



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720166/2018-26
ACÓRDÃO	2401-012.698 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDISON FREIRE COUTINHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Porém, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO.

Será efetuado lançamento de ofício, no caso de omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei nº 9.430, de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Sendo o ônus da prova, por presunção legal, do contribuinte, cabe a ele a comprovação da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, na parte conhecida, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Leonardo Nunez Campos, Marcelo Freitas de Souza Costa (substituto[a] integral), Marcio Henrique Sales Parada, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o Auto de Infração às fls. 2 a 35, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2013 a 2016, formalizando a exigência de imposto suplementar, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Conforme consta do Auto de Infração, o imposto decorre de terem sido verificadas as seguintes infrações:

- omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica referentes aos anos calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015 respectivamente; para esta infração foi cobrada multa de ofício qualificada de 150%;

- omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015; para esta infração foi cobrada multa de ofício de 75%.

Cientificado em 16/10/2018 fl. 480, o sujeito passivo apresenta impugnação em 16/11/2018 às fls. 484 a 495, instruída com documentos de fls. 496 a 543.

A 5ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016 NULIDADE.

Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.

SUJEITO PASSIVO.

Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO.

Será efetuado lançamento de ofício, no caso de omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte.

TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA.

IMPOSSIBILIDADE.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei nº 9.430, de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Sendo o ônus da prova, por presunção legal, do contribuinte, cabe a ele a comprovação da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

PROVAS.

Retifica-se o lançamento com base na documentação constante nos autos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996, sempre que presentes os elementos que caracterizam as situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/01/2020 (fls. 597), o sujeito passivo interpôs, em 11/02/2020 (fls. 599), Recurso Voluntário, onde pede a improcedência do lançamento trazendo praticamente os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação, assim sintetizados no relatório da decisão de piso:

1. Dos Recebimentos de Schahin Engenharia S.A.

- a empresa Edison Freire e Cia Ltda foi constituída no ano de 1984, e, a título ilustrativo, auferiu receitas declaradas na DIPJ do ano calendário de 2011 no valor de R\$425.684, ano anterior ao período de autuação, o que evidencia se tratar de empresa regularmente constituída, que prestou serviços a diferentes clientes ao longo de sua existência;
- os valores depositados em conta corrente do autuado considerados pela autoridade fiscal como receitas tributáveis auferidas pela pessoa física dizem respeito a remuneração por serviços prestados pela empresa Edison Freire e Cia Ltda e a um acordo celebrado e homologado perante à Justiça do Trabalho;
- a ocorrência de depósitos feitos pela tomadora do serviço em conta corrente da pessoa física do sócio da empresa não é, senão, uma falha no procedimento de faturamento da nota fiscal pela tomadora, o que não constitui, em absoluto, infração fiscal, sendo certo que houve a regular escrituração das receitas auferidas pela pessoa jurídica, com regular emissão de notas fiscais e recolhimento dos tributos inerentes, tanto pelo tomador como pelo prestador do serviço;
- foi lançado a título de distribuição de lucros provenientes da empresa Edison Freire e Cia Ltda os pagamentos feitos diretamente em conta corrente pessoa física do sócio, receita essa isenta de Imposto de Renda Pessoa Física;
- cumpre esclarecer que o contribuinte propôs Ação Reclamatória Trabalhista em face da empresa Schahin Engenharia S.A., que tramitou perante a 2ª Vara do Trabalho do Rio de Janeiro, sendo extinto pela celebração de acordo entre as partes, homologado no ato da audiência de conciliação realizada em 11 de novembro de 2014, no qual ficou estabelecido o pagamento pela reclamada do valor líquido de R\$ 580.000,00 em caráter indenizatório;

- o montante pago não corresponde a receita tributável, já que a indenização por dano estritamente moral não é fato gerador do imposto de renda;

(...)

- eventual recebimento de qualquer quantia diretamente na conta corrente pessoa física do autuado deve corresponder à parcela de distribuição de lucro, isenta de IRPF, motivo pelo qual resta igualmente impugnado o lançamento neste ponto;

2. Multa Fraude/Sonegação/Conluio em dobro - Ausência de Configuração de

- a fiscalização alegou que o contribuinte, em conluio com seu suposto empregador, teria optado por obter vantagens tributárias ilícitas por meio de um fenômeno chamado de "pejotização", fazendo incidir sobre suas receitas pessoais a alíquota de 11% ao invés de 27,5%;

- ocorre que o suposto benefício tributário auferido pelo autuado seria inferior aos benefícios a que faria jus se tivesse reconhecida a relação de emprego, portanto, não seria crível supor que o autuado teria concorrido para a ilícito e em seu próprio prejuízo, em conluio com o suposto empregador, mesmo porque, além do prejuízo econômico, na condição de empregado, este seria evidentemente o hipossuficiente da relação contratual;

- registre-se que a jurisprudência da Justiça do Trabalho tem esse entendimento;
- assim, caso a autoridade administrativa mantenha o entendimento de que haveria relação de emprego, é de rigor que seja revogada a incidência da multa em dobro, diante da impossibilidade de se admitir a existência de conluio ou de intenção do contribuinte de fraudar ou sonegar tributos ao fisco federal;

3. Dos Valores Depositados pela Empresa Edison Freire e Cia na Conta Corrente Pessoa Física do Autuado;

- é objeto da autuação o recebimento de valores provenientes de depósitos efetuados pela empresa da qual é sócio, ocorridos em 2014;

- tais valores são provenientes do caixa da empresa Edison Freire e Cia LTDA, transferidos a título de distribuição de lucros de exercícios anteriores, regularmente escriturados pela contabilidade da empresa e informados à Receita Federal, pelo que resta integralmente impugnado o lançamento desses créditos;

4. Dos Valores Depositados a título de Herança - dentre os depósitos questionados pela fiscalização, constaram os efetuados pela Sra. Carmen Coutinho Peña e seu filho Nelson Coutinho Peña, bem como de Sr. Júlio Roberto Diehl, casado com sua irmã, Sra. Regina Coutinho Diehl, nas contas correntes do fiscalizado, hipótese dos itens 65.1, 65.2 e 65.3 (nº. ordem 31, 32, 33, 34, 35, 36, 57, 58 e 59) da autuação;

- conforme já informado, os referidos depósitos dizem respeito às diferenças não pagas decorrentes da realização de patrimônio do inventário da mãe do fiscalizado, Sra. Núbia Freire Coutinho, que lhe legou bens;

- devido ao transcurso do tempo e do distanciamento familiar, por ora não foi possível ao fiscalizado obter documentos acerca do histórico da movimentação de bens e direitos pela inventariante a fim de demonstrar a realização das frações dos bens havidos por herança, desde o ano de 2002, sendo certo, entretanto, que os valores provenientes dessas fontes se originaram no referido inventário, sobre os quais incidiu oportunamente o Imposto de Transmissão Causa Mortis, não sendo objeto de incidência de Imposto sobre a Renda, cujo lançamento resta, portanto, integralmente impugnado;

Da aquisição de sua Residência

- os valores recebidos por depósito bancário de contas de titularidade da Sra. Maria Célia M. C.S. Freire, sua companheira em regime de união estável há 11 anos, foram aplicados na aquisição de terreno e na construção da residência do casal;

- o contribuinte requer a juntada de documentos para demonstrar que os depósitos bancários realizados pela companheira do autuado não constituem renda tributável, mas mera transferência para investimento na aquisição de bem comum do casal, motivo pela qual resta impugnado o lançamento;

6. Dos Depósitos de Maria Célia Mandarinino - os valores recebidos por depósito bancário de contas de titularidade da Sra. Maria Celia Mandarinino, mãe da Sra. Maria Celia M. C. S. Freire, esposa do autuado, foram recebidos na conta do autuado por conveniência e demanda temporária, tendo em seguida sido integralmente transferidos à Sra. Maria Celia M. C. S. Freire;

- o autuado requereu junto ao banco os extratos que comprovam a saída dos valores de sua conta corrente, mas até o momento não recebeu os documentos hábeis a cabalmente demonstrar a referida operação, motivo pelo qual é imperiosa a concessão de prazo para a juntada dos referidos extratos;

(...)

8. Depósitos de Mesma Titularidade - da análise de documento, é possível extrair que os depósitos realizados em 06/01/2014 (nº ordem 109) e em 04/04/2014 (nº ordem 99), têm como origem a conta corrente nº1811, da agência nº 25, do Banco Safra, de titularidade do autuado;

- por seu turno, os depósitos realizados em 13/07/2012 (nº ordem 105) e em 16/01/2015 (nº ordem 110), embora não seja possível extrair da mera leitura do documento que instrui a autuação, são 'baixa de investimento de aplicações financeiras' de titularidade do autuado, sujeitas à incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte, em caso de rendimento positivo do investimento;

- o autuado solicitou aos bancos os extratos de suas aplicações para demonstrar documentalmente a afirmação, mas até o momento não recebeu as informações solicitadas, sendo necessária a concessão de prazo para a juntada;

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A decisão recorrida acolheu parcialmente a impugnação apresentada para excluir da base de cálculo dos rendimentos omitidos o valor de R\$ 570.000,00, recebidos por meio de três parcelas ocorridas em novembro e dezembro de 2014 e janeiro de 2015 no valor de R\$190.000,00 em face do contribuinte ter anexado aos autos à fl. 496 Termo de Conciliação por meio do qual restou acordado que a Schahin Engenharia S.A. pagaria R\$ 570.000,00 em 3 parcelas por dano moral ao contribuinte, além de duas parcelas líquidas de R\$131.390,00, referentes a aos meses de maio e junho/2012, oriundos da empresa Riomarine Oil Engenharia Empreendimentos Ltda., bem como os depósitos apontados pela fiscalização como de nº ordem 81 no valor de R\$ 30.000,00 em 21/09/2015, de nº ordem 82 no valor de R\$100.000,00 em 14/10/2015, de nº ordem 63 no valor de R\$ 100.000,00 em 10/11/2015 e de nº ordem 55 no valor de R\$ 70.000,00 em 15/12/2015 referem-se à pagamento de venda de lote.

O litígio versa sobre as seguintes infrações:

- omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica referentes aos anos calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015 respectivamente; para esta infração foi cobrada multa de ofício qualificada de 150%;

- omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015; para esta infração foi cobrada multa de ofício de 75%.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto em parte a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Quanto à Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada Compulsando os autos, verifica-se que o lançamento é decorrente de ter sido verificada omissão de rendimentos nos anos de 2012 a 2015, caracterizada por valores creditados em suas contas de depósito ou investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações, abaixo transcrito, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do

imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

“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.

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

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.” As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (juris et jure) e relativas (juris tantum). Denomina-se presunção juris et jure aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é juris tantum quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irreabilidade. Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos

bancários, é do tipo juris tantum (relativa). Caberia, portanto, ao contribuinte apresentar justificativas válidas para os ingressos ocorridos em suas contas bancárias.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações ou esclarecimentos com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é ônus do contribuinte, como expressamente previsto na lei.

É importante destacar que o art. 42 exige a comprovação da origem com documentação hábil e idônea, sendo o seu § 3º bem elucidativo quando determina que os depósitos devem ser analisados individualizadamente. Assim, cabe exclusivamente ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso.

Em sua impugnação, o contribuinte alega que determinados depósitos seriam valores depositados pela empresa Edison Freire e Cia Ltda na sua conta corrente isentos de tributação (item 3 da defesa), valores depositados a título de herança (item 4 da defesa), bem como depósitos feitos pela sua companheira em razão da aquisição de residência por sua parte e por ela (item 5 da defesa). O contribuinte também alega que sua sogra depositou valores em sua conta bancária que foram integralmente repassados à sua companheira (item 6 da defesa), que recebeu valores decorrentes da venda de terreno em Angra dos Reis (item 7 da defesa) e que créditos ocorridos em sua conta corrente seriam decorrentes de conta corrente de sua titularidade bem como seriam decorrentes de baixa de investimento de suas aplicações financeiras (item 8 da defesa).

Com relação à alegação de que recebeu rendimentos isentos da empresa Edison Freire e Cia Ltda, tem-se que o contribuinte não trouxe aos autos documentos que comprovassem que os créditos depositados em sua conta bancária tratam-se de distribuição de lucros de exercícios anteriores, regularmente escriturados pela contabilidade da empresa e informados à Receita Federal.

Pertinente à alegação de que foram depositados créditos em sua conta corrente (nº ordem 31, 32, 33, 34, 35, 36, 57, 58 e 59) decorrentes de diferenças não pagas em razão da realização de patrimônio do inventário de sua mãe, constata-se que o contribuinte anexa aos autos tão somente petição de fls. 522 a 531, por meio do qual solicita-se que seja homologado o acordo de partilha, sendo o contribuinte um dos herdeiros, datado de 03/07/2002. Assim sendo, não foi possível a esta julgadora verificar se procede a alegação apresentada por falta de juntada de

documentos que comprovassem que cabia ao contribuinte receber rendimentos em razão da partilha de bens de sua progenitora nos anos objeto de análise.

O contribuinte alega que adquiriu terreno para construção de residência sua e de sua companheira Maria Celia M.C.S. Freire, tendo esta efetuados depósitos em sua conta corrente para este fim. Em sua impugnação, o contribuinte argumenta que mantém união estável com a citada senhora há 11 anos. Quando da apresentação da defesa, o contribuinte junta aos autos às fls. 497 a 520 Instrumento Particular de Compra e Venda de Bem Imóvel. Da leitura desse documento assinado somente por ele na condição de comprador, constata-se que o contribuinte adquiriu bem imóvel, tendo consignado "ser divorciado não mantendo união estável". Observe-se que o contribuinte não informou em sua Declaração de Ajuste Anual ter como sua companheira a citada senhora. Assim, não restou comprovada nos autos a alegação apresentada, não podendo pois, essa julgadora considerar os depósitos mencionados na defesa como sendo destinados para a compra de bem comum.

(...)

Com relação à alegação de que foi creditado depósito (ordem 53) por sua sogra que foi integralmente repassado para sua companheira, tem-se que esta julgadora não identificou este repasse nos extrato bancário do contribuinte (doc 18, fl. 44, constante nos autos), assim não há como acatar o pedido.

Também não merece prosperar as alegações apresentadas no item 8, ou seja, que dois depósitos teriam sido transferidos de conta bancária de sua titularidade e que dois depósitos seriam decorrentes de baixa de investimento. Do confronto dos depósitos apontados na defesa (ordens 109, 99, 105 e 110) com a planilha que discrimina os extratos bancários ordenados por data, fls. 82 a 166, não se vislumbra que os depósitos apontados como de ordem 109 e 99 teriam sido transferidos de conta bancária em nome do contribuinte, tampouco que os depósitos apontados como de ordem 105 e 110 seriam decorrentes de baixa de investimento.

Assim, não há como considerá-los de origem comprovada.

(...)

Da Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica A respeito de tributação de rendimentos, o CTN define, em seus arts. 43, 44 e 45, a seguir reproduzidos, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o arts. 43 e 45, o imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sendo contribuinte do imposto o titular da disponibilidade econômica ou jurídica.

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

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

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.” A Lei 7.713/88, em seu art 3º, § 1º, dispõe que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, sobre todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda), os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ressalvadas as disposições dos artigos 9º a 14 desta mesma Lei.

Ademais, o § 4º do art 3º da Lei 7.713/88 define que 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.

Por meio do processo em pauta, foi verificado que o contribuinte omitiu o recebimento de rendimentos tributáveis do trabalho com vínculo empregatício pagos pelo Grupo Schahin por meio de sua empresa.

Dos Rendimentos recebidos do Grupo Schahin Em relação a este tópico, cabe verificar se houve omissão de rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte pagos pela citada empresa em retribuição pelos serviços prestados na condição de pessoa física na categoria empregado, por intermédio da empresa Edison Freire e Cia Ltda, empresa esta da qual é sócio.

Da análise dos Autos e da leitura do Relatório Fiscal, constata-se que a fiscalização buscou a verdade material, tendo intimado o contribuinte, bem como a empresa Edison Freire e Cia Ltda. A fiscalização expôs no citado relatório os documentos analisados e as razões que a levaram a concluir que foi o contribuinte quem foi contratado para laborar no Grupo Schahin na condição de empregado. Vale destacar os seguintes fatos observados pela fiscalização no citado Relatório Fiscal: - foram depositados créditos na conta-corrente do contribuinte oriundos do Grupo no período de 2012 a 2015 no valor total de R\$ 891.317,88; - além desses créditos, também foram depositados o valor total de R\$1.032.002,81 pelo Grupo com a rubrica "salários"; - o contribuinte recebeu depósitos em sua conta bancária de valores fixos em quase todos os meses de janeiro de 2012 a janeiro de 2014; - conforme sentença judicial, o contribuinte declarou que trabalhou na Schahin entre 2005 e 2014 como engenheiro; - ao término do seu contrato, o contribuinte buscou seus direitos na Justiça de Trabalho, tendo recebido três parcelas iguais de R\$ 190.000,00 entre novembro de 2014 e janeiro de 2015 a

título de danos morais; - conforme sentença anexada aos autos, o contribuinte explicou em depoimento que negociou em nome da Schahin pagamento de R\$ 18.000.000,00 para a Empresa W.Torre para esta desistir de uma licitação; - o contribuinte era procurador da Schahin, conforme respostas recebidas do 9º e 13º Cartório de São Paulo, com poderes isoladamente para fazer visitas a futuras obras de potenciais clientes da outorgante, assinar termos de confidencialidade e de sigilo que sejam exigidos para a realização de tais visitas e retirar editais e convites em nome da outorgante; - Milton Schahin, proprietário da Schahin Engenharia, confiou ao contribuinte a tarefa de representar a empresa nos procedimentos licitatórios, inclusive para praticar atos ilegais em benefício da empresa Schahin; - A empresa Edison Freire Cia Ltda não tinha funcionários, de acordo com consulta à GIPF; - A empresa Edison Freire Cia Ltda foi intimada pela fiscalização, tendo sido a correspondência devolvida duas vezes, uma com a anotação "recusada", outra com a anotação "ausente"; - a empresa Edison Freire Cia Ltda informou rendimentos somente na DIPJ referente ao ano-calendário de 2012, tendo sido a declaração referente ao ano-calendário de 2013 entregue em branco e as dos anos de 2014 e 2015 entregues como inativo; Pelo todo exposto, constata-se que correto está o procedimento fiscal adotado. Diante da constatação de fraude, de simulação, a autoridade administrativa não pode se furtar de lançar o imposto devido e os correspondentes acréscimos, por dever funcional, ao verificar a ocorrência do fato gerador de imposto devido pela pessoa física, mas que o informava como pessoa jurídica.

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes.

Nesse sentido, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Desde que fundamentado em elementos de prova, a autoridade lançadora pode afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, dolosas ou não, objetivando identificar o sujeito passivo da obrigação, independente de consentimento judicial para tanto.

É irrelevante se, para esse fim, a pessoa jurídica envolvida foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorreriam justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física.

Cabe observar que Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro (in Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores, Revista Dialética, nº 137, pp 38-64) destacam que nos casos de utilização de pessoa jurídica em proveito de um dos sócios, como forma de dissimulação dos atos praticados por um deles, não há necessidade de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica e o Fisco pode atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por dissimulado:

“5.1. Interposição de pessoas Aqueles que utilizam pessoas jurídicas para a prática de determinados atos podem ser alcançados diretamente, sem a necessidade de norma que preveja expressamente a sua responsabilidade. A questão é de identificação do contribuinte, à luz do art 121 do Código Tributário Nacional.

A atuação da pessoa jurídica em nome de terceiros não é vedada, em princípio. A própria legislação tributária admite que se atue por intermédio de representantes (mandatários, comissários), cabendo ao representado responder pelas obrigações assumidas.

Há casos, porém, em que a pessoa jurídica é utilizada como fachada para encobrir atos de terceiros. Trata-se dos casos em que a pessoa jurídica não tem finalidade própria. É mera casca. O terceiro age efetivamente e usa o nome da pessoa jurídica, que nada faz. Nesses casos, o que ocorre é interposição fraudulenta de pessoas.

Constatada a fraude, pode o Fisco atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por ser simulado. O fundamento legal para esse procedimento encontra-se no art. 149. VII, do Código Tributário Nacional, que autoriza a revisão do lançamento "quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo. fraude ou simulação".

Ressalte-se que o tema não se confunde com outras patologias apontadas no Código Civil, como a fraude à lei e o abuso de direito. Para estas, não há previsão no art. 149 do Código Tributário Nacional de lançamento de ofício em razão de sua ocorrência. Eventual possibilidade de coibi-las no âmbito tributário residiria na aplicação da norma do parágrafo único do art. 116 do Código, que como já referido é ineficaz, em decorrência de insuficiência normativa acerca do devido processo legal a reformulação do lançamento.” No lançamento em questão, a autoridade fiscal apenas identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

Interessa, para efeitos tributários, a realidade e não a aparência dos negócios. Desta forma, se configurados os elementos da relação de emprego, o fisco fazendário possui competência para alcançar o real fato tributável, sem depender de autorização da Justiça Comum, ou Federal, ou Trabalhista.

Como bem assinalou a fiscalização em seu Relatório Fiscal, estão presentes os requisitos necessários para a configuração do vínculo empregatício do contribuinte com o grupo Schahin nos anos-calendário de 2012 a 2014, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação econômica e jurídica.

A empresa Edison Freire e Cia Ltda não possuía registro de quadro de profissionais para desempenhar seu objeto social. A ausência de profissionais caracteriza a pessoalidade dos serviços prestados.

Os serviços eram prestados de forma não eventual, tendo sido feitos pagamentos mensais ao longo dos anos de 2012 a 2014.

Restou cabalmente comprovado nos autos o pagamento de receitas, por meio de depósitos em sua conta corrente, muito deles inclusive com a rubrica salários.

Portanto, comprovada está a onerosidade.

Por fim, cabe destacar que o contribuinte representava a empresa em procedimentos licitatórios, inclusive praticou atos ilegais para benefício da empresa Schahin.

Registre ainda que o contribuinte era procurador da empresa com poderes isoladamente para fazer visitas a futuras obras de potenciais clientes da outorgante, assinar termos de confidencialidade e de sigilo que sejam exigidos para a realização de tais visitas e retirar editais e convites em nome da outorgante. Vê-se que o contribuinte está inserido na estrutura empresarial do Grupo Schahin, incorporando e se submetendo à sua cultura.

Conclui-se, portanto, que estão presentes todos os elementos de vínculo de emprego, já que a situação fática não é de empresa prestadora de serviços, mas de uso aparente e simulado dessa condição para que fosse encoberta a real relação jurídica do contribuinte com o Grupo Schahin com fins de reduzir ou suprimir imposto de renda.

Em sua impugnação, o contribuinte não conseguiu rebater as conclusões exaradas pela fiscalização no Relatório Fiscal a respeito de seu vínculo empregatício com o Grupo Schahin. (...)

Quanto à multa qualificada, deve ser aplicada quando restar caracterizado o propósito deliberado do contribuinte de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Neste sentido é o que determina a Lei nº 9.430/96 nos artigos transcritos abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 2007)

Por oportuno, confira-se a redação da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 71, 72 e 73:

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 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 no artigo 71 e 72.

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de comportamento intencional de causar dano ao Erário Público, em que a utilização de subterfúgios escamoteie a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual.

Identificada a simulação, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação, aplicando também a multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

No caso, restou caracterizado um comportamento intencional de causar dano à fazenda pública, mascarando a ocorrência do fato gerador e retardando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O impugnante, aproveitando-se da condição de sócio da empresa Edison Freire e Cia laborou para o Grupo Schahin nos anos-calendário de 2012 a 2014, nos termos do art. 3º do CLT, deu a aparência de que os serviços foram prestados por meio da citada empresa.

Tratou-se de uma conduta livre e premeditada com o propósito de prejudicar dolosamente o conhecimento do fato gerador do imposto da pessoa física pela autoridade fazendária. Em outras palavras, com evidente intuito de fraude, pois as operações, na realidade, não eram aquilo que aparentavam.

Dessa feita, demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se manter a qualificação da penalidade oficiosa.

Contudo, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007 § 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 14.689, de 2023 § 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; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, na parte conhecida, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura