



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.720432/2012-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.340 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria IRPF
Recorrente EDISON SCROBACK
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO.

É nulo o lançamento em que há divergência entre a caracterização da infração e sua descrição, a ponto de não ser possível ao contribuinte compreender o fato gerador da exigência fiscal.

SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

O Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE n° 601.314, e consolidou a seguinte tese: "O art. 6° da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal". Nos termos do art. 62 do Anexo II ao RICARF, tal decisão deve ser repetida por esse Conselho.

SUSPENSÃO DO JULGAMENTO. SOBRESTAMENTO DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS PELO STF. AUSÊNCIA DE PREVISÃO REGIMENTAL.

O novo RICARF, aprovado pela Portaria MF n° 343/2015, não mais comporta a antiga previsão regimental de suspender o julgamento no CARF quando o STF determinasse o sobrestamento dos julgamentos de recursos extraordinários da mesma matéria, constante no art. 62-A, § 1°, da Portaria MF n° 256/2009.

IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DUPLICIDADE DO LANÇAMENTOS DE VALORES. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento pela simples afirmação de que o mesmo valor foi incluído na base de cálculo referente a omissão de rendimentos por depósitos bancários e em outra infração (como omissão de

rendimentos do ganho de capital ou omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício). Trata-se, isso sim, de questão de mérito. Caso fique comprovada a duplicidade de tributação dos mesmos valores, então deve ser revisado o lançamento para excluir o referido valor da base de cálculo da infração de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada porquanto ficou comprovada a origem e a tributação (foi considerado na base de cálculo de outra infração).

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO.

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por ter sido expressamente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), pois inexistente direito adquirido a regime jurídico.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIO. COMPROVAÇÃO.

Uma vez aplicada a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, cabe ao Contribuinte comprovar a origem dos recursos. Outrossim, não basta demonstrar quem depositou tais valores, sendo imprescindível demonstrar que os mesmos já foram oferecidos a tributação ou são isentos (caso se tratem de rendimentos) ou que não são rendimentos (como transferências do próprio titular ou mútuos, e.g.). Também devem ser excluídos da base de cálculo os valores que se comprovem decorrentes de rendimentos sujeitos a tributação exclusiva, como o ganho de capital.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUE SE CONVERTE EM PRINCIPAL. CABIMENTO.

Uma vez inobservada a obrigação acessória, caso seja cominada multa, esta se torna obrigação principal, nos termos do art. 113, §3º, do CTN. Por sua vez, o art. 139 do mesmo diploma determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal. Considerando ainda o texto das Súmulas CARF nº 4 e 5, bem como os acórdãos que as embasam, é patente a possibilidade de incidir juros sobre multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a nulidade em relação à Infração 01 - "Omissão de Rendimentos de Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica", rejeitando as demais nulidades. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à Infração 02 - "Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas Não Negociadas em Bolsa", sendo vencidos os Conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto que deram provimento parcial para reduzir a base de cálculo da Infração 02 para R\$ 625.825, 18. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso em relação à Infração 03 - "Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada" para reduzir a base de cálculo da Infração 03 para R\$ 969.703,28. Em relação às Infrações 02 e 03, o Conselheiro Martin da Silva Gesto deu provimento ao recurso em maior extensão para excluir a incidência de

juros sobre a multa de ofício. Foi designada a Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Waltir de Carvalho - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho, Rosy Adriane da Silva Dias e Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do Contribuinte para constituir IRPF em função da identificação de omissão de rendimentos. Insatisfeito, o Contribuinte impugnou o lançamento. Tendo a DRJ mantido parcialmente o crédito fazendário, o sujeito passivo interpôs o recurso voluntário. Chegando ao CARF, o julgamento foi convertido em diligência, que já foi realizada.

Feito o resumo da lide, passamos ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 02/03/2012 foi lavrado auto de infração (fls. 914/937) em desfavor do Contribuinte, ora recorrente, para constituir IRPF no valor de R\$ 4.052.679,56, além de juros e multa de 75%. Foram identificadas como infração:

1. "OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA" (anos-calendário 2008, 2009 e 2010);
2. "OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA" (anos-calendário 2007, 2008, 2009 e 2010); e

3. "OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA" (ano-calendário 2009).

Conforme o TVF (fls. 875/883):

- O Contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários e documentos comprobatórios da origem dos recursos depositados nas contas correntes;
- O Contribuinte apresentou apenas parte da documentação solicitada;
- Que o Contribuinte declarou incorretamente como isentos ou não tributáveis recursos provenientes da alienação de empresas. Também, que o Contribuinte era titular de 95% das quotas da empresa Avamiller, mas que recebeu integralmente o valor pago na alienação;
- Que lavrou Termo de Embaraço à Ação Fiscal porquanto o Contribuinte, intimado reiteradamente, deixou de apresentar os seus extratos bancários;
- Que foram emitidos RMFs para a requisição dos extratos bancários;
- Que o Contribuinte, intimado, não comprovou a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias;
- Que a autoridade lançadora fez o cruzamento dos extratos bancários com as informações referentes aos pagamento pela alienação da empresa, considerando tais depósitos como comprovados;

Intimado em 08/03/2012 (fl. 941), o Contribuinte apresentou impugnação em 05/04/2012 (fls. 949/997 e docs. anexos fls. 998/1.316). Apresentou ainda uma petição em 28/07/2012 (fls. 1.323/1.329), consolidando as informações e documentos juntados anteriormente.

Recebidos os autos, a DRJ/SP1 proferiu o acórdão nº 16-41.379, de 03/10/2012 (fls. 1.331/1.379), que restou assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

*PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE.
INOCORRÊNCIA.*

Inexiste nulidade do procedimento fiscal quando todas as determinações legais de apuração, constituição do crédito tributário e de formalização do processo administrativo fiscal foram atendidas.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. NÃO VIOLAÇÃO.

Estando o contribuinte ciente de todos os atos, procedimentos e valores apurados pela fiscalização, revestido de suas formalidades legais, não há que se falar em cerceamento de defesa ou violação aos princípios constitucionais.

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Incide o imposto de renda sobre o ganho de capital obtido na alienação de participação societária.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO.

Não efetivada a alienação, depois de decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, na vigência da lei que outorgou a isenção, revogada esta, não há que se falar em direito adquirido.

JUROS. OMISSÃO DE RENDIMENTO.

Os valores recebidos a título de reajuste, qualquer que seja a denominação, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Por ocasião do Lançamento os juros são calculados sobre o valor do tributo ou contribuição. Paralelamente, a multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário está sujeita à incidência dos juros de mora após seu vencimento.

OMISSÃO DE RENDIMENTO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. ENQUADRAMENTO LEGAL.

A fundamentação legal aplicada ao lançamento está em concordância com a apuração de omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica decorrente de acréscimos das parcelas recebidas pela alienação de ações que não compõem o ganho de capital.

A impugnação apresentada revela que o interessado tinha pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, não tendo demonstrado quaisquer dúvidas quanto à matéria tida como infringida, inexistindo qualquer embaraço ao exercício do seu direito de defesa, não se vislumbrando a existência de vícios a macular o lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO.

A presunção legal de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada, caracterizada como omissão de receitas, está prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/96 e

autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial, nos termos da LC nº 105/2001.

SOBRESTAMENTO DO FEITO.

Não há, entre as normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal, qualquer previsão que contemple a suspensão de prosseguimento do processo.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem regimento próprio que não prevê sobrestamento de processo o qual não se confunde com o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade quando atendida às determinações legais de formalização do processo administrativo fiscal.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

A Administração Pública deve tomar suas decisões com base nos fatos tais como estes se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelo sujeito passivo.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o impugnante apresentá-la em outro momento a menos que demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas 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.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Compete exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal decidir sobre matéria relativa a constitucionalidade de lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimado da decisão de 1º Grau em 31/01/2013 (fl. 1.388), o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 01/03/2013 (fls. 1.394/1.461). Suas razões podem ser resumidas da seguinte forma:

- Que os valores classificados pelo fisco como rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício (infração 01) são, na verdade, a correção dos valores devidos pela alienação da empresa. Destarte, impossível classificá-los como "rendimentos de trabalho";
- Que, sendo a identificação da infração 01 equivocada e a motivação incongruente, deve ser anulado o lançamento;
- Que não é possível tributar o ganho de capital (infração 02) porque o Contribuinte era titular da empresa desde 1970 e, quando da venda da mesma em 2007, já possuía direito adquirido à isenção do art. 4º, "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976, ainda que este comando legal já tivesse sido revogado;
- Que os valores apontados como de origem desconhecida (infração 03) são, na verdade, (i) provenientes da alienação da empresa (vide infração 02); (ii) transferências entre contas do próprio Contribuinte; ou (iii) resgates de investimentos tributados na fonte;
- Que o acesso aos dados bancários foi feito de maneira ilícita, porquanto ocorreram sem autorização judicial;
- Que, se não for declarada a nulidade do lançamento em decorrência do acesso ilícito aos dados bancários, deve ser, no mínimo, sobrestado o julgamento em decorrência da declaração de repercussão geral da matéria no STF;
- Que, sendo cancelado o lançamento, deve ser cancelada também a imposição de multa de ofício; e
- Que os juros não incidem sobre a multa de ofício.

O recorrente juntou ainda petição em 18/03/2014 (fls. 1.471/1.475 e docs. fls. 1.476/1.487), ratificando tudo quanto tido anteriormente.

Chegando ao CARF, foi proferida a Resolução nº 2202-000.586, de 17/07/2014 (fls. 1.488/1.503), na qual foi determinada a realização de diligência para que o Contribuinte apresentasse provas do percentual de participação acionária que poderia estar dentro da isenção instituída pelo Decreto-Lei nº 1.510/1976.

O Contribuinte foi então intimado, apresentando em seguida os documentos de fls. 1.517/1.819. A autoridade fiscalizadora elaborou, por sua vez, o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.820/1.821), ao qual o recorrente já apresentou Manifestação (fls. 1.824/1.835).

Retornando os autos ao CARF, foi proferida nova Resolução nº 2202-000.704, de 13/07/2016 (fls. 1.839/1.850), no qual ficou determinado que a autoridade diligenciadora:

- *Compulse novamente os extratos bancários para analisar se os valores creditados nas contas do Contribuinte, e considerados na base de cálculo da infração 003 (Depósito bancário de origem não comprovada) não são provenientes de transferências ou de resgates de aplicações de titularidade do próprio Contribuinte, focando, principalmente, nas movimentações indicadas em sede de impugnação e de recurso voluntário;*
- *Diante da juntada de comprovantes de origem dos recursos (especialmente os TED com origem na empresa alienada): informe a natureza dos depósitos identificados pelo contribuinte, no seu recurso voluntário, como feitos a título de pagamento do preço da empresa, inclusive circularizando as depositantes para declarar a sua natureza.*
- *Elabore relatório circunstanciado das conclusões e das provas analisadas; após, intime o Contribuinte a se pronunciar sobre dito relatório no prazo de 30 dias;*

A DRF então, após realizar as diligências que entendeu necessárias, formalizou "Relatório de Diligência Fiscal" (fls. 1.934/1.940) no qual concluiu que diversos valores restaram comprovados, individualizando-os, enquanto outros não o foram.

Intimado em 23/05/2017 (fl. 1.941), o Recorrente apresentou Manifestação (fls. 1.947/1.965 e docs. anexos fls. 1.966/2.691), no qual buscou novamente demonstrar que já havia comprovado a origem dos recursos, apresentando tabelas e indicando onde nos autos estariam as provas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

1. Preliminares:

1.1. Da nulidade do lançamento - erro na caracterização da infração:

Reclama o Contribuinte pela nulidade do auto de infração, argumentando que a infração 01 classificou equivocadamente a natureza do rendimento e que a motivação foi incongruente e imprecisa.

Há que se registrar que a Resolução CARF nº 2202-000.704, de 13/07/2016, discorreu sobre as preliminares suscitadas pelo recurso voluntário. Efetivamente, somente caso fossem superadas é que faria sentido analisar o mérito e, nesse contexto, solicitar a segunda diligência. Nessa trilha, entendeu-se ali ser possível superar todas as preliminares.

Contudo, uma vez que aquele julgamento não foi concluído, retornando os autos agora à análise após a realização da diligência, entendo que é necessário alterar meu voto em relação à nulidade do lançamento exclusivamente no tocante à infração 001.

Efetivamente, inicialmente entendi que, ainda que o Contribuinte tivesse razão na sua afirmação (de que a infração foi identificada erroneamente), não se tratava de hipótese de nulidade, e sim de análise do mérito, vez que caberia ali apurar se houve ou não a infração imputada pela autoridade lançadora. O que é mais, entendi em um primeiro momento que o Recorrente havia sido capaz de compreender a infração imputada e, conseqüentemente, não teria havido cerceamento do seu direito de defesa a justificar a aplicação do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

Acontece que, analisando detidamente a forma como o lançamento foi realizado, constata-se que houve efetiva nulidade. Esclareço:

- no relatório fiscal foi afirmado que a infração 001 se referia aos acréscimos decorrentes do pagamento parcelado da venda da participação societária. Em outras palavras, juros ou correção monetária, valores esses que não são incluídos no preço do bem, mas sim tributados separadamente, incluídos na apuração final do exercício;
- no auto de infração afirmou-se que se tratava de "*omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente do trabalho sem vínculo empregatício*". O que é mais, fundamentou o lançamento no art. 45 do RIR/1999, que trata expressamente do "*rendimentos do trabalho não-assalariado*".

Em outras palavras: há duas acusações diversas, o que não pode prevalecer. Ou se tratam de acréscimos do preço, ou se trata de remuneração do trabalho sem vínculo empregatício. Fica a dúvida quanto à acusação que vale, se aquela constante no Termo de Verificação Fiscal ou aquela constante no Auto de Infração.

Se se entender que deve prevalecer a acusação constante no Auto de Infração, então o lançamento não prevalecerá no mérito, vez que não há nos autos nenhuma prova de que os valores listados decorreram de trabalho sem vínculo empregatício. Pelo contrário, a própria autoridade lançadora reconhece que os valores se referem aos acréscimos decorrentes do pagamento parcelado do preço da empresa.

Se se entender que deve prevalecer a acusação constante no Termo de Verificação Fiscal, então o auto de infração é nulo por outro aspecto: não se apresentou a legislação que embasa a tributação dos acréscimos (juros e correção monetária), requisito

estabelecido pelo art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/1972. Efetivamente, eis o trecho em que se descreveu a infração:

"Os valores usados na apuração do Ganho de Capital foram baseados no Instrumento de Compra e Venda de Quotas do Avamiller, levando em consideração que ao contribuinte correspondia 95% dos recebimentos. Os valores que excederam ao estipulado no Instrumento de Compra e Venda, isto é, acima de R\$ 500.000,00 ao mês, foram considerados acréscimos. No caso, correção mensal conforme variação do Certificado de Depósito Interbancário - CDI. Nos recebimentos que ficaram aquém de R\$ 500.000,00, não foram considerados qualquer tipo de acréscimos. Os acréscimos da parcela recebida não compõem o preço de alienação, devendo ser tributados em separado do Ganho de Capital e assim foram tributados como recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício (0588). Estes acréscimos também foram computados à proporção de 95% para o contribuinte, conforme demonstrado em planilha anexa." - fl. 881.

Não se pode defender a inocorrência de nulidade por cerceamento do direito de defesa ao argumento de que o Recorrente foi capaz de compreender o lançamento. Ora, defendeu-se da acusação apresentada no Termo de Verificação Fiscal, mas não da acusação constante no Auto de Infração. Como poderia o Contribuinte se defender se houvesse uma terceira acusação, ou quatro, cinco, dez acusações diversas, configurando de forma díspares o mesmo fato?

Enfim, diante da completa disparidade entre a infração imputada no auto de infração e aquela indicada no Termo de Verificação Fiscal, e considerando que nenhuma delas pode prevalecer isoladamente, entendo que houve nulidade parcial no lançamento, devendo ser extirpada a infração 001.

1.2. Do sobrestamento do julgamento:

O Contribuinte também suscitou em seu Recurso Voluntário que, se não fosse anulado o lançamento por ilicitude do acesso às suas informações bancárias, ao menos deveria o julgamento ser sobrestado enquanto o STF não chegasse a decisão final sobre a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

A verdade é que, além de o STF já ter julgado o "*leading case*" da repercussão geral (RE nº 601.314), o CARF tem um novo regimento interno, no qual foi suprimido o comando constante do art. 62-A do RICARF anterior. Logo, não há mais a possibilidade de sobrestamento do julgamento de processo administrativo fiscal federal, nesse e.CARF, em decorrência da declaração de repercussão geral pelo STF.

Por esses motivos, não é possível dar provimento ao pleito do recorrente.

1.3. Da nulidade do lançamento - dupla tributação dos mesmos recursos:

Argumenta o Contribuinte que grande parte dos valores depositados em suas contas bancárias decorreram do pagamento pela alienação da sua empresa, valores esses que foram tributados na infração 002 (ganho de capital na alienação de cotas de sociedade). Nesse

sentido, conclui ser um contra-senso tributar os mesmos recursos outra vez, na infração 03 (depósitos de origem não comprovada), porquanto haveria dupla tributação dos mesmos recursos.

A autoridade julgadora de primeiro grau, analisando a questão, conclui tratar-se de argumento totalmente imprecendente. Pelo contrário, afirmou que a autoridade lançadora considerou os depósitos referentes ao pagamento pela alienação da empresa dentro dos valores tidos como depósitos comprovados.

Pois bem.

Faz-se necessário estabelecer algumas premissas:

- Em relação ao ano-calendário de 2009, foram imputados ao Contribuinte as três infrações; e
- Ainda que sejam identificadas três infrações diversas, faz-se necessário identificar a natureza do rendimento recebido pelo Contribuinte para, incluindo-o na base de cálculo da infração correta, aplicar-lhe a metodologia adequada de apuração da base de cálculo.

Nesse contexto, o Contribuinte alega que, quando da lavratura do auto de infração, a autoridade lançadora incluiu os mesmos depósitos na base de cálculo da infração 002 (omissão de ganhos de capital) e na base de cálculo da infração 003 (depósitos bancários com origem não comprovada).

Por sua vez, a autoridade lançadora expressamente alegou, no TVF, que:

"Em relação à MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL - MFI, do ano-calendário 2.009, não foram comprovados nenhum crédito/depósito conforme solicitado no Termo de Intimação datado de 05/07/2.011. Com base na planilha citada acima, ou seja de alienação do Avamiller, pudermos identificar alguns créditos/depósitos que foram extraídos da planilha de DEPÓSITOS e estão discriminados no demonstrativo DEPÓSITOS COMPROVADOS anexo. Tendo em vista que a origem dos demais créditos/depósitos, não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, preparamos planilha de valores das contas correntes e poupanças das instituições bancárias mencionadas, resultando no valor tributável de R\$ 3.147.724,18, no ano-calendário 2.009, conforme demonstrativo anexo." - fl. 881.

Em outras palavras, o Contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias. Não o tendo feito, a autoridade fazendária foi compelida, nos termos do art. 142, §único, do CTN, a lavrar o auto de infração identificando como infração a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

É que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 criou a presunção relativa em favor do fisco, cabendo ao Contribuinte o ônus da prova de que os recursos já foram declarados ou tributados.

Enfim, é nesse contexto que o Contribuinte afirma ter havido dupla tributação, i.e., que os mesmos valores foram incluídos na base de cálculo do ganho de capital e na base de cálculo dos depósitos de origem não comprovada. Tal fato efetivamente levaria à nulidade do auto de infração.

Essa linha de argumentação não pode, entretanto, prevalecer.

Em primeiro lugar, anota-se que a autoridade lançadora teve o cuidado de tentar conciliar os depósitos feitos a título de pagamento pela alienação da empresa com os extratos bancários. Nesse contexto, identificou diversos dos depósitos, excluindo-os da base de cálculo da infração 003.

Em segundo lugar, o ônus de provar a origem dos depósitos foi atribuído, por Lei, ao Contribuinte, ora recorrente. Cabe a ele, portanto, comprovar que o valor incluído na base de cálculo da infração 003 (omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não comprovada) é, na verdade, depósito com intuito de pagamento do preço da alienação da empresa. Se comprovar tal fato, então o valor será excluído da base de cálculo da infração 003, porquanto foi incluído na base de cálculo da infração 002 ou da infração 001.

A análise da efetiva comprovação da origem dos recursos, entretanto, é questão de mérito, que deverá ser analisada oportunamente.

Em suma, não procede a preliminar suscitada pelo recorrente.

2. Mérito

2.1. - infração 002 - omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa

Contestando a infração 002, o Recorrente afirma que os valores recebidos a título de pagamento pela alienação da empresa são isentos de IRPF uma vez que preencheu os requisitos do art. 4º, 'd', do Decreto-Lei nº 1.510/1976. Especificamente, ressalta que a empresa foi fundada por ele em 1970, e que, quando da revogação do referido comando legal, já tinha preenchido os requisitos para fazer jus à isenção. Ressalta que a empresa só foi alienada depois de 36 (trinta e seis) anos, em 2007.

Retornando ao relatório fiscal, constata-se que a autoridade lançadora lançou o auto de infração uma vez que reclassificou os valores declarados pelo Contribuinte. Efetivamente, a autoridade lançadora registrou que o Contribuinte declarou ter recebido os valores referentes à operação de venda, porém os declarou como isentos.

A isenção é estabelecida com o propósito de proteger determinado fato jurídico ou de incentivar certa conduta ou atividade econômica. Nesse contexto, a norma isentiva pode ser estabelecida para abarcar apenas determinado território ou região; também pode ser estabelecida por prazo certo ou indeterminado; ainda, pode ser estabelecida de forma que apenas os Contribuintes que observem determinadas condições é que dela gozação.

O art. 178 do CTN estabelece que a isenção pode ser revogada ou modificada a qualquer momento. Estabelece como exceção as hipóteses em que a regra isentiva seja estabelecida por prazo certo e que seja concedida sob determinadas condições.

A norma ora observada não estabelece prazo para a sua vigência. Consequentemente, pode ser revogada a qualquer momento. Defender diferentemente seria operar pela renúncia eterna da receita do fisco, o que não pode ser aceito.

Efetivamente, a isenção contida no Decreto-Lei nº 1.510/1976 tanto podia ser revogada (ou modificada) a qualquer momento, como efetivamente o foi: a Lei nº 7.713/1988 revogou o art. 4º do referido Decreto-Lei, de sorte que a partir de 1989 não mais poderia garantir isenção a novos Contribuintes.

Acontece que, de outro lado, o Decreto-Lei nº 1.510/1976 estabelecia uma condição para o advento do benefício fiscal: que a pessoa detivesse a propriedade da participação societária por período mínimo de 5 (cinco) anos. E o Contribuinte adimpliu essa condição: era proprietário das ações da empresa alienada desde 1970.

Nesse caminho, quando a Lei nº 7.713/1988 revogou a isenção do IRPF sobre o ganho de capital nas operações de alienação de participação societária, o Contribuinte já tinha adimplido a condição necessária para exercer o direito ao benefício. Em outras palavras, já tinha adquirido o direito.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já decidiu de maneira similar em mais de uma hipótese. Exemplo é o acórdão nº 9202-00.102, de 18 de agosto de 2009, votado à unanimidade, que restou assim ementado:

“IRPF – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – DIREITO ADQUIRIDO – DECRETO-LEI Nº 1.510/76.

Não incide imposto de renda quando da alienação de participações societárias adquiridas há mais de cinco anos contados do início de vigência da Lei nº 7.713/88, nos termos do artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/76, em razão do direito adquirido.”

No voto, explicou que:

“Sob minha ótica, o benefício fiscal previsto no Decreto-Lei nº 1.510/76 tinha por objetivo excluir da tributação os ganhos auferidos quando da alienação de participações societárias, após decorrido o prazo de cinco anos da aquisição ou subscrição das participações.

Salvo melhor juízo, esta foi a intenção do legislador.

Neste sentido, não se pode olvidar que ao tempo da edição da Lei nº 7.713/88, o interessado já havia cumprido a exigência prevista no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/76, pois era proprietário das ações da empresa Pardelli S.A. Indústria e Comércio desde 22/08/1979 e 15/04/1983, quando as recebeu por doação.

Entendo que a incidência do imposto de renda pessoa física sobre o ganho de capital apurado na alienação de participações societárias não se aplica quando tais ações foram adquiridas há mais de cinco anos contados do início da vigência da Lei nº 7.713/88, como ocorre no caso em tela.

Deve se respeitar o direito adquirido, previsto no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal e no artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC.

(...)

Por isso, sob o ponto de vista da retroatividade das leis, não somente se consideram adquiridos os direitos aperfeiçoados ao tempo em que se promulga a lei nova, como os que estejam subordinados a condições ainda não verificadas, desde que não se indiquem alteráveis ao arbítrio de outrem.

Sob minha ótica, a edição da Lei nº 7.713/88 não pode prejudicar o direito do contribuinte previsto no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.512/76, apenas pelo fato de a alienação da participação societária não ter ocorrido anteriormente, ou seja, antes da revogação do benefício fiscal.”

Ainda no voto, transcreveu ementas de diversos processos julgados no mesmo sentido na CSRF e no Conselho de Contribuintes.

Não se trata de posição antiga. O acórdão CSRF nº 9202-003.542, de 28 de janeiro de 2015, manteve o mesmo entendimento:

“IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO ADQUIRIDO. ISENÇÃO. DECRETO Nº 1.510/76. APLICAÇÃO. A manutenção da participação societária da empresa pelo período de 05 (cinco) no decorrer da vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, importa na não incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido a partir da alienação de aludido direito, nos termos do artigo 4º, alínea d, daquele Diploma Legal, ainda que o ato negocial tenha ocorrido posteriormente à revogação da referida benesse fiscal, em face do direito adquirido pelo contribuinte no período sob a égide do precitado comando legal.”

E no voto explicou que:

“Desta forma, com arrimo no direito adquirido do contribuinte, inscrito no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF, sustenta que o fato de sua participação societária ser alienada na vigência da Lei nº 7.713/88, a qual revogou aludida isenção, não tem o condão de afastar seu direito ao gozo do benefício fiscal em comento, porque cumpriu com os pressupostos legais exigidos à época da vigência do Decreto-Lei 1.510/76, conforme se extrai da jurisprudência e doutrina transcritas na peça recursal, corroborando seu entendimento.

Consoante se positiva dos autos, os argumentos do recorrente têm o condão de reformar o Acórdão atacado, por representar a melhor interpretação a propósito do tema, garantindo a segurança jurídica em homenagem ao direito adquirido à isenção de ganho de capital sobre a alienação de participação societária, posteriormente à vigência do Decreto-lei 1.510/76, conquanto que tenha permanecido com a propriedade de sua

participação por 05 (cinco) anos durante o período de validade de aludido Diploma Legal, impondo o acolhimento do pleito do contribuinte, com o fito de se restabelecer a ordem legal nesse sentido.”

Também na esfera judicial, especificamente no Superior Tribunal de Justiça (STJ), encontramos jurisprudência majoritária no sentido de que a não incidência do IRPF nesses casos é hipótese de direito adquirido:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. ARTS. 4º, "D" E 5º, DO DECRETO-LEI N. 1.510/76. ISENÇÃO.

1. A jurisprudência do STJ já se firmou no sentido de que a isenção concedida pelo art. 4º, "d", do DL 1.510/1976, pode ser aplicada a alienações ocorridas após a sua revogação pelo art. 58 da Lei n. 7.713/1988, desde que já implementada a condição da isenção antes da revogação. Precedentes: AgRg no REsp 1.243.855/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 7.6.2011; e REsp 1.133.032/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/Acórdão Min. Castro Meira, julgado em 14.3.2011.

2. A condição para efeito de não sofrer a tributação é completar cinco anos como titular das ações na vigência do art. 4º, "d" do Decreto-Lei n. 1.510/76. Precedente: REsp. n. 1.257.437 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.08.2011.

3. Recurso Especial não provido. Unanimidade.

(“REsp 1570781/RS.2015/0304901-4 - Julgado 08/03/2016 - Publicado 14/03/2016)

--

TRIBUTÁRIO - ACÓRDÃO PROLATADO EXCLUSIVAMENTE POR JUÍZES CONVOCADOS À SEGUNDA INSTÂNCIA - AUSÊNCIA DE NULIDADE - ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS - DECRETO-LEI 1.510/76 - REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/88 - DIREITO ADQUIRIDO - RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Inexiste nulidade em julgamento promovido exclusivamente por juízes de primeiro grau convocados para substituição no Tribunal de Justiça. Precedentes.

2. Tem prevalecido nesta Corte o entendimento de que a isenção conferida pelo Decreto-lei nº 1.510/1976, art. 4º, 'd', é isenção onerosa, hipótese em que, nos termos do art. 178 do CTN e da Súmula 544/STF não poderia ser revogada se atendidos os seus requisitos, configurando-se direito adquirido à isenção. Precedentes.

3. Recurso especial parcialmente provido. Unanimidade.

(REsp 1241131/RJ.2011/0045219-4 - Julgado 27/08/2013 -
Publicado 04/09/2013)

--

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO FISCAL. HIPÓTESES DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DO STF. NÃO OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DA CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA JÁ DECIDIDA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Os embargos de declaração destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado. Também tem-se admitido os aclaratórios para a correção de meros erros materiais, passíveis de conhecimento de ofício pelo órgão julgador. Entretanto, subverte a finalidade do recurso a tentativa de rediscutir as questões já enfrentadas pelo julgado impugnado.

2. Não há contradição em se afirmar que, via de regra, as isenções fiscais por prazo indeterminado são revogáveis, nos termos do art. 178 do CTN e concluir-se, no caso das alienações das participações societárias regulamentadas pelo art. 4º, alínea 'd', do Decreto-Lei 1.510/76, que o contribuinte tem direito adquirido à benesse fiscal.

3. Não procede a suscitada usurpação de competência da Suprema Corte, pois o acolhimento da tese de que a isenção fiscal persiste, no caso, deu-se com base na interpretação dos dispositivos infraconstitucionais aplicáveis à espécie, não se tendo feito, em nenhum momento, juízo de valor sobre as normas insculpidas no Texto Maior.

4. Não se confunde a revogação da isenção fiscal com a revogação da lei isentiva. O legislador, ao exercer a função legislativa inserida no âmbito da liberdade de conformação, pode revogar a lei isentiva. No entanto, a força normativa do novo diploma legal não atinge, na hipótese, quem já cumpriu com os requisitos para a fruição da isenção, em momento anterior ao da revogação da lei. Logo, não se declarou a inconstitucionalidade do art. 58 da Lei 7.713/88, o qual permanece válido, tanto é que, após a edição desse normativo, não é mais possível adquirir-se novo direito à isenção.

5. Embargos de declaração rejeitados. Unanimidade.

(EDcl no REsp 1133032/PR.EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 2009/0121466-0 – Julgado 14/09/2011 – Publicado 27/09/2011)

--

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU

ONEROSA. DECRETO-LEI 1.510/1976. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO AO BENEFÍCIO FISCAL.

1. A discussão nos autos consiste na caracterização ou não de direito adquirido de isenção de Imposto de Renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída

pelo Decreto-Lei 1.510/1976 e revogada pela Lei 7.713/1988, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em janeiro de 2007, ou seja, após a revogação.

2. A legislação em regência (arts. 1º e 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76) concede isenção de Imposto de Renda sobre lucro auferido por pessoa física em virtude de venda de ações mediante o cumprimento de determinado requisito (condição), qual seja, o de a alienação ocorrer somente após decorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária. Trata-se, portanto, de isenção sob condição onerosa.

3. A isenção onerosa ou condicionada não pode ser revogada ou modificada por lei. Acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 544, que dispõe: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

4. Em minuciosa leitura do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/1976, constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do Imposto de Renda sobre lucro auferido por pessoa física pela venda de ações, se a alienação ocorresse após cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.

5. In casu, o contribuinte cumpriu os requisitos para o gozo da isenção do Imposto de Renda, nos termos da referida lei, antes mesmo da revogação da norma, tendo direito adquirido ao benefício fiscal.

6. A Primeira Seção passou a adotar orientação em sentido contrário à que foi acolhida pelo Tribunal local, entendendo ser isento do Imposto de Renda o ganho de capital decorrente da alienação de ações societárias após cinco anos da respectiva aquisição, ainda que transacionadas após a vigência da Lei 7.713/1988, conforme previsão do Decreto-Lei 1.510/1976.

7. Agravo Regimental não provido. Unanimidade."

(AgRg no AgRg no REsp 1137701/RS.AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.2009/0082320-7 – Julgado 23/08/2011 – Publicado 08/09/2011)

Esse também foi o entendimento seguido na primeira análise desses autos no CARF, quando a Resolução nº 2202-000.586, de 17/07/2014 (fls. 1.488/1.503), determinou a realização de diligência para confirmar a data da aquisição da participação societária pelo

Recorrente. Inclusive, nessa resolução se reconheceu a aplicabilidade da Súmula nº 544 do STF.

Seja como for, na diligência realizada, a autoridade diligenciadora concluiu (fls. 1.820/1.821) que o Recorrente detinha 92% da sociedade em 28/12/1976, mantendo tal participação até pelo menos 31/10/1989. Em 1991 aumentou sua participação, passando a ser proprietário de 95% da sociedade, e foi esse o montante alienado em 2007. A Contribuinte confirma essa conclusão em sua manifestação (fls. 1.824/1.835), defendendo, portanto, a redução do lançamento em 96,84% (= 92% / 95%), vez que esse é o montante da participação societária alienada que ele já possuía quando adquiriu o direito à isenção.

Nesse contexto, entendo que o recurso é parcialmente procedente nesse ponto, devendo ser reduzida a base de cálculo da infração 002 para R\$ 625.825,18, conforme a tabela abaixo:

Data	Valor Lançado (A)	Valor Exonerado (A*0,9684) (B)	Valor Mantido (A-B)
30/09/2007	R\$ 1.895.630,00	R\$ 1.835.728,09	R\$ 59.901,91
31/01/2008	R\$ 786.686,45	R\$ 761.827,16	R\$ 24.859,29
31/03/2008	R\$ 1.421.722,50	R\$ 1.376.796,07	R\$ 44.926,43
30/04/2008	R\$ 2.369.537,50	R\$ 2.294.660,12	R\$ 74.877,38
31/05/2008	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
30/06/2008	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
31/07/2008	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
31/08/2008	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
30/09/2008	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
31/10/2008	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
30/11/2008	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
31/12/2008	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
31/01/2009	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
28/02/2009	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
31/03/2009	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
30/04/2009	R\$ 331.735,25	R\$ 321.252,42	R\$ 10.482,83
31/05/2009	R\$ 331.735,25	R\$ 321.252,42	R\$ 10.482,83
30/06/2009	R\$ 331.735,25	R\$ 321.252,42	R\$ 10.482,83
31/07/2009	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
31/08/2009	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
30/09/2009	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
31/10/2009	R\$ 440.733,97	R\$ 426.806,78	R\$ 13.927,19
30/11/2009	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
31/12/2009	R\$ 426.516,75	R\$ 413.038,82	R\$ 13.477,93
31/01/2010	R\$ 473.907,50	R\$ 458.932,02	R\$ 14.975,48
28/02/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
31/03/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
30/04/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
31/05/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38

30/06/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
31/07/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
31/08/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
30/09/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
31/10/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
30/11/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
31/12/2010	R\$ 379.126,00	R\$ 367.145,62	R\$ 11.980,38
Total:	R\$ 19.804.594,42	R\$ 19.178.769,24	R\$ 625.825,18

2.2. - infração 003 - omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada

2.2.1. Do sigilo bancário:

Reclama o Contribuinte que seja declarada a nulidade do auto de infração, alegando que a autoridade lançadora acessou indevidamente seus dados bancários, por meio de RMFs, uma vez que não tinha autorização judicial para tanto.

Percebe-se, entretanto, que o STF já reconheceu, por meio do RE nº 601.314, em sede de repercussão geral - que obrigatoriamente deve ser repetido por este Conselho, nos termos do art. 62 do Anexo II ao RICARF - a validade do acesso direto aos dados bancários pela autoridade fazendária, prescindindo de autorização judicial para tanto:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder

Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

Neste, inclusive, restou fixada a seguinte tese:

O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal;

Por essa razão, não pode prevalecer o presente argumento.

2.2.2. Dos creditamentos

Argumenta a Contribuinte que os valores considerados como omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários com origem não comprovada são, na verdade, (i) provenientes da alienação da empresa, e portanto já estariam incluídos na infração 002; (ii) transferências entre constas do próprio Contribuinte; ou (iii) resgates de investimentos tributados na fonte.

Quanto ao argumento de que há duplicidade, que os valores considerados omitidos depósitos bancários de origem não comprovada seriam em parte os mesmos decorrentes da alienação da empresa, a autoridade lançadora esclareceu que:

"Em relação à MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL - MFI, do ano-calendário 2.009, não foram comprovados nenhum crédito/depósito conforme solicitado no Termo de Intimação datado de 05/07/2.011. Com base na planilha citada acima, ou seja, de alienação do Avamiller, pudemos identificar alguns créditos/depósitos que foram extraídos da planilha de DEPÓSITOS e estão discriminados no demonstrativo DEPÓSITOS COMPROVADOS anexo. Tendo em vista que a origem dos demais créditos/depósitos, não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, preparamos planilha de valores das contas correntes e poupança das instituições bancárias mencionadas, resultando no valor tributável de R\$ 3.147.724,18, no ano-calendário de 2.009, conforme demonstrativo anexo." - fl. 881;

Efetivamente, consta como anexo ao TVF planilha considerando os valores tidos como comprovados (fls. 884/888). Conforme a autoridade lançadora, esses valores foram considerados comprovados exatamente por se referirem a pagamentos da alienação da sociedade. O que é mais, a DRJ já esclareceu que:

"Assim, os valores considerados como depósitos comprovados, no valor total de R\$ 5.631.092,49, superam e muito os valores apurados sobre ganhos de capital e juros decorrentes da alienação de ações do Laboratório Avamiller, no valor de R\$ 5.268.902,32. A composição do total recebido referente à alienação em 2009 já foi considerado com os valores dos depósitos comprovados e não como pretende o contribuinte." - fl. 1.367;

Portanto, o argumento de forma genérica não pode prevalecer. Cabe analisar, isso sim, se o Recorrente conseguiu demonstrar que algum dos valores incluídos na planilha de não comprovados (fls. 889/894) se refere a esses pagamentos.

Diante da extensa lista de depósitos individualizados e das provas anexadas aos autos, fez-se um levantamento por amostragem na Resolução CARF nº 2202-000.704, de 13/07/2016, no qual se constatou que a Contribuinte efetivamente comprovava a origem de diversos depósitos incluídos na base de cálculo. Por esse motivo, determinou a realização de diligência.

A autoridade diligenciadora, após intimar o Contribuinte e a empresa vendida, elaborou relatório final de diligência, no qual apresentou suas considerações. Especificamente, entendeu comprovados os valores: (i) R\$ 7.900,00, de 12/02/2009; (ii) R\$ 4.000,00, de 16/02/2009; (iii) R\$ 100.000,00, de 25/05/2009; (iv) R\$ 3.300,00, de 01/06/2009; (v) R\$ 268.966,88, de 04/06/2009; (vi) R\$ 11.700,00, de 10/06/2009; e (vii) R\$ 2.195,99, de 01/07/2009. Desses, é importante registrar que na Resolução CARF nº 2202-000.704 foram analisados especificamente os itens (i) e (v), que justificaram a conversão do julgamento em diligência. Nesse sentido, compulsando os autos e analisando os fundamentos da diligência, concordo com as conclusões, entendendo ser necessário exonerar também tais valores da base de cálculos.

Intimado, o Contribuinte protocolou Manifestação e novas provas, na qual voltou a insistir na comprovação de diversos depósitos, ressaltando que muitos deles não foram

analisados pela autoridade diligenciadora. De qualquer sorte, discorreu especificamente sobre os seguintes depósitos:

- R\$ 261.844,23, em 02/01/2009: valor pago pelo Laboratório Avamiller referente ao pagamento do preço pela alienação. Efetivamente, o extrato de fl. 1.252 esclarece que o valor foi transferido pela empresa nessa data, e a empresa afirma que o valor foi pago a título de pagamento do preço. Considerando que foi juntado aos autos cópias do processo arbitral e do processo judicial instaurados entre ela e a compradora do Laboratório Avamiller (fls. 1.969/2.692). No âmbito desse processos judiciais discutiu-se exatamente os pagamentos efetuado, vindo a empresa a apresentar comprovantes de pagamentos, entendendo que restou comprovada a natureza desse pagamento, ou seja, que se refere a pagamento do preço pela aquisição da empresa, estando sujeito a tributação exclusiva. Por essa razão, deve ser excluído da base de cálculo;
- R\$ 288.155,77, em 02/01/2009: valor pago pelo Laboratório Avamiller referente ao pagamento do preço pela alienação. Para atestar que se trata de pagamento do preço, a empresa apresenta cópias do processo arbitral e do processo judicial instaurados entre ela e a compradora do Laboratório Avamiller (fls. 1.969/2.692). No âmbito desse processos judiciais discutiu-se exatamente os pagamentos efetuado, vindo a empresa a apresentar comprovantes de pagamentos. Dentre eles consta "Comprovante de TED em conta corrente diferente titularidade" (fl. 2.145), no qual o "Laboratório Avamiller de Cosme" figura como emitente e "Edson Scoback", no Bradesco, agência e contas coincidentes com aquelas que compõe a base de cálculo, consta como destinatário de R\$ 288.155,77, em 02/01/2009. Nesse sentido, entendendo que restou comprovada a natureza desse pagamento, ou seja, que se refere a pagamento do preço pela aquisição da empresa, estando sujeito a tributação exclusiva. Por essa razão, deve ser excluído da base de cálculo;
- R\$ 370, em 05/01/2009: argumenta que esse valor se refere a "retiradas mensais devidas à época" pela Avamiller ao Contribuinte. A Contribuinte argumenta que não pode subsistir o entendimento da autoridade diligenciadora de que não ficou comprovada a natureza dos recursos, uma vez que se tratam de contraprestação pela aquisição do laboratório. Contudo, tal fato não ficou comprovado, de sorte que não pode ser tal valor excluído da base de cálculo.
- R\$ 100.914,82, em 15/01/2009: o valor teria sido transferido pelo próprio favorecido. A prova que indica é o próprio extrato bancário. Efetivamente, ali consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o proprio favorecido**" (fl. 672 e 1.268) - (em outros lançamentos há apenas "transf ag dinh", e.g.). Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 5.000,00, em 20/01/2009: seria comprovado por meio de um cheque. Contudo, qual cheque? Quem foi o emitente? Para pagar o que? Não

tendo respondido tais perguntas, não é possível excluir esse valor da base de cálculo;

- R\$ 369, em 05/02/2009: argumenta que esse valor se refere a "retiradas mensais devidas à época" pela Avamiller ao Contribuinte. A Contribuinte argumenta que não pode subsistir o entendimento da autoridade diligenciadora de que não ficou comprovada a natureza dos recursos, uma vez que se tratam de contraprestação pela aquisição do laboratório. Contudo, tal fato não ficou comprovado, de sorte que não pode ser tal valor excluído da base de cálculo.
- R\$ 10.000,00, em 09/02/2009: seria comprovado por meio de um cheque. Contudo, qual cheque? Quem foi o emitente? Para pagar o que? Não tendo respondido tais perguntas, não é possível excluir esse valor da base de cálculo;
- R\$ 337,95, em 13/02/2009: seria transferência do próprio contribuinte. Contudo, conforme o extrato (fl. 1.272), trata-se de depósito em dinheiro. O contribuinte deveria ter provado a origem dos recursos em espécie para justificar o seu depósito. Ausente tal prova - de que os recursos não se referiam a renda nova - o depósito deve ser mantido na base de cálculo, ainda que feito pelo próprio sujeito passivo;
- R\$ 100.000,00, em 16/02/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido, por meio de baixa da conta poupança para c/c. Efetivamente, o próprio extrato da conta corrente (fl. 261) é claro em registrar que o valor decorre de "baixa automat poupança". Acontece que o lançamento recaiu sobre os depósitos ocorridos na conta poupança, e, no extrato de fl. 1.272, há menção a "transf ag dinh", sem esclarecer quem transferiu. Por sua vez, à fl. 1.328 consta informação coincidente em data e valor, esclarecendo que os recursos vieram do próprio contribuinte. Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 414,00, em 05/03/2009: seria transferência do próprio contribuinte. Contudo, conforme o extrato (fl. 1.273), trata-se de depósito em dinheiro. O contribuinte deveria ter provado a origem dos recursos em espécie para justificar o seu depósito. Ausente tal prova - de que os recursos não se referiam a renda nova - o depósito deve ser mantido na base de cálculo, ainda que feito pelo próprio sujeito passivo;
- R\$ 30.264,06, em 16/03/2009: esclarece o Contribuinte que o valor seria referente a TED da Avamiller, apresentando comprovante (fl. 1.329) coincidente em valor, e data. Considerando que foi juntado aos autos cópias do processo arbitral e do processo judicial instaurados entre ela e a compradora do Laboratório Avamiller (fls. 1.969/2.692). No âmbito desse processos judiciais discutiu-se exatamente os pagamentos efetuado, vindo a empresa a apresentar comprovantes de pagamentos, entendendo que restou comprovada a natureza desse pagamento, ou seja, que se refere a

pagamento do preço pela aquisição da empresa, estando sujeito a tributação exclusiva. Por essa razão, deve ser excluído da base de cálculo;

- R\$ 100.000,00, em 17/03/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido, por meio de baixa da conta poupança para c/c. Efetivamente, o próprio extrato da conta corrente (fl. 263) é claro em registrar que o valor decorre de "baixa automat poupança". Acontece que o lançamento recaiu sobre os depósitos ocorridos na conta poupança, e, no extrato de fl. 1.275, há menção a informação "**transf** entre agenc dinh **o proprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 50.000,00, em 04/05/2009: valor pago pelo Laboratório Avamiller referente ao pagamento do preço pela alienação. Para atestar que se trata de pagamento do preço, a empresa apresenta cópias do processo arbitral e do processo judicial instaurados entre ela e a compradora do Laboratório Avamiller (fls. 1.969/2.692). No âmbito desse processos judiciais discutiu-se exatamente os pagamentos efetuado, vindo a empresa a apresentar comprovantes de pagamentos. Dentre eles consta comprovante de "Transferência de Recursos DOC" (fl. 2.160), no qual consta como beneficiário "Edson Scoback", no Bradesco, agência e contas coincidentes com aquelas que compõe a base de cálculo, consta como destinatário de R\$ 50.000,00, em 04/05/2009. Nesse sentido, entendo que restou comprovada a natureza desse pagamento, ou seja, que se refere a pagamento do preço pela aquisição da empresa, estando sujeito a tributação exclusiva. Por essa razão, deve ser excluído da base de cálculo;
- R\$ 59,16, em 06/04/2009: segundo o Contribuinte, tratar-se de transferência em dinheiro pelo próprio favorecido. Retornando ao extrato (fl. 1.277), consta "dep cheque o próprio favorecido". Contudo, qual cheque? Quem foi o emitente? Para pagar o que? Não tendo respondido tais perguntas, não é possível excluir esse valor da base de cálculo;
- R\$ 10.000,00, em 05/05/2009: segundo o contribuinte, trata-se de depósito em cheque, e que foi solicitada a identificação pelo Recorrente ao banco. Contudo, uma vez que o cheque não foi apresentado, nem foi demonstrado quem foi o emitente, nem a que se refere, não é possível excluir esse valor da base de cálculo;
- R\$ 50.000,00, em 06/05/2009: esclarece o Contribuinte que o valor seria referente a TED da Avamiller, apresentando comprovante (fl. 1.329) coincidente em valor, e data. Considerando que foi juntado aos autos cópias do processo arbitral e do processo judicial instaurados entre ela e a compradora do Laboratório Avamiller (fls. 1.969/2.692). No âmbito desse processos judiciais discutiu-se exatamente os pagamentos efetuado, vindo a empresa a apresentar comprovantes de pagamentos, entendo que restou comprovada a natureza desse pagamento, ou seja, que se refere a pagamento do preço pela aquisição da empresa, estando sujeito a tributação exclusiva. Por essa razão, deve ser excluído da base de cálculo;

- R\$ 52.000,00, R\$ 43.000,00 e R\$ 264,00, em 25/05/2009: esclarece o Contribuinte que os valores seriam referentes ao contrato de prestação de serviços de assessoria e consultoria e ao seu respectivo distrato. Também, que não pode subsistir o argumento de que não restou comprovado tratar-se de pagamento em consequência desse contrato por não ser no valor de R\$ 50.000,00, uma vez que a cláusula 3.2. estabelecia a responsabilidade da empresa de reembolsar as despesas incorridas na execução do contrato. Outrossim, que as partes poderiam estabelecer formas diversas de realizar o pagamento. Enfim, que cabia à empresa reter na fonte o IR.

Tais argumentos não podem prevalecer. A verdade é que o ônus de comprovar suas alegações é da Contribuinte. Se a empresa estava obrigada a reembolsar as despesas incorridas, deveria ter demonstrado quais foram as despesas incorridas e reembolsadas. Outrossim, que se o pagamento poderia ser feito de outra forma, que demonstrasse as tratativas ou as requisições para que o pagamento fosse feito diferentemente. Enfim, quanto à responsabilidade de a empresa reter na fonte, é suficiente indicar a existência da Súmula CARF nº 12, de observância obrigatória pelos conselheiros desse tribunal administrativo nos termos do art. 45, VI, do Anexo II ao RICARF.

- R\$ 100.000,00, em 25/05/2009: esclarece o Contribuinte que o valor seria referente ao contrato de prestação de serviços de assessoria e consultoria e ao seu respectivo distrato. Esse valor é o item (iii), já reconhecido acima;
- R\$ 87.500,00, em 29/05/2009: valor pago pelo Laboratório Avamiller referente ao pagamento do preço pela alienação. Para atestar que se trata de pagamento do preço, a empresa apresenta cópias do processo arbitral e do processo judicial instaurados entre ela e a compradora do Laboratório Avamiller (fls. 1.969/2.692). No âmbito desse processos judiciais discutiu-se exatamente os pagamentos efetuado, vindo a empresa a apresentar comprovantes de pagamentos. Dentre eles consta "Depósito em conta corrente", figurando como titular beneficiário o Contribuinte, no valor de R\$ 87.500,00, em 29/05/2009 (fl. 2.165). Nesse sentido, entendo que restou comprovada a natureza desse pagamento, ou seja, que se refere a pagamento do preço pela aquisição da empresa, estando sujeito a tributação exclusiva. Por essa razão, deve ser excluído da base de cálculo;
- R\$ 87.500,00, em 01/06/2009: esclarece tratar-se de transferência bancária em dinheiro, e que solicitou informações ao banco. Contudo, não tendo apresentado tal documento nos presentes autos, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto;
- R\$ 4,14, em 16/06/2009: esclarece tratar-se de depósito em dinheiro realizado pelo próprio contribuinte, o que é confirmado pelo extrato (fl. 1.272), trata-se de depósito em dinheiro. O contribuinte deveria ter provado a origem dos recursos em espécie para justificar o seu depósito. Ausente tal prova - de que os recursos não se referiam a renda nova - o

depósito deve ser mantido na base de cálculo, ainda que feito pelo próprio sujeito passivo;

- R\$ 50.000,00, em 22/06/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido e que o mesmo teria sido estornado no mesmo dia. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.286), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o proprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996. Contudo, como bem anotou o Recorrente, consta linhas abaixo, na mesma folha do extrato, a informação de que o valor foi estornado. Essa é razão suficiente para afastar tal valor da base de cálculo;
- R\$ 50.224,10, em 22/06/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.286), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o proprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 83.653,41, em 25/06/2009: o valor teria sido transferido por meio de depósito em cheque do próprio Recorrente. A verdade é que o extrato esclarece que houve "dep cheque o próprio favorecido". Isso significa que foi o favorecido quem depositou o cheque. Para comprovar que o cheque foi emitido pelo próprio, deveria tê-lo apresentado. Poderia ter demonstrado, ainda, que o valor saiu de outra conta sua - efetivamente, o cheque nada mais é do que uma ordem de pagamento, de sorte que se os recursos entraram em sua conta por depósito em cheque, então saíram de outra conta. Nesse sentido, não comprovou a origem dos recursos, não sendo possível dar provimento à defesa nesse ponto;
- R\$ 2.195,99, em 01/07/2009: esse valor é o item (vii), já reconhecido acima;
- R\$ 62.150,00, em 13/07/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.288), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o proprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 100.274,95, em 27/07/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.289), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o proprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;

- R\$ 2.565,54, em 28/07/2009: o valor teria sido transferido por um sr. Carlos Eduardo Cazari. A informação é corroborada pelo extrato (fl. 1.289), no qual consta a informação "transf ag dinh Carlos Eduardo Cazari". Contudo, como bem esclareceu a autoridade diligenciadora, não basta identificar a origem dos recursos, sendo necessário comprovar que não é tributável - por exemplo, não sendo renda (vez que já pertencia ao contribuinte, ou se trata de mútuo) - ou que já foi tributado (demonstrando que foi declarado). Portanto, não tendo comprovado a natureza do depósito, não é possível afastar a presunção de omissão de rendimento;
- R\$ 150.000,00, em 13/08/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.291), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o próprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 150.000,00, em 10/09/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.293), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o próprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 45.000,00, em 17/09/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.294), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o próprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 6.000,00, em 25/09/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.295), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o próprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;
- R\$ 1.900,00, em 28/09/2009: esclarece tratar-se de transferência bancária em dinheiro, e que solicitou informações ao banco. Contudo, não tendo apresentado tal documento nos presentes autos, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto;
- R\$ 59.000,00, em 01/10/2009: o valor teria sido transferido do próprio favorecido. Tais informações são confirmadas pelo extrato (fl. 1.295), no qual consta a informação "**transf** entre agenc dinh **o próprio favorecido**". Logo, conforme o próprio extrato, os recursos são provenientes do próprio Contribuinte, não sendo possível manter na base de cálculo, nos termos do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996;

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso nesse ponto, para excluir um total de R\$ 2.139.390,80 da base de cálculo da infração 003, reduzindo-a para R\$ 969.703,28, conforme a tabela abaixo:

Data	Valor Lançado (R\$)	Valor exonerado pela DRJ (R\$)	Valor exonerado pelo CARF (R\$)	Valor Mantido (R\$)
31/01/2009	664.688,64		650.914,82	13.773,82
28/02/2009	133.258,88		111.900,00	21.358,88
31/03/2009	134.934,54		130.264,06	4.670,48
30/04/2009	36.162,02	506,56		35.655,46
31/05/2009	472.863,67	506,56	287.500,00	184.857,11
30/06/2009	569.712,24		384.190,98	185.521,26
31/07/2009	307.207,19	35.809,25	164.620,94	106.777,00
31/08/2009	227.428,70	702,56	150.000,00	76.726,14
30/09/2009	214.127,64	1.095,68	201.000,00	12.031,96
31/10/2009	269.226,48		59.000,00	210.226,48
30/11/2009	8.592,49			8.592,49
31/12/2009	109.521,69	9,49		109.512,20
Total:	3.147.724,18	38.630,10	2.139.390,80	969.703,28

2.3. Dos juros sobre a multa de ofício

O Recorrente argumenta ainda, subsidiariamente, pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Em que pese a argumentação levantada pela Contribuinte, o CARF já tem posição consolidada no sentido de que deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício. Esse entendimento é extraído das súmulas do CARF:

Súmula CARF nº 04: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 05: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Muitos dos acórdãos que embasaram tais súmulas tratam de “crédito tributário”, sem distinguir se se referem exclusivamente àqueles decorrentes de tributos ou a todos os crédito. Citamos:

“JUROS DE MORA — TAXA SELIC — O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente

à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.” (Acórdão n.º. 104-12.935)

Interessante, sobretudo, é o acórdão n.º 301-30.738, em cujo voto se afirmou que:

“São várias as jurisprudências no sentido de que somente o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, o que no caso em questão não ocorreu.

Portanto, não estando o sujeito passivo acobertado pelo depósito integral do crédito tributário, torna-se cabível a exigência formalizada na notificação de lançamento de fls. 01/05, no que concerne aos juros de mora.”

Ora, somente o depósito do valor integral do crédito tributário é suficiente para suspender-lhe a exigibilidade e conseqüentemente a aplicação dos juros. Neste “crédito integral” a ser depositado, necessariamente está incluso o valor da multa.

De outro lado, analisando o Código Tributário Nacional, saltam aos olhos o art. 139 que, combinado ao art. 113 do mesmo diploma, sustentam a nossa posição:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifei)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também de eventuais penalidades pecuniárias. Conseqüentemente, o entendimento sumulado, compreendendo o crédito tributário lançado indistintamente, abarca tanto os tributos quanto as multas aplicadas.

Há outros julgados que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão n.º 9101-00.539, de 11/03/2010)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão n.º 9101-01.192, de 17/10/2011)

No mesmo sentido já se pronunciou também o STJ:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. 1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido. (Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência de juros sobre a multa de ofício, não sendo possível dar provimento ao recurso do contribuinte nesse quesito.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por reconhecer a nulidade em relação à infração 001, rejeitando as demais. No mérito, por dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo da infração 002 para R\$ 625.825,18 e da infração 003 para R\$ 969.703,28.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Redatora Designada

Congratulo o i. Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, pelas bem fundamentadas razões dispostas em seu voto. Entretanto, peço licença para divergir de seu posicionamento apenas em relação à infração 02 - "OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA", quanto à aplicação do direito adquirido à isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital obtido na alienação das participações societárias adquiridas antes da revogação do Decreto-Lei nº 1.510/1976, e alienadas na vigência da Lei nº 7.713/1988. Colho de seu voto os seguintes trechos:

Efetivamente, a isenção contida no Decreto-Lei nº 1.510/1976 tanto podia ser revogada (ou modificada) a qualquer momento, como efetivamente o foi: a Lei nº 7.713/1988 revogou o art. 4º do referido Decreto-Lei, de sorte que a partir de 1989 não mais poderia garantir isenção a novos Contribuintes.

Acontece que, de outro lado, o Decreto-Lei nº 1.510/1976 estabelecia uma condição para o advento do benefício fiscal: que a pessoa detivesse a propriedade da participação societária por período mínimo de 5 (cinco) anos. E o Contribuinte adimpliu essa condição: era proprietário das ações da empresa alienada desde 1970.

Nesse caminho, quando a Lei nº 7.713/1988 revogou a isenção do IRPF sobre o ganho de capital nas operações de alienação de participação societária, o Contribuinte já tinha adimplido a

condição necessária para exercer o direito ao benefício. Em outras palavras, já tinha adquirido o direito.

A controvérsia cinge-se à extensão da isenção concedida pelo Decreto-lei nº 1.510/76, revogada pela Lei nº 7.713/88, quanto às quotas alienadas em períodos em que vigia a lei revogadora. Então vamos analisar essa isenção:

Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos.

Art 2º O rendimento tributável de acordo com o artigo anterior será determinado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de subscrição ou aquisição da participação societária, corrigido monetariamente segundo a variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional.(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

[...]

Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

[...]

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

A Lei nº 7.713/88 revogou expressamente os dispositivos acima transcritos:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

[...]

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

[...]

Art. 58. Revogam-se o art. 50 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, os arts. 65e66 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 1º a 4º do Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978, os arts. 12e13 do Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15e100 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, o item IV e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-Lei nº 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-Lei nº 2.301, de 21 de novembro de 1986, o

item III do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário.

O art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), dispõe sobre a possibilidade da revogação da isenção nos seguintes termos:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

Como o recorrente se firma no direito adquirido à isenção, entendo que o art. 178 do CTN claramente derruba essa tese, à exceção de a isenção ter sido por prazo certo e sob determinadas condições. Em função da exceção disposta no CTN, é oportuno analisar se a isenção de que tratava a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76 atendia aos requisitos para que essa isenção não fosse revogada a qualquer tempo. Ora, não vejo no trecho do Decreto-lei qualquer dispositivo que diga por quanto tempo essa isenção se estenderá, o que diz o Decreto -lei é que as quotas tinham que ficar em poder dos sócios por 5 anos, para que tivessem direito à isenção, mas não diz, por exemplo, que a isenção albergada em função desse dispositivo vigorará por 5, 10 ou 20 anos, assim, não havia um tempo estimado para que a pessoa física gozasse dela.

De outro lado, vejo apenas presente o segundo trecho do CTN, sob "determinadas condições", sendo esse, de caráter oneroso, porque, se quisesse gozar da isenção, a pessoa física ficaria impedida de alienar as participações por um determinado prazo, ou seja, ela não teria as participações disponíveis para venda.

Assim, não estando presentes todos os elementos para impedir que a isenção pudesse ser revogada ou modificada a qualquer tempo, entendo que não há direito adquirido a essa isenção. Aliás esse foi o entendimento dos acórdãos 9202-004.507 e 9202-004.506, ambos de 25/10/2016:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 2004 GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO.*

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por ter sido expressamente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), pois inexistente direito adquirido a regime jurídico.

Recurso Especial Negado.

Acrescento que, a lei vigente à data da alienação das participações societárias era a Lei nº 7.713/88, e, portanto, nos termos do art. 144 do CTN, era ela que deveria ser aplicada.

Em relação à Súmula nº 544/STF, que o i. Relator entende se aplicar ao fato, ela foi aprovada na Sessão Plenária de 03/12/1969, portanto, anterior à nova redação do art.

178 do CTN, dada pela Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Dessa forma, só pode ser interpretada diante do novo texto, pois Súmula do STF não pode vir em contrariedade à Lei. Aliás, uma simples leitura ao art. 178 do CTN antes e depois da Lei Complementar 24/75 já demonstra a nova interpretação que deve ser feita à Súmula citada pelo recorrente:

*Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo **ou** em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104. (Ressaltei)*

*Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo **e** em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975) (Ressaltei)*

Como visto acima é perfeitamente possível a revogação de isenção que não seja concedida por prazo certo **E** sob determinadas condições. Portanto, não cabe a aplicação da referida Súmula ao presente caso, e nem há direito adquirido à isenção do imposto sobre o ganho de capital decorrente das participações societárias alienadas pelo recorrente, devendo prevalecer a integralidade do lançamento fiscal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso para reconhecer a nulidade em relação à infração 01, rejeitando as demais nulidades. No mérito, por negar-lhe provimento em relação à infração 02, e dar-lhe parcial provimento em relação à infração 03 para, reduzir a base de cálculo para R\$ 969.703,28.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora Designada