta operação, à luz do Código Civil Brasileiro, o mesmo não se aplica quando se pretende opô-lo a terceiro, especialmente contra a Fazenda Pública.

Cabe transcrever, em relação ao contrato particular de mútuo, as disposições contidas nos art. 219, 221 e 288 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Art. 288. É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654.

Os artigos acima transcritos estão em consonância com o disposto no art. 368, parágrafo único, da Lei nº 5.869/1973 (Código do Processo Civil), de acordo com o qual o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado o ônus de provar a veracidade do fato, como abaixo demonstrado:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

Cabe salientar que o registro público dos contratos apresentados pelo Impugnante é um procedimento de elevada importância para a validade deste documento, o que inclusive demandou o cuidado do legislador sobre a matéria, nos termos da legislação colacionada. O registro público constitui um reforço para a credibilidade das operações, o que não ocorre no presente caso. Permite ainda constatar a certeza quanto à data em que este foi efetivamente firmado, pois, ao contrário, as partes poderiam elaborar o documento a qualquer tempo, com o teor que convinha aos interessados, apresentando cláusulas de acordo com a conveniência, o que o torna pouco convincente.

Verifica-se, pois, que para que um negócio possa operar seus efeitos em relação a terceiros é necessário que além de escrito esteja registrado no registro público. Assim, se o contribuinte quer demonstrar à Fazenda Pública a origem de um crédito em sua conta corrente, deve provar a natureza da obrigação que deu origem àquela importância depositada, permitindo ao fisco verificar se houve ou não o pagamento dos tributos eventualmente incidentes, o que só é possível através do cumprimento dos requisitos mínimos exigidos no citado dispositivo e, ainda, sujeito a verificações quanto à veracidade do seu conteúdo.

Ademais, tais contratos, cujas cópias constam de fls. 285 a 311, não identificam sequer o responsável pela assinatura em nome do mutuante, a pessoa jurídica Transcontinental Empreendimentos Imobiliários, CNPJ n.º 60.426.855/0001-00, cujo responsável perante os sistemas da Receita Federal do Brasil é o próprio mutuário, ainda sócio majoritário da empresa Transcontinental Administração de Bens, que detém 99,99 do capital social da mutuante.

Todavia, apesar de não se considerar aqui comprovados os contratos de mútuo, entende essa julgadora que devem ser afastados da tributação os valores abaixo discriminados, para os quais há demonstração nos autos da transferência efetuada da pessoa jurídica Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda. para o impugnante, conforme segue:

- R\$ 15.000,00 em 08/01/2010 – conta 1716072-8 (comprovantes as fls. 818 a 819);
- R\$ 25.000,00 em 12/01/2010 – conta 1716072-8 (comprovantes as fls. 820 e 822);
- R\$ 15.000,00 em 12/01/2010 – conta 8727468-0 (comprovantes as fls. 821 e 822). Tal valor deve ser rateado em 50% por ser a conta-corrente conjunta;
- R\$ 5.000,00 em 29/01/2010 – conta 1716072-8 (comprovantes as fls. 826 e 829);

- R\$ 35.000,00 em 01/02/2010 – conta 1716072-8 (comprovantes as fls. 830 e 831);
- R\$ 35.000,00 em 01/02/2010 – conta 1716072-8 (comprovantes as fls. 830 e 831);
- R\$ 30.000,00 em 09/04/2010 – conta 1716072-8 (comprovantes as fls. 834 e 836);
- R\$ 20.000,00 em 09/04/2010 – conta 8727468-0 (comprovantes as fls. 835 e 836). Tal valor deve ser rateado em 50% por ser a conta-corrente conjunta;
- R\$ 50.000,00 em 28/06/2010 – conta 8727468-0 (comprovantes as fls. 843 e 844). Tal valor deve ser rateado em 50% por ser a conta-corrente conjunta;
- R\$ 46.690,69 em 31/08/2010 – conta 1716072-8 (comprovante a fl. 848);
- R\$ 40.000,00 em 04/10/2010 – conta 1716072-8 (comprovantes as fls. 852 e 854);
- R\$ 50.000,00 em 18/10/2010 – conta 8727468-0 (comprovantes as fls. 855 e 856). Tal valor deve ser rateado em 50% por ser a conta-corrente conjunta;
 - - R\$ 30.324,80 em 30/11/2010 – conta 1716072-8

(comprovante a fl. 859); - R\$ 35.000,00 em 30/12/2010 –
 conta 1716072-8 (comprovante a fl. 861).
- **Total a ser excluído da tributação dos depósitos bancários considerados com origem não comprovada: R\$ 364.515,49.**

Neste aspecto, em que pese o posicionamento deste relator ser notadamente crítico à utilização de contratos de mútuo como instrumentos para tangenciar a apresentação de valores à tributação, dado não tratar-se de matéria devolvida a este colegiado, apenas registro dado comportamento e histórico de votações sobre a temática.

Sem qualquer reparo ao julgado na leitura precisa feita no voto condutor do acórdão acerca de “conta corrente”, com o pagamento de despesas pessoais do recorrente sendo custeadas pela PJ. Retomemos aqui ao voto condutor.

O impugnante, ora recorrente contesta ainda a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, alegando, em suma, que a autuação se baseou em mera presunção, sem qualquer amparo documental.

Ora, a fiscalização apurou com base em conta de n.º 1.1.4.13.065 – Bento de Barros Ribeiro, extraída do Livro Razão Analítico, regularmente escriturado pela pessoa jurídica Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda., CNPJ n.º 60.426.855/0001-00 (vide cópias as fls. 603 a 630) inúmeros pagamentos a título de: “adiantamento concedido ao Dr. Bento Ribeiro”, “passagens aéreas”, “adiantamento ao Dr. Bento Ribeiro para suprir despesas diversas” e outros, efetuados mensalmente em valores diversos.

Não se entende o motivo do contribuinte alegar que o lançamento se baseou em presunção, uma vez que há prova cabal dos diversos pagamentos efetuados pela pessoa jurídica ao impugnante.

O livro Razão é obrigatório pela legislação comercial e tem a finalidade de demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no diário. Além do mais, em consultas aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, constatou-se que empresa Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda., apresentou DIPJ com tributação com base no lucro real no período base 01/01-31/12/2010, estando obrigada a manter o Livro Razão, conforme dispõe o art. 259 do Decreto n.º 3.000/99, abaixo reproduzido:

“Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

§ 1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

§ 2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

§ 3º Estão dispensados de registro ou autenticação o Livro Razão ou fichas de que trata este artigo.”

A omissão de rendimentos baseou-se no Livro Razão, apresentado pelo impugnante no decorrer da fiscalização, não havendo por que se desconsiderar as informações nele constantes.

Não é demais lembrar os dispositivos contidos no art. 43 do Código Tributário Nacional c/c art. 3º § 4º da Lei nº 7.713/88 e arts. 37 a 39 do RIR/99:

“Código Tributário Nacional

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:

(...)

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lci nº 104, de 10.1.2001)

Lei nº 7.713/88

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Decreto nº 3.000/99

“Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, bem como a renda presumida, no caso de sinais exteriores de riqueza (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, I e II, Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 1º e Lei nº 8.021/90, art 6º, §1º).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 66).

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Art. 39. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal a entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.”

Da leitura dos dispositivos legais e normativos acima transcritos, observa-se, de forma clara, que a tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas independe da denominação, da localização da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, que tenha havido um benefício creditado ao contribuinte.

Desta forma, verifica-se que os pagamentos, por parte da pessoa jurídica Transcontinental Empreendimentos Imobiliários Ltda. registrados em seu Livro Razão em favor do impugnante constituem-se em rendimentos tributáveis e não tendo sido oferecidos à tributação, caracteriza a omissão de rendimentos corretamente apurada pela fiscalização.

Quanto às alegações de afronta ao princípio constitucional da legalidade, cumpre observar, objetivamente, que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência à lei e às normas infralegais. Desde que haja norma formalmente editada, encontrando-se em vigor, cabe o seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional. Nesse sentido as orientações do Parecer Normativo CST/SRF n. 329/1970 e Parecer PGFN/CRF n. 439/1996. Reproduz-se abaixo o art. 7º da Portaria MF n. 341/2011, relativo à vinculação do julgador administrativo:

Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011:

Art. 7º São deveres do julgador:

[...];

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador. Depois de formulada a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência.

Em que pesem as alegações do interessado quanto ao entendimento do CARF sumulado no sentido de que a simples omissão de rendimentos não caracteriza a qualificação a multa de ofício (Súmulas 14 e 25 do CARF), registre-se, antes de mais nada, que a multa qualificada incidiu apenas sobre o crédito tributário decorrente da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e do ganho de capital.

Em relação à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, a multa incidente foi a de 75%.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

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

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

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

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

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

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

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**. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

A correta identificação do elemento subjetivo, intencional quando do cometimento do fato típico, é indispensável à configuração tanto da fraude quanto da sonegação e trata-se de elemento que deve restar plenamente comprovado nos autos.

Destarte, em que pesem os argumentos do litigante, no caso em comento, à vista de tudo que consta dos autos, consideram-se preenchidos os pressupostos da legislação que rege a matéria, devendo ser mantida a multa qualificada de 150%.

No Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, em seu item 5.1 e 5.2 (fl. 567), consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição a seguir:

5.1 O fiscalizado deixou de declarar e oferecer à tributação rendimentos recebidos na forma de benefícios indiretos pelo pagamento de despesas particulares, como as relacionadas na conta “1.1.4.13.065 – Bento de Barros Ribeiro”, anexo III. Também deixou de oferecer à tributação os ganhos auferidos na alienação de imóveis, conforme descritos nos Demonstrativos da Apuração do Ganhos de Capital em anexo.

5.2 – Pelo exposto, restou evidente que o contribuinte omitiu informações relevantes, tendentes a retardar e, até mesmo, exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Nacional, o que caracteriza, em tese, a prática de Crime Contra a Ordem Tributária, objeto de Representação Fiscal para Fins Penais...”

O percentual da multa de lançamento de ofício deve ser duplicado nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que assim dispõem:

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 suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

Todavia, restou fartamente demonstrado neste voto que houve a omissão deliberada de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica controlada pelo impugnante e a omissão de ganhos de capital decorrentes da venda de três imóveis, fato não contestado pelo contribuinte.

Desse modo, não há reparos a fazer na aplicação da penalidade, uma vez evidenciado o intuito doloso de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

No desfecho da peça impugnatória, o contribuinte protesta pela produção de todas as provas admitidas em Direito.

É de se observar que na fase que antecedeu à lavratura do Auto de Infração, o interessado teve oportunidade de carrear aos autos documentos que pudessem elidir a autuação em foco. Quando da apresentação da impugnação, ocasião em que, efetivamente, foi inaugurada a fase do contraditório, o contribuinte carrou aos autos farta documentação que foi objeto de apreciação no presente Acórdão.

O art. 16, do Decreto nº 70.235/1.972 (Processo Administrativo FiscalPAF), com as alterações promovidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1.997, dispõe que:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II- a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993)

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993)

V- se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições

previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997)”

Da análise dos elementos constantes dos autos, conclui-se pela inocorrência de qualquer uma das hipóteses previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do dispositivo legal supratranscrito, o que inviabiliza a possibilidade de juntada de novos documentos aos autos, uma vez precluso esse direito. Além disso, o pedido de juntada de novos documentos aos autos, para ser viável, deve vir acompanhado dos documentos cuja juntada pretende-se seja realizada, fato que não se verificou no presente caso.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, 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.

Isto posto, voto no sentido de considerar procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido

Em que pese não haver reparo ao mérito da decisão recorrida, importa resgatar a necessidade, dada a publicação da Lei 14.689, de 20 de setembro de 2023, de observar, quanto à aplicação da multa qualificada, entendo que ao caso em tela se aplica a retroatividade benigna.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [...]

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

Uma vez alterada a legislação de regência, para a exata tipificação de infração, imperioso que se observe e aplique ao caso em análise a retroatividade benigna, para reduzir a multa aplicada em relação a transferências da PJ e ganho e capital ao patamar de 100%

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntario interposto, e dar-lhe parcial provimento, para reduzir a multa qualificada aplicada ao percentual de 100%

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria