



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.720184/2017-54
ACÓRDÃO	2301-011.726 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETTER SOUZA E SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULAR Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos junto a instituições financeiras quando o contribuinte, após regularmente intimado, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA.

Caracterizado o intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%, bem como seu agravamento para 225% pelo fato de não ter a empresa atendido às intimações fiscais. Artigo 44 da Lei nº 9.430/96, c.c. artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

BIS IN IDEM.

Só há de se cogitar da ocorrência de bis in idem quando a mesma conduta é passível de enquadramento em dois dispositivos distintos. Não ocorre quando há mera coincidência da base utilizada para o cálculo das multas aplicáveis, sendo distintas as condutas.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa qualificada prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96, em conformidade com sua nova redação e por força do que disciplina o art. 106, II, alínea “c”, do CTN, deve ser limitada à razão de 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada a 100%, passando a multa de ofício qualificada e agravada ao percentual de 150%.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Ávila Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da reunião os conselheiros Carlos Eduardo Ávila Cabral, Diogenes de Sousa Ferreira, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 02/08, relativo ao ano-calendário de 2012,

exercício de 2013, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor total de R\$ 1.612.594,86, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 03.

"DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal e relatórios em anexo, que são parte integrante deste Auto de Infração.

(...)

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) complementa a Descrição dos Fatos, nos seguintes termos (fls. 09 a 24):

"No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, procedi a fiscalização do contribuinte acima identificado, relativa ao ano-calendário 2012, formalizada por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0510100.2015.00369.

A presente fiscalização foi decorrente do procedimento fiscal referente à Organização Não Governamental Pierre Bordieu, CNPJ 03.688.027/0001-07, doravante chamada "ONG", do qual resultou a lavratura dos Autos de Infração constantes do processo administrativo nº 10580.725201/2015-88. A fiscalização da citada ONG, por sua vez, decorre do trabalho realizado pela Polícia Civil e pelo Ministério Público Estadual, no chamado caso "Prometheus", que apurou a existência de um esquema de desvio de recursos provenientes de convênios que aquela ONG celebrou com a Universidade Estadual da Bahia (Uneb) e com a Secretaria Municipal de Educação.

O contribuinte PETTER SOUZA E SILVA, doravante chamado apenas "contribuinte" ou "fiscalizado", é contador e, à época dos fatos apurados no caso Prometheus, foi o responsável pela contabilidade da ONG. Neste período, era sócio-administrador da empresa CONGER CONTABILIDADE GERENCIAL SOCIEDADE SIMPLES - ME, CNPJ 05.144.619/0001-93. É também irmão de MICHEL SOUZA E SILVA, que à época era Diretor de Projetos da ONG.

(...)

2.2. Multa Aplicada

Como visto anteriormente, o contribuinte foi intimado por várias vezes a comprovar depósitos/créditos em suas contas bancárias, no ano-calendário 2012, no total de R\$ 1.641.851,22, não tendo apresentado qualquer esclarecimento ou documento comprobatório. Do total citado, verificamos que cerca de 85% eram provenientes da conta de seu irmão, MICHEL SOUZA E SILVA, que por sua vez era abastecida com dinheiro desviado da ONG. Intimado a esclarecer estas transferências, também não respondeu.

Ocorre que o contribuinte atuava como contador, sendo responsável pelos demonstrativos contábeis da ONG Pierre Bordieu, na qual seu irmão MICHEL exercia o cargo de Diretor de Projetos. MICHEL, por sua vez, recebeu mais de 4 milhões de Reais em depósitos/créditos de recursos provenientes da citada ONG, sem que apresentasse qualquer justificativa plausível para estas vultosas transferências.

Examinando os autos do processo 10580.725201/2015-88, constata-se que os recursos seriam de origem irregular, pois desviados fraudulentamente, o que ficou comprovado no curso da ação fiscal realizada naquela ONG. Foi constatado, ainda, que o fiscalizado seria um dos maiores beneficiários do esquema, como visto nos itens 9 e 10 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 203 a 213 do processo 10580.725201/2015-88). A seguir transcrevemos a parte final do item 10, que resume a participação do fiscalizado no caso:

"O contador Petter Souza e Silva foi participante direto no desvio de recursos públicos através da ONG. Assinou, na qualidade de contador, os relatórios contábeis da ONG; chancelou as prestações de contas dos convênios celebrados entre a ONG a SECULT e a UNEB, conforme descrito no relatório de análise técnica, Anexo 7, providenciou, dentre a sua rede de contatos, parentes e clientes do escritório de contabilidade do qual fazia parte, na qualidade de sócio, as empresas que simularam uma efetiva venda de mercadorias que atenderia as necessidades dos convênios; forjou, simulou procedimentos licitatórios para que empresas já previamente determinadas obtivessem êxito no certame; e, por último, se locupletou com os desvios de verbas, para o seu próprio patrimônio, como faz prova todo o acervo comprobatório em conjunto com a vultosa movimentação financeira encontrada em seu nome, além de carros e imóveis, sem que tal acréscimo patrimonial possa ser justificado ou comprovado." Também deve ser ressaltado que, na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2012, o contribuinte declara o recebimento de R\$ 645.000,00 a título de lucros e dividendos, informação que se revelou falsa. Ao que tudo indica, esta informação foi incluída apenas para dissimular a ocorrência de variação patrimonial a descoberto.

Pelo exposto, a multa a ser aplicada passaria de 75% para 150%, como determina o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.439/96, pois foram praticados atos que se enquadram nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.

Além disso, como o contribuinte não atendeu a nenhuma das intimações para prestar esclarecimentos, conforme exaustivamente descrito no item 1 do presente Termo, a multa a ser aplicada será majorada para 225%, como determina o § 2º, inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito.

(...) Art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007 - fls. 14(...) Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 - fls. 14 Será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010, por estar configurado, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme definido no artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990.

O sujeito passivo apresentou impugnação pleiteando, conforme consta do relatório da decisão recorrida, o seguinte:

4. Dos pedidos:

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência (total e/ou parcial), do lançamento, requer que seja acolhida a presente Impugnação para:

- a) Seja anulado o lançamento tributário por falta de causa legítima que lhe tenha dado respaldo;
- b) Seja anulada a imposição das multas aplicadas tendo em vista que não foram individualizadas as condutas praticadas pelo contribuinte;
- c) Seja sucessivamente reduzida os valores das multas nos termos da jurisprudência do STF;
- d) Seja excluída da base de cálculo do imposto as entradas declaradas pelo contribuinte;
- e) Sejam excluídas da base de cálculo do imposto todas as entradas oriundas do seu irmão Michel Souza e Silva;

A DRJ, ao apreciar a impugnação, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) constitui-se em instrumento de controle da administração tributária, não podendo eventual

inobservância das normas que o disciplinam, o que não ocorreu no caso em análise, gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

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.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões e provas que o sujeito passivo possuir, não podendo conter alegações genéricas.

SIGILO BANCÁRIO.

Nos termos do artigo 197, inciso II, do CTN e Lei Complementar n.º 105/2001, havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação por parte das instituições financeiras de informações solicitadas pela Receita Federal do Brasil é legítima, não constituindo tal fato quebra de sigilo bancário do sujeito passivo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos junto a instituições financeiras quando o contribuinte, após regularmente intimado, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA.

Caracterizado o intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%, bem como seu agravamento para 225% pelo fato de não ter a empresa atendido às intimações fiscais. Artigo 44 da Lei nº 9.430/96, c.c. artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

BIS IN IDEM.

Só há de se cogitar da ocorrência de bis in idem quando a mesma conduta é passível de enquadramento em dois dispositivos distintos. Não ocorre quando há

mera coincidência da base utilizada para o cálculo das multas aplicáveis, sendo distintas as condutas. Inteligência do artigo 70 do Código Penal.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.

A multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de dilação probatória quando não se ampara em quaisquer das hipóteses previstas no ordenamento jurídico que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

PROVA TESTEMUNHAL. INDEFERIMENTO.

Não há previsão no Decreto nº 70.235/72 que autorize a realização da oitiva de testemunhas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 30/08/2017, o sujeito passivo interpôs, em 21/09/2017, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, o seguinte:

- a) Preliminar – nulidade do procedimento por ausência de autorização de superior hierárquico para instauração do procedimento de fiscalização;
- b) ausência de individualização das condutas para aplicação da multa;
- c) ausência de pressuposto fático para aplicação da multa por falta de prestação de esclarecimentos;
- d) efeito confiscatório da multa. Inconstitucionalidade;
- e) que as entradas recebidas de seu irmão são decorrentes de empréstimos.

Pugna pela oitiva de testemunha como prova do alegado.

Apenso ao presente feito Representação Fiscal para Fins Penais. Não houve pelo sujeito passivo qualquer irresignação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo. No entanto o conhecimento será parcial.

Dentre as matérias abordadas, houve alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada dado seu caráter confiscatório.

De se recordar que o CARF não detém competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade conforme determina verbete sumular de observância obrigatória.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, conheço do recurso de forma parcial, deixando de conhecer da alegação de inconstitucionalidade.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Em sede de preliminar, aduz o recorrente que o procedimento seria nulo por ausência de provocação formal de autoridade superior, sendo o ato praticado pelo auditor fiscal ter sido arbitrário.

O Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, mais precisamente em seu art. 10, informa os requisitos que um auto de infração deve conter.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por sua vez, no mesmo diploma legal, especificamente no art. 59, estão previstos os casos de nulidade.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Percorrendo os autos, em especial o auto de infração e os documentos que o precederam, verifico que os requisitos legais foram devidamente preenchidos e que, conseqüentemente, não houve o suporte fático para as hipóteses de nulidade.

Veja o que diz a decisão recorrida:

Constata-se que o Auto de Infração ora impugnado contém todos os requisitos estabelecidos na legislação supracitada, descrevendo adequadamente, nas suas folhas de continuação, no Termo de Verificação Fiscal e documentos que o acompanham, os fatos que deram suporte ao lançamento, as irregularidades apuradas, a correspondente fundamentação legal e a demonstração da reconstituição da base de cálculo do imposto e do crédito tributário exigido.

(...)

Entretanto, verifica-se que, no caso, não ocorreram as causas de nulidade supracitadas, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

Além disso, o lançamento impugnado contém todos os requisitos estabelecidos nos dispositivos legais acima transcritos, e encontra-se devidamente motivado com a descrição do fato gerador e o respectivo enquadramento legal, de forma clara e precisa, contendo, portanto, todas as informações necessárias para que o interessado pudesse, na fase impugnatória, manifestar-se e apresentar provas que elidissem a autuação, como, aliás, o fez em uma extensa impugnação, demonstrando conhecimento dos fatos.

Sem margem à dúvidas, o procedimento fiscal foi iniciado e concluído em conformidade com as normas aplicáveis.

Desta feita, rejeito a preliminar.

MÉRITO.

Quanto ao mérito, verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

2.2 Questão relacionada com a aplicação da multa. Falta de individualização da conduta. Multa. Bis in idem.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 09/24, são expostas as razões da qualificação e agravamento da multa de ofício:

"(...) Também deve ser ressaltado que, na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2012, o contribuinte declara o recebimento de R\$

645.000,00 a título de lucros e dividendos, informação que se revelou falsa. Ao que tudo indica, esta informação foi incluída apenas para dissimular a ocorrência de variação patrimonial a descoberto.

Pelo exposto, a multa a ser aplicada passaria de 75% para 150%, como determina o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.439/96, pois foram praticados atos que se enquadram nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.

Além disso, como o contribuinte não atendeu a nenhuma das intimações para prestar esclarecimentos, conforme exhaustivamente descrito no item 1 do presente Termo, a multa a ser aplicada será majorada para 225%, como determina o § 2º, inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito. (...)”

O não atendimento à solicitação fiscal implica na aplicação da multa prevista no artigo 959 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99 – RIR/99, que traduz o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Vejamos estes dispositivos:

“Decreto nº 3.000/99 Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, §2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.

Lei nº 9.430/96 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei."

Quanto à fixação da multa em 150%, conforme parágrafo 1º do artigo 44 acima citado, cumpre ainda citar os referidos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64:

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

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

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

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

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

Portanto, tendo em vista que o contribuinte não submeteu à tributação os fatos geradores das obrigações tributárias principais, suas naturezas ou circunstâncias materiais na época devida, ou seja, quando do vencimento da obrigação no caso de tributo sujeito ao pagamento mensal por carnê-leão, ou por ocasião da declaração de ajuste anual, nos demais casos, coube a qualificação da multa para 150%, na forma do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Certamente, não se dúvida que, de toda a movimentação bancária, não haja fatos geradores do imposto de renda e até de demais tributos que não foram submetidos à tributação na devida forma e época, de maneira que não se hesita afirmar que o contribuinte incidiu nas hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 acima transcritos.

Já o agravamento da multa para 225%, ou seja, 50% sobre os 150%, decorre da conduta do contribuinte durante o procedimento fiscal. Conforme informado pela

autoridade fiscal, o contribuinte deixou de atender às intimações para prestar esclarecimentos. Portanto, plenamente justificado o agravamento.

Note-se que não há que se falar em bis in idem. Como acima destacado, duas são as condutas puníveis do contribuinte. Primeiro, a fraude e sonegação, dependendo da conduta ou omissão, que redundam no não oferecimento dos fatos geradores à tributação. Isso ocorre anteriormente ao procedimento fiscal, portanto, já consumado no passado e não após o contribuinte ser investigado pela Administração Tributária.

Já o agravamento da multa previsto no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 decorre de uma conduta ocorrida exclusivamente após o início do procedimento fiscal. Assim, o motivo de fato que dá ensejo ao agravamento é o não atendimento ao quanto solicitado no procedimento fiscal, de forma que é circunstância claramente dissociada daquela que deu ensejo à qualificação da multa para o patamar de 150%.

(...)

Com efeito, o propalado bis in idem somente pode ser cogitado no campo da conduta e não da base de cálculo para a aplicação da multa, de forma que não haverá bis in idem, se houver condutas distintas que justifiquem cada uma das multas. Lembremos que a proibição do bis in idem tem suas origens no campo do direito penal, razão pela qual podemos nos socorrer do artigo 70 do Código Penal para fundamentar a afirmação tecida.

Assim, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. Ora, o que o artigo está a dizer é exatamente a vedação ao bis in idem, esclarecendo que o mesmo ocorre mediante uma só ação ou omissão, ou seja, mediante uma só conduta.

Portanto, verifica-se que a proibição ao bis in idem somente pode ser cogitada se a mesma conduta é passível de enquadramento em dois dispositivos distintos, não ocorrendo quando há mero agravamento por motivo distinto.

2.3 Questão relacionada com a aplicação da multa. Informações obtidas pelo fisco independente do contribuinte. Acesso a dados bancários diretamente das instituições financeiras.

A autoridade administrativa, ao solicitar às instituições financeiras os extratos do contribuinte, se vale de meios e instrumentos de fiscalização criteriosamente dados pelo ordenamento jurídico para que a ação fiscal possa ter o mínimo de eficácia que a sociedade espera dos órgãos de fiscalização. Assim, a Lei possibilita o início de procedimento fiscal, com a devida intimação do contribuinte, em face da existência de informações aparentemente conflitantes, tendo em vista os valores declarados pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual e sua movimentação financeira. É necessário ressaltar, ainda, que o fato de o

contribuinte ser intimado pelo Fisco a prestar esclarecimentos não significa nada além do dever de informar que abrange a todos.

É o próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 197, inciso II, que impõe a obrigação de os bancos e outras instituições financeiras prestarem informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

“Art. 197 - Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; (...).”

A matéria em foco foi tratada pela Lei Complementar n.º 105/01, regulamentado pelo Decreto n.º 3.724/01, que assim dispôs sobre o tema:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados(...)§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar.

(...)

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária”.

Por outro lado, ao mesmo tempo em que a Legislação dá ao Fisco esta prerrogativa, impõe aos servidores públicos que vierem a ter conhecimento, por dever de ofício, das informações bancárias sérias restrições, inclusive com a tipificação penal do ato de revelar fato de que tenha ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo.

Portanto, a legislação tributária, ao conceder a possibilidade de obtenção de informações junto às instituições financeiras, está dando instrumentos para que o Fisco possa levar a contento aquilo que a sociedade reclama, qual seja, dar eficácia às normas tributárias, pois de nada valeria a obrigação de entrega da declaração, se à Administração fosse vedado verificar a veracidade das informações prestadas. No entanto, por outro lado, obedecendo ao mandamento do art. 5º, inciso X, da Constituição, da inviolabilidade da intimidade, a legislação obriga a um sério comportamento ético-profissional dos servidores que tenham conhecimento de informações sigilosas na manutenção deste aspecto sigiloso.

Considerando-se a redação da Lei nº 4.729/65 em seu art.1º que estabelece que constitui crime de sonegação fiscal, entre outras hipóteses, a omissão, total ou parcial de informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; bem como, entre outras hipóteses, a omissão de rendimentos ou operação de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública.

Considerando-se a sequência de intimações que o fisco teve que efetuar para conseguir os esclarecimentos a respeito dos atos e fatos tributários praticados pelo contribuinte.

Considerando-se que a autoridade fiscal teve que emitir requisições de movimentação financeira para o fim de obtenção dos extratos bancários que já poderiam estar em posse do contribuinte ou que poderiam ter sido obtidos pelo contribuinte mediante requisição junto às correspondentes instituições financeiras. Sendo certo que o contribuinte não apresentou qualquer justificativa para o não-cumprimento dos termos de intimações fiscais que solicitavam seus documentos.

Considerando-se as inúmeras intimações e re-intimações promovidas pela fiscalização que sistematicamente resultavam ao longo do Termo de Verificação Fiscal de 07 folhas em “o contribuinte não apresentou resposta”.

Considerando-se que o Termo de Verificação Fiscal contém toda a motivação utilizada pela fiscalização para agravar a multa.

Não há como decidir em sentido diverso daquele já expresso pela fiscalização, que qualificou e agravou a multa.

(...)

2.5 Questão relacionada com a aplicação da multa. Exclusão das entradas declaradas a título de lucro.

O contribuinte quanto a este tópico argui que:

"Superados os argumentos acima expostos é importante que o fisco considere as entradas declaradas a título de lucro pelo Contribuinte e as exclua da base de cálculo do imposto.

A simples afirmação que as entradas declaradas a título de lucro não podem ser desconsideradas unilateralmente pelo fisco sem que haja prova robusta que leve a tal desconsideração."

A fiscalização, em sentido contrário, argumenta o seguinte:

"Relacionei os depósitos bancários de origem não comprovada na planilha anexa, intitulada "Demonstrativo de Depósitos/Créditos", cujo conteúdo foi extraído da planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal - nº 003. Por óbvio, como nenhuma comprovação foi apresentada, todos os depósitos/créditos relacionados foram classificados como de origem não comprovada. Deve-se acrescentar, por oportuno, que a comprovação da origem dos recursos depositados/creditados não se resume a identificar o depositante. É preciso também esclarecer a que título se deu a transferência de recursos, para que se possa identificar se há ou não incidência do imposto de renda.

No caso presente, foi possível identificar, por meio do exame dos extratos e documentos fornecidos pelos bancos, que a maior parte dos depósitos/créditos nas contas do contribuinte foram provenientes da conta 21773-5, agência 3571, banco Bradesco, pertencente ao irmão do fiscalizado, MICHEL SOUZA E SILVA (ver planilha anexa intitulada "Transferências de Michel Souza e Silva"). Com efeito, dos R\$ 1.641.851,22 constantes do Demonstrativo de Depósitos/Créditos, nota-se que R\$ 1.403.587,45 foram identificados como recursos provenientes desta conta (cerca de 85% dos depósitos/créditos não comprovados).

Note-se que no curso da fiscalização de MICHEL SOUZA E SILVA, apuramos que 84% dos depósitos/créditos sem comprovação foram provenientes da ONG Pierre Bordieu, sem que tenha sido apresentada qualquer explicação plausível. Também no processo nº 10580.725201/2015-88, referente à fiscalização da ONG, ficou constatado que MICHEL SOUZA E SILVA seria destinatário de R\$ 4.397.884,16, desviados da ONG, no ano-calendário 2012 (anexo 42-4). Com relação à participação do contribuinte e de seu irmão MICHEL no esquema montado na ONG, está amplamente documentada no Termo de Verificação Fiscal constante do processo nº 10580.725201/2015-

88. Destaque para os itens 9 (participação dos dirigentes da ONG) e 10 (participação de Petter Souza e Silva). Também no item 8 (utilização de fornecedores de bens e serviços fictícios) destaca-se a participação do contribuinte no esquema de desvio de recursos. O encadeamento lógico dos fatos demonstra que o dinheiro era desviado da ONG para a conta de MICHEL, sendo parcialmente repassado por este para a conta de PETTER.

Examinando a declaração de ajuste anual do contribuinte, do ano-calendário 2012, verificamos que toda renda declarada consiste em lucros e dividendos. A maior parte são os lucros e dividendos da empresa CONAPLAN, CNPJ 04.861.978/0001-07, totalizando R\$ 600.000,00. Existem ainda pequenos valores supostamente pagos pelas empresas CONGER CONTABILIDADE GERENCIAL LTDA, CONGER INFORMÁTICA LTDA e SGN CONTABILIDADE GERENCIAL LTDA. Se estas informações fossem verídicas, não teria sido difícil para o contribuinte comprovar a procedência destes recursos, bastando levantar as informações bancárias e contábeis junto às empresas. No entanto, no exame dos extratos foi possível identificar apenas uma transferência proveniente da empresa CONGER CONTABILIDADE GERENCIAL LTDA, no valor de R\$ 459,91. Isto que leva à conclusão que a informação prestada na Declaração de Ajuste Anual é inverídica, tendo sido colocada apenas para acobertar o acréscimo patrimonial ocorrido no ano-calendário 2012.

Por fim, os depósitos/créditos de origem não comprovada foram consolidados mensalmente na planilha intitulada "Demonstrativo de Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada -Consolidação Mensal". Estes valores serão lançados de ofício, pois consistem em rendimentos omitidos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito."

Em sua defesa nenhuma documentação foi acrescentada que elidisse as conclusões ofertadas pela fiscalização durante a fase inquisitória.

À vista do exposto, permanecem incólumes os valores apresentados pela autoridade lançadora.

3.1 Os repasses recebidos do irmão do contribuinte. Empréstimo. Natureza não tributária das entradas.

O contribuinte argumenta que "obteve vários empréstimos junto ao seu irmão que até o momento não foram pagos, logo, a tese do fisco de que o contribuinte é recebedor de recursos que lhes eram próprios não deve prosperar."

Aduz ainda que "A RFB sequer tentou ouvir seu irmão Michel antes de lançar o tributo, fato que deve ser corrigido de modo a que se permita a oitiva do seu irmão Michel Souza e Silva. Para que não reste dúvida, solicita que seja olvida a seguinte testemunha: a) Michel Souza e Silva.

(...)

Se a RFB teve a possibilidade de ouvir testemunhas para concluir que o Sr. Petter teria obtido proveitos econômicos particulares, deve-se de igual modo, uma vez notificado dos fatos, poder produzir provas e elementos objetivando elidir a interpretação feita pelos auditores da RFB.

O impugnante protestou pela juntada de documentos e pela oitiva de testemunhas.

A juntada de documentos e provas em momento posterior à impugnação é hipótese vedada pelo Decreto nº 70.235/72, artigo 16, §§ 4º e 5º, a menos que ocorra e sejam demonstradas quaisquer das exceções dispostas no mencionado §4º.

"Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

O contribuinte não comprovou que sua situação se enquadra na disposição do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e, por esse motivo, deve ser indeferido seu pedido de apresentação de provas posteriores.

Em relação à oitiva de testemunhas, não há previsão no Processo Administrativo Fiscal para audiência de instrução, onde são ouvidas testemunhas. Os testemunhos que o contribuinte tenha em seu favor deveriam ser apresentados sob forma de declaração escrita, junto com a sua impugnação. Ademais, como já dito, à exceção dos casos legais supracitados, a apresentação de documentos está a cargo do contribuinte, e deve acontecer junto com a peça impugnatória. Não há regra no Decreto nº 70.235/72 que autorize sua admissão. No processo

administrativo tributário, por sua feição peculiar, predominam a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária.

Desse modo, além de ser reduzido o valor probante da prova testemunhal no processo administrativo fiscal e não demonstrada a necessidade ou conveniência da realização de diligência para oitiva de testemunhas, deve ser indeferido tal pedido.

Assim, pelas razões expostas, devem ser consideradas prescindíveis a oitiva de testemunhas, bem como precluído o direito de apresentação posterior de provas.

RETROATIVIDADE BENIGNA

Considerando o teor da Lei nº 14.689/2023, que alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%. Eis o atual teor do dispositivo legal apontado:

§ 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) 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.

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 parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%, passando a multa de ofício qualificada e agravada ao percentual de 150%”.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

ACÓRDÃO 2301-011.726 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10580.720184/2017-54

DOCUMENTO VALIDADO