



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10805.720413/2014-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-010.676 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** IZA RIBEIRO DE SOUZA LOPES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

**Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011, 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 nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

**OFENSA AO PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE.**

O Mandado de Procedimento Fiscal foi emitido por autoridade competente, contendo todos os dados previstos na legislação de regência, em especial o tributo a ser fiscalizado e respectivo período de apuração.

Inexiste obrigatoriedade de informar ao contribuinte os critérios e diretrizes que conduziram à sua seleção para fiscalização.

Súmula CARF nº 171. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

**SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS.**

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, 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.

**FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DAS REQUISIÇÕES DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF).**

O relatório circunstanciado, exigido pelo Decreto nº 3.724/2001, destina-se a convencer a autoridade administrativa competente da necessidade de emissão da RMF - Requisição de Movimentação Financeira. In casu, demonstrada claramente a indispensabilidade das Requisições de Informações sobre

Movimentação Financeira (RMF), mediante relatório constante da Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira, não se vislumbra a existência de vícios que iniquem de nulidade o presente lançamento.

### **DECADÊNCIA.**

O direito de a Fazenda Pública da União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o disposto no art. 173, I, do CTN.

Súmula CARF n.º 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Súmula CARF n.º 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

Com a edição da Lei n.º 9.430/96, a partir de 01/01/1997 passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

Súmula CARF n.º 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

### **MULTA DE OFÍCIO.**

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

### **MULTA QUALIFICADA**

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. 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.

### **CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS APLICÁVEIS.**

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### **APRESENTAÇÃO DE PROVAS.**

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2), e negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente Convocado) e João Mauricio Vital (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de autuação de IRPF dos anos-calendário de 2008 a 2012, nos quais foi apurada a infração de omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. A autuação foi lavrada para recorrente, havendo termo de sujeição passiva para VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH, conforme e-fls. 517 e 518. O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 1.271.332,89 (UM MILHÃO, DUZENTOS E SETENTA E UM MIL, TREZENTOS E TRINTA E DOIS REAIS E OITENTA E NOVE CENTAVOS), sendo R\$ 359.948,64 a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 809.884,44 referentes à Multa de Ofício proporcional e R\$ 101.499,81 referentes aos juros de mora (Auto de Infração às e-fls. 519 a 544)

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), e-fls. 490 a 516, transcrevendo parte do dossiê elaborado pelo Grupo Especial de Combate a Fraudes Fiscais (GFRAU), apresenta o seguinte contexto, escopo da autuação, e indícios de irregularidades fiscais cometidos pela recorrente:

### **II) CONTEXTO**

A Receita Federal, em ação conjunta com a Polícia Federal, deflagrou em 16/05/2013 a Operação Publicano, para desarticular quadrilha que agia fraudando declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física.

Foram cumpridos 4 mandados de prisão contra 3 contadores e 1 servidor da Receita Federal e 7 mandados de busca e apreensão, todos expedidos pela Justiça Federal após solicitação da Polícia Federal. O inquérito policial iniciou-se com o recebimento de informações da Receita Federal, após a constatação da existência de irregularidades nas declarações de IRPF de diversos contribuintes, de 2010 a 2012.

O esquema envolvia contadores que encaminhavam declarações de contribuintes, em sua maioria profissionais liberais, como médicos, dentistas e advogados, com valores indevidos de deduções e despesas médicas e odontológicas, para recolher impostos a menor ou receber restituições indevidas.

A investigação apontou que a fraude era viabilizada por um servidor lotado no setor de Malha Fina da Pessoa Física, na Delegacia de Fiscalização de São Paulo – Defis/SP. Ele monitorava as declarações fraudulentas, evitando que fossem fiscalizadas.

Segundo a investigação, há cerca de cinco mil declarações suspeitas. A Receita Federal estima que o prejuízo ao Fisco supere R\$ 100 milhões.

### III) ESCOPO DA AÇÃO FISCAL

Foi aberto procedimento de fiscalização em desfavor de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e seu respectivo núcleo familiar, uma vez que os trabalhos de investigação desenvolvidos no âmbito dos **Autos nº 0001976-50.2013.403.6181, que tramita na 6ª Vara Federal Criminal Especializada em Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional e de Lavagem de Valores**, apontou com robustos elementos probatórios a conduta funcional irregular que estaria acarretando enriquecimento ilícito do Auditor-Fiscal VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH, CPF nº 075.345.498-09, matrícula SIAPECAD nº 26305, lotado e em exercício no Sevc1 da Delegacia Especial da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo – Defis/SP.

Constam indícios de que o servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH teria se utilizado das contas bancárias e declarações de IRPF de parentes próximos como receptáculos patrimoniais no intuito de não gerar variação patrimonial incompatível com seus rendimentos próprios. **Da mesma forma ocorreu em relação à movimentação financeira, uma vez que os indícios coletados no âmbito das investigações policiais apontam que Vitor teria se utilizado das contas de parentes para receber valores oriundos de práticas incompatíveis com a probidade do serviço público.**

No curso dos trabalhos foi possível constatar o “modus operandi” relacionado à provável ocultação dos recursos oriundos de práticas ilegais dentro do núcleo familiar de Vitor, dentre as quais ressaltam-se:

**III.1)** Declaração de rendimentos, de forma recorrente, no campo “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, preferência pela rubrica “INDENIZAÇÕES POR RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO”. Dessa forma, utilizando-se de um subterfúgio para esquivar-se da tributação sobre os valores recebidos, trata-se de sério indício de inserção de informação falsa na DIRPF;

**III.2)** Rendimentos recebidos de pessoa física em valores geralmente dentro do limite de isenção. É característica das DIRPFs não possuírem campo para informar outros dados complementares acerca dos pagamentos, apenas valor e mês do recebimento, razão pela qual fica difícil confirmar a origem dos pagamentos apenas com as informações prestadas à Receita Federal do Brasil.

### IV) INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES FISCAIS – IZA RIBEIRO DE SOUZA LOPES

O servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH elege como domicílio tributário o endereço de seus pais, situado à Rua Raul Pompéia, nº 714, Vila Pompéia, São Paulo – SP. Todavia, ele e sua esposa informam residir na Alameda Piava nº 248, Santana de Parnaíba –SP, conforme cadastro de seus veículos. O mencionado imóvel consta como sendo de propriedade de DARCY DE OLIVEIRA LOPES e IZA RIBEIRO DE SOUZA LOPES, sogros do servidor, conforme DIRPF de ambos.

Diante de tais fatos, considerando o alto grau de vinculação entre o servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH e seus sogros, tornou-se imperativa uma análise mais detalhada da evolução patrimonial dos Srs. DARCY DE OLIVEIRA LOPES e IZA RIBEIRO DE SOUZA LOPES, bem como sua consolidação no núcleo familiar do servidor, para efeitos da presente fiscalização.

Em decorrência destas circunstâncias, foram analisadas preliminarmente as DIRPFs dos sogros do servidor referentes aos anos-calendário abrangidos pelos trabalhos desenvolvidos nas investigações realizadas (2006 a 2011). Constatou-se que,

para ambos os sogros, as DIRPFs referentes aos anos-calendário de 2007 a 2010 (DIRPF 2008 a 2011) foram retificadas em 2011 e transmitidas pelo mesmo IP (Internet Protocol) num interstício de 2 (dois) dias, e que, em sua maioria, foram inseridos elevados rendimentos isentos e não tributáveis, sem uma aparente motivação, acompanhados de vultosos aumentos nos saldos de aplicações financeiras.

Chamam a atenção os rendimentos supostamente recebidos pelos **Srs. DARCY OLIVEIRA LOPES e IZA RIBEIRO DE SOUZA LOPES** em 2007 e 2008 a título de “Demais rendimentos isentos e não tributáveis”, e posteriormente em 2009, 2010 e 2011, a título de “indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV, e por acidente de trabalho e FGTS” no valor total de **R\$ 788.560,00** (setecentos e oitenta e oito mil, quinhentos e sessenta reais).

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS – R\$					
Ano-Calendário	2007	2008	2009	2010	2011
DARCY	75.000,00	0,00	50.000,00	50.000,00	165.330,00
IZA	75.000,00	75.000,00	52.420,00	50.000,00	195.810,00

Ainda no TVF, há menção a relatório elaborado pelo Escritório de Pesquisa e Investigação na 8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (ESPEI08), no qual são apontadas as supostas origens dos depósitos nas contas bancárias da fiscalizada.

#### VIII. DA SUPOSTA ORIGEM DOS RECURSOS DEPOSITADOS NAS CONTAS BANCÁRIAS DO FISCALIZADO

Relatório elaborado pela ESPEI08 (Escritório de Pesquisa e Investigação na 8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil) a pedido do Delegado da Polícia Federal da Delegacia de Repressão a Crimes Financeiros da Polícia Federal de São Paulo, apresenta vínculos entre os emitentes dos cheques depositados na conta bancária em nome do contribuinte fiscalizado, sua esposa IZA RIBEIRO DE SOUZA LOPES, cpf nº 648.563.998-53, e sua filha EDILAINÉ LOPES SZWARCTUCH, cpf nº 251.302.308-09, com as declarações de IRPF transmitidas do escritório CONFITEC CONTABILIDADE LTDA – ME, cnpj nº 08.177.257/0001-25, e com consultas ou procedimentos no sistema eletrônico da Receita Federal Portal IRPF registradas em nome do Auditor-Fiscal da Receita Federal VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH, cpf nº 075.345.498-09.

Neste Relatório da ESPEI08 foram identificados 141 emitentes de cheques depositados nas contas do fiscalizado, sua esposa, ou filha, durante os anos de 2011 e 2012, que tiveram suas declarações do IRPF transmitidas da CONFITEC.

Foi constatado, ainda, que de 157 contribuintes emitentes de cheques depositados no Banco Itaú em nome do fiscalizado, da sua esposa, ou da sua filha, durante os anos de 2011 e 2012, 93 foram acessados pelo servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH, cpf nº 075.345.498-09, nos sistemas da Receita Federal.

Não anexamos o Relatório citado à presente fiscalização pelo fato dele conter informações não só do fiscalizado, mas também da sua esposa, da sua filha, e de terceiros que são objeto de outros mandados de procedimento fiscal.

A respeito da majoração e agravamento da multa de ofício, e da sujeição passiva solidária o TVF descreve que:

#### X. DA MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Durante o procedimento fiscal realizado verifiquei que a contribuinte fiscalizada prestou declaração falsa em suas DIRPFs, com o intuito de fraudar a fiscalização tributária, inserindo rendimentos isentos inexistentes provenientes de indenizações por

rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV e por acidente de trabalho e FGTS, no valor de R\$ 75.000,00 no ano de 2008, de R\$ 52.420,00 no ano de 2009, de R\$ 50.000,00 no ano de 2010, de R\$ 195.810,00 no ano de 2011, e R\$ 151.370,00 no ano de 2012, bem como omitindo os valores gastos na construção de sua casa em Alphaville, que foi declarada em todas suas DIRPFs dos anos fiscalizados (2008 a 2012) apenas pelo valor de aquisição do terreno..

A conduta do contribuinte ora fiscalizado tipifica-se, em tese, em crime contra a ordem tributária, conforme estabelece os incisos I e II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90:

*“Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

*I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*

*II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.”*

*Observa-se que a prática de inserir rendimentos isentos inexistentes foi realizada de modo reiterado e continuado pelo fiscalizado, durante três anos fiscalizados (2009, 2010 e 2011), enquanto a omissão da informação do custo da casa de Alphaville foi realizada durante todos os anos fiscalizados (2008 a 2012).*

*A prática de inserir rendimentos isentos inexistentes e omitir a informação com o custo da casa de Alphaville feita de modo reiterado e continuado, caracteriza-se, em tese, como fraudulenta, merecendo a imposição de multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com a nova redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, sendo feito o processo de Representação Fiscal para Fins Penais*

(...)

## XII. DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Durante a presente fiscalização foram lavrados 6 (seis) Termos de Intimação, em 20/05/2013, 17/07/2013, 22/08/2013, 03/10/2013, 26/11/2013 e 20/01/2014, intimando o contribuinte fiscalizado a apresentar, entre outros documentos, seus extratos bancários de contas correntes e de aplicações financeiras, cadernetas de poupança, de todas as contas mantidas pelo declarante, cônjuge e seus dependentes junto a instituições financeiras no Brasil e no Exterior, referente aos anos fiscalizados (2008 a 2012), especialmente os extratos das contas e aplicações no Unibanco nos anos de 2008, 2009 e 2010, e no Itaú Unibanco nos anos de 2010, 2011 e 2012.

Mesmo após 6 (seis) intimações feitas o fiscalizado não nos forneceu seus extratos bancários dos anos fiscalizados (2008, 2009, 2010, 2011 e 2012), sendo que estes foram obtidos através da REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF), conforme consta no item V.13) deste Termo.

Ao longo desta fiscalização o sujeito passivo foi intimado por seis vezes (22/08/2013; 03/10/2013; 26/11/2013; 20/01/2014; 30/01/2014 e 25/02/2014) a apresentar os comprovantes de despesas realizadas nos anos fiscalizados (2008 a 2012), tais como comprovantes de impostos pagos, comprovantes de condomínios pagos, comprovantes de planos de saúde pagos, bem como quaisquer outros gastos significativos realizados.

**Nunca apresentou qualquer comprovante de despesa.**

O fiscalizado também foi intimado nos seis Termos acima citados a preencher uma planilha contendo seu FLUXO FINANCEIRO MENSAL, relativo aos anos fiscalizados (2008 a 2012), onde ele discriminaria mensalmente seus ganhos auferidos e despesas realizadas.

**Novamente nunca preencheu os FLUXOS FINANCEIROS citados.**

O fiscalizado, apesar de alertado que haveria o agravamento da multa de ofício caso não atendesse aos Termos de Intimação Fiscal, dentro dos prazos neles fixados, deixou de atender a todos os Termos lavrados nos prazos neles estabelecidos, conforme se pode atestar por este Termo de Verificação Fiscal.

Desta forma, a multa de ofício de 150%, qualificada no item X) deste Termo, será agravada em 50%, passando a ser de 225%, em cumprimento ao artigo 44, inciso I, parágrafo 2º da Lei nº 9.430/96.

**XIII. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

O art. 124, I, do Código Tributário Nacional traz hipótese de solidariedade tributária:

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (grifamos)*

*II- as pessoas expressamente designadas por lei.”*

**Na presente fiscalização é sujeito passivo solidário do crédito constituído pelo presente lançamento o Sr. Vitor Aurélio Szwarc Tuch, cpf nº 075.345.498-09.**

O Sr. **Vitor Aurélio Szwarc Tuch, cpf nº 075.345.498-09**, era genro do sujeito passivo em tela nos anos fiscalizados, e era o responsável pela movimentação bancária da fiscalizada e de seu marido, conforme ele próprio afirmou em diálogo mantido com a gerente do banco Itaú, Sra. Fabiana, em 05/04/2013, interceptado com ordem judicial, anexo ao presente processo junto com o Auto Circunstanciado de Busca e Apreensão realizado na residência da fiscalizada em 16/05/2013 pela EQUIPE SP-03 da Superintendência Regional no Estado de São Paulo do Departamento de Polícia Federal.

(...)

De acordo com Relatório elaborado pela ESPEI08 (Escritório de Pesquisa e Investigação na 8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil) a pedido do Delegado da Polícia Federal da Delegacia de Repressão a Crimes Financeiros da Polícia Federal de São Paulo, citado no item VIII) deste Termo, foi constatado que de 157 contribuintes emissores de cheques depositados no Banco Itaú em nome do fiscalizado, da sua esposa, ou da sua filha, durante os anos de 2011 e 2012, 93 foram acessados pelo servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH, cpf nº 075.345.498-09, nos sistemas da Receita Federal.

Além do Sr. Vitor Aurélio Szwarc Tuch, cpf nº 075.345.498-09, ser o responsável pela movimentação financeira do fiscalizado, ele também foi o responsável pelo pagamento do terreno e da casa de Alphaville, conforme consta em documento apresentado pelo fiscalizado em 09/09/2013, anexo a este processo, a seguir transcrito: “o imóvel tipo casa residencial situado no Residencial Alphaville, trata-se de moradia de sua filha Edilaine com sua esposa Iza e os quatro netos menores impúberes. Sua esposa ajuda a cuidar das crianças, e por isso acaba por residir com a filha nesse imóvel. O terreno foi comprado pelo valor de R\$ 150.000,00 muitos anos atrás, e sobre o terreno foi construída a casa. Assim como o terreno e a construção foram pagos, na

maior parte pelo seu genro Vitor Aurélio Szwartuch. A casa ficou pronta em outubro de 2008, tendo a família se mudado no final de 2008, conforme pode ser comprovado por declaração da Administração do Condomínio”.

Diante dos fatos acima expostos não resta dúvida da solidariedade do Sr. Vitor Aurélio Szwartuch, cpf nº 075.345.498-09, no lançamento tributário do qual este Termo de Verificação faz parte, tendo em vista seu interesse nas situações que constituíram os fatos geradores apurados na presente fiscalização.

Foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária, anexo ao presente processo, com o fito de cientificar o sujeito passivo solidário, Sr. Vitor Aurélio Szwartuch, cpf nº 075.345.498-09, do crédito tributário constituído pelo presente processo, de forma a lhe propiciar o exercício da ampla defesa.

A ciência do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado será dada ao Sr. Vitor Aurélio Szwartuch, cpf nº 075.345.498-09, por via postal, com aviso de recebimento (AR).”

Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal a contribuinte apresentou manifestação (e-fls. 51 a 58) na qual informa que *“teve todos os seus documentos físicos, eletrônicos e magnéticos pela (sic) POLÍCIA FEDERAL nos autos do Inquérito Policial Federal da denominada OPERAÇÃO PUBLICANO”*.

Lavrada a autuação, diante da falta de esclarecimentos e documentos comprobatórios, ao longo do procedimento fiscal, a contribuinte protocolou impugnação na qual alega, em síntese:

- a) Preliminarmente, nulidade da autuação por descumprimento de formalidades;
- b) Decadência dos lançamentos em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2008 e março de 2009;
- c) No mérito, improcedência do auto de infração, o qual teria sido calculado por arbitramento;
- d) Alternativamente, que a multa de ofício seja reduzida a 20% do imposto declarado não recolhido;
- e) Por fim, pediu que se afaste o agravamento da multa de ofício, por ser abusiva.

O Acórdão 16-62.559, da 18ª Turma da DRJ/SP1, decidiu unanimemente pela improcedência da impugnação.

Inconformado, apresentou recurso voluntário no qual alega:

- a) Preliminarmente, nulidade por do auto de infração por inobservância do princípio da finalidade;
- b) Vícios e inadequação do Mandado de Procedimento Fiscal;
- c) Decadência dos fatos geradores ocorridos até março de 2009;

- d) No mérito, insubsistência do auto de infração pela forma de arbitramento, o qual teria ferido princípios como o da capacidade contributiva, vedação de efeitos confiscatórios, dignidade da pessoa humana, proibição da bi-tributação;
- e) Caráter confiscatório da multa aplicada;

Pediu também redução da multa de ofício a 20%, e afastamento da multa agravada.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Nome do Relator, Relator.

### **Conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento em parte, não conhecendo as alegações de inconstitucionalidade da multa aplicada, por força da Súmula CARF n.º 2.

Súmula CARF n.º 2:

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

### **Preliminares**

O recurso voluntário traz questões preliminares em seu item III (e-fl.669). Inicia com o subitem III.1 – Inexistência de observância do princípio da finalidade.

A despeito do título do subitem indicar o princípio da finalidade, os argumentos postos são genéricos, sendo os mesmos trazidos na impugnação, e se centram em questionar a motivação da fiscalização em obter e utilizar os dados de movimentação bancária da contribuinte. Alega inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário, em ação fiscal, sem a devida autorização judicial. Cita a Ação Cautelar 2183 e algumas decisões administrativas do antigo Conselho dos Contribuintes.

A questão da constitucionalidade da LC 105/2001 já se encontra pacificada no Supremo Tribunal Federal (STF). O tribunal julgou improcedentes várias ADIs que questionavam a referida lei complementar. Podemos citar a ADI 2390, ADI 2386, ADI 2397, e ADI 2859. O entendimento que prevaleceu é o de que não há quebra do sigilo bancário na

autorização dada ao fisco pela lei complementar. O que há é a transferência do sigilo bancário para o fisco, o qual tem o dever de mantê-lo e utilizá-lo no cumprimento do seu mister.

No caso em tela não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade. Ademais, o contribuinte trouxe quando da impugnação vários questionamentos do procedimento quanto a aspectos legais e infralegais, tendo-os novamente trazido neste recurso no subitem III.2 a ser abordado a seguir do atual subitem. Todos os questionamentos foram devidamente analisados pelo acórdão *a quo*. Seja no âmbito infralegal, legal, ou mesmo constitucional, o procedimento fiscalizatório foi irretocável. Não prosperam questionamentos quanto à motivação ou finalidade do ato. Afinal, o mesmo foi executado dentro da legislação de regência e na finalidade do interesse público. Não se teve a finalidade de invadir a intimidade do contribuinte, mas sim de dar concretude a princípios e dispositivos constitucionais que norteiam a atividade da administração tributária.

A utilização das informações bancárias na fiscalização em comento se orientou no comando disposto no art. 145, §1º da CF/88. A utilização do conteúdo probatório das informações bancárias foi imprescindível à apuração das infrações fiscalizadas.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

**§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.**

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

A execução de tal comando atende ao Princípio da Capacidade Contributiva, resguardando valores caros à sociedade, como a justiça e a igualdade. A execução da fiscalização, por sua vez, foi pautada pelos ditames legais. Logo, não procede se alegar desvio de finalidade ou ausência de motivação na presente autuação.

Da lição de Hely Lopes Meirelles trazemos:

*Motivo – O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo. (...)*

*Finalidade – Outro requisito necessário ao ato administrativo é a finalidade, ou seja, o objetivo de interesse público a atingir. (...)*

Meirelles, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 16ªed. atual. pela Constituição de 1988. 2ª tiragem – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p.128 e 130.

O recurso traz também como preliminar o subitem III.2 – Dos vícios e da inadequação do Mandado de Procedimento Fiscal que instaurou a fiscalização da qual decorreu o auto de infração impugnado por meio da quebra do sigilo bancário. Este subitem repete alegações trazidas na impugnação para questionar a modalidade de MPF escolhida, assim como o suposto descumprimento de formalidades infralegais.

O recorrente novamente faz referência a descumprimento de dispositivos da Portaria RFB n.º 11.371/2007, a despeito do acórdão *a quo* ter esclarecido que essa portaria estava revogada à época da fiscalização guerreada.

No tocante a alegada nulidade do Procedimento Fiscal, tem-se, primeiramente, que se fazer uma correção ao impugnante, pois, **ele menciona a Portaria RFB n.º 11.371/2007 para fundamentar seus questionamentos, entretanto, em 21/05/2013, data em que iniciou o procedimento fiscal, essa Portaria já tinha sido revogada**, sendo que a Portaria que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é a de n.º 3.014, de 29 de junho de 2011, que promoveu algumas poucas alterações no procedimento fiscal em relação a anterior (n.º 11.371/2007), conforme pode se observar da transcrição que se verá mais adiante neste voto. (grifo meu)

Esta questão foi muito bem abordada no voto do acórdão recorrido, do qual transcrevo trecho abaixo e acolho os argumentos como razão de decidir.

Seguindo a análise em relação a alegada nulidade do MPF, comporta destacar a informação contida no Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 03 a 05:

*“O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de procedimento Fiscal utilizando o programa Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), onde deverá ser informado o número do CPF/CNPJ, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.”*

A partir da informação acima e considerando o CPF do contribuinte em causa e o código de acesso 16034188, informado em fl. 3 (Termo de Início de Ação Fiscal), foi efetuada nesta oportunidade a “Consulta Mandado de Procedimento Fiscal” que foi anexada como fls. 604/605, a título de demonstração. Desta consulta constata-se vários elementos que desqualificam os argumentos do impugnante, pois, o MANDATO DE PROCEDIMENTO FISCAL – FISCALIZAÇÃO N.º 08.1.90.00-2013-02158-2, identifica o contribuinte em causa bem como o seu n.º no cadastro de pessoas físicas (CPF), o tributo que será fiscalizado que é o IRPF e o período a ser fiscalizado que é de 01/2008 a 12/2012.

O MPF-F referido acima foi emitido em 17/05/2013 com data prevista para ser executado até 13/09/2013. Teve uma primeira prorrogação para até 10/01/2014 e uma segunda prorrogação para até 09/05/2014. Considerando que a ciência do Auto de Infração se deu em 02/04/2014 (AR de fls. 545/546), não há de se falar que o MPF já se encontrava extinto quando da lavratura do Auto de Infração. Ainda, com base no parágrafo único, do art. 4º, da Portaria RFB n.º 3.014/2011, foi dada a ciência ao contribuinte de todas as alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo e de inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, através do sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br> com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizou o início do procedimento fiscal, anteriormente mencionado. Como visto, todas as ocorrências encontram-se registradas no documento

“Consulta Mandado de Procedimento Fiscal”, fls. 604/605, em relação às quais o contribuinte tinha livre acesso.

Segue a transcrição de alguns artigos de interesse da Portaria RFB nº3.014/2011.

**PORTARIA RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011**

**DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS**

*Art. 2º Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:*

*I – Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização; e*

*II – Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPF-D), para realização de diligência.*

*Art. 3º Para fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:*

*I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e*

*II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.*

*Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, a notificação de lançamento ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive por meio digital.*

**CAPÍTULO II**

**DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

**Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.**

**Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.** (grifo meu)

(...)

*Art. 6º O MPF será emitido, observadas as respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:*

*I - Coordenador-Geral de Fiscalização;*

*II - Coordenador-Geral de Administração Aduaneira;*

*III - Superintendente da Receita Federal do Brasil;*

*IV - Delegado da Receita Federal do Brasil;*

*V - Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil;*

*VI - Corregedor-Geral;*

*VII - Coordenador-Geral de Pesquisa e Investigação; ou*

*VIII - Coordenador-Geral de Programação e Estudos.*

*(...)*

*Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:*

*I - a numeração de identificação e controle;*

*II - os dados identificadores do sujeito passivo;*

*III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);*

*IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*

*V - o nome e a matrícula do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do mandado;*

*VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do responsável pela equipe a que está vinculado o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil referido no inciso V; e*

*VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade emitente e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.*

*§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo estas alcançar os fatos geradores relativos aos últimos cinco anos e os do período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos respectivos Anexos I e II a esta Portaria.*

*§ 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá examinar livros e documentos referentes a períodos não consignados no MPF-F, quando necessário para verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período em exame, ou deles seja decorrente.*

*§ 3º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo constante do Anexo III a esta Portaria.*

*§ 4º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo constante do Anexo II a esta Portaria.*

*(...)*

*Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas*

**mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º. (grifo meu)**

*Art. 10. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:*

*I - realizado no curso do despacho aduaneiro;*

*II - interno, nos casos de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, revisão aduaneira e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;*

*III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;*

*IV - relativo à revisão interna de declaração, inclusive na hipótese de aplicação de penalidade por falta ou atraso em sua apresentação (malhas fiscais);*

*V - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em procedimento de diligência realizado mediante a utilização de MPF-D;*

*VI - destinado à aplicação de multa por não atendimento à Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 4º do Decreto n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001; e*

*VII - destinado à verificação de ocorrência de avaria ou extravio de mercadoria sob controle aduaneiro.*

*§ 1º Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo, deverá ser emitido MPF-D.*

*§ 2º Em relação ao disposto no inciso II do caput, é dispensado o MPF para os procedimentos de revisão aduaneira que puderem ser realizados com base unicamente nos elementos probatórios disponíveis no âmbito da RFB.*

### **CAPÍTULO III**

#### **DOS PRAZOS**

*Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*

*I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; e*

*II - sessenta dias, no caso de MPF-D.*

*Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.*

*Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. (grifo meu)*

*Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.*

### **CAPÍTULO IV**

### DA EXTINÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

*Art. 14. O MPF se extingue:*

*I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou*

*II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.*

*Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.*

*Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.*

Por fim, o Impugnante argumenta que houve erro na escolha da modalidade de MPF, pois, segundo o impugnante, dever-se-ia utilizar MPF-D, ou seja, MPF para diligência, e não MPF-F, para a fiscalização.

Ora, não há o menor cabimento nessa afirmação uma vez que não consta dos comandos da Portaria citada acima ou de qualquer outro ato normativo, que o contribuinte fiscalizado deva ser informado da razão de sua inclusão em programa de fiscalização. Essa informação é de interesse interno, sendo que o controle da execução dos procedimentos fiscais executados pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF realiza-se pelo cumprimento às disposições contidas na legislação vigente, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

Cabe destacar que, regra geral, os instrumentos de seleção para dar início à fiscalização não dizem respeito ao contribuinte, mas sim ao Estado, mesmo por que a seleção pode ser simplesmente aleatória. O presente Procedimento Fiscal foi emitido pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil, SRRF da 8ª Região Fiscal – Estado de São Paulo, autoridade devidamente autorizada para tanto, conforme art. 6º, da Portaria RFB n.º 3.014/2011, acima transcrito, logo, a Instauração do MPF-F bem como todos os elementos que dele constam encontram-se perfeitos.

**Pelo exposto, não cabe razão ao impugnante em relação a NULIDADE do MPF-F, que determinou a fiscalização que deu ensejo a lavratura do Auto de Infração.**

No que tange ao **Auto de Infração, diz ser NULO** porque proveniente de uma ação fiscal ilegal, seja por ferir a razão de ser das normas que autorizam a quebra do sigilo bancário, seja porque atinge frontalmente os Princípios da Administração Pública da Legalidade, da Motivação e da Publicidade.

Argumenta que, a quebra de sigilo bancário deve ser expressa e estritamente motivada, guardar pertinência com os pressupostos e requisitos de fato estabelecidos pela lei e decretos regulamentares relativos à sua indispensabilidade, bem como obedecer às formalidades e procedimentos ali estabelecidos em prol dos princípios da moralidade administrativa, transparência, publicidade, razoabilidade, contraditório e ampla defesa.

Tem-se, primeiramente, que, no capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional, o art. 145, da Constituição Federal, consagra os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, facultando, por consequência óbvia, à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar,

respeitados os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), recepcionado pela Constituição Federal, e por isso mesmo elevado ao status de lei complementar, disciplinou, em seu art. 197, as formas de acesso da Administração Tributária aos bancos de dados dos agentes econômicos, como se verifica a seguir:

*“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;”*

Ao mesmo tempo, o art. 198 do mesmo CTN, salvaguarda a inviolabilidade das informações fornecidas ao fisco, consagrando o sigilo fiscal:

*“Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.”*

O art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, em seu § 5º, já autorizava a ação fiscal, conforme se depreende de sua leitura:

*“Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

(...)

*§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.*

*§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados se não reservadamente.*

*§ 7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.” (destaques da transcrição)*

Constata-se que o texto legal enumerava apenas dois requisitos para permitir ao Fisco o exame de documentação bancária: a existência de um processo instaurado e a manifestação da autoridade competente, considerando-os indispensáveis.

Com efeito, todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao Fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de ajuste, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, ocasião em que lhes pode ser exigida a apresentação de documentação comprobatória. Pode ocorrer, no entanto, de o contribuinte negar-se a apresentar tais comprovantes, ou até mesmo nem os possuir, restando ao Fisco buscá-los nas instituições onde se deram as transações. Assim, o fornecimento de informações

por instituições bancárias vem apenas substituir o dever ao qual estão sujeitos os contribuintes, por lei. Admitir o contrário implicaria autorização ao contribuinte de nem mesmo apresentar a declaração de ajuste, alegando o sigilo e a privacidade de suas transações.

De qualquer maneira, cumpre notar que o art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964, foi, posteriormente, substituído, no que se refere às investigações fiscais, pelo art. 8º da Lei n.º 8.021, de 14/04/1990, in verbis:

*“Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.*

*Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de 10 (dez) dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento deste prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.”*

Ressalte-se que a utilização do dispositivo legal supra pelas autoridades administrativas, além de correta, era obrigatória, em razão do caráter vinculado de sua função.

Contudo, no presente contexto, a fiscalização teve início após a edição da Lei Complementar n.º 105, de 10/01/2001, que regulou, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, trazendo em seu bojo vários artigos, a seguir transcritos, que autorizam a Secretaria da Receita Federal - SRF a requisitar informações bancárias às instituições financeiras, sendo este, inclusive, o senso comum:

*“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

(...)

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

(...)

*III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996; (grifei)*

(...)

*6º A 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.”*

À luz da legislação transcrita, verifica-se que o parágrafo 3º do art. 1º excepciona, expressamente, da regra do sigilo bancário, os casos em que o fornecimento de informações e documentos alusivos a operações e serviços de instituições financeiras não constitui violação do dever de sigilo. Percebe-se ainda que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, poderia solicitar às instituições bancárias extratos das

contas de depósito do interessado, sem que isso caracterizasse quebra de sigilo bancário (art. 6º da LC nº 105/2001).

Ressalte-se, por outro lado, que, ao mesmo tempo em que a legislação dá ao Fisco a prerrogativa de obter informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes, ela impõe aos servidores que, por dever de ofício, vierem a ter conhecimento das informações bancárias e mesmo daquelas protegidas pelo manto do sigilo fiscal, 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, conforme pode se constatar do Decreto 3.724/2001, arts. 8º, 9º e 10º, e Código Penal, art. 325.

A matéria está, também, regulada nos arts. 918, 998 e 999 do vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/1999.

Quanto ao cumprimento dos dois quesitos, contidos no artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, quais sejam, que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e que os exames nas contas de depósitos e aplicações financeiras sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente, encontram-se plenamente atendidos, conforme se verifica da análise do processo.

Vê-se que, a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal (com Intimação Fiscal) ocorreu em 21/05/2013, conforme AR de fl. 06, tendo o contribuinte, ainda, sido intimado em 18/07/2013 (fls. 59 a 62), em 29/08/2013 (fls. 73 a 77), em 08/10/2013 (fls. 99 a 106), sem ter atendido às solicitações contidas nas intimações. Note-se que o procedimento fiscal tinha por objetivo analisar o acréscimo patrimonial do contribuinte nos anos em referência, tendo em vista elementos contidos nas Declarações de Ajuste, tais como, declaração de rendimentos, de forma recorrente, no campo “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, preferência pela rubrica “INDENIZAÇÕES POR RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO”; declaração de rendimentos recebidos de pessoa física em valores geralmente dentro do limite de isenção; retificação das DIRPF referentes aos anos-calendário de 2007 a 2010 (DIRPF 2008 a 2011), em 2011, para, em sua maioria, inserir elevados rendimentos isentos e não tributáveis, sem uma aparente motivação, acompanhados de vultosos aumentos nos saldos de aplicações financeiras.

Pois bem, iniciado o procedimento fiscal e devidamente intimado o contribuinte, conforme acima relatado, cumpre transcrever os aspectos levantados pelo fiscal autuante que tornaram indispensáveis as requisições da movimentação financeira do contribuinte em epígrafe, conforme abaixo:

*“(…) V.12) REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF)*

*Tendo em vista que:*

*a) para todos os anos em que foi aberta a presente fiscalização (2008, 2009, 2010, 2011 e 2012) a contribuinte fiscalizada realizou gastos / investimentos em valor superior à sua renda disponível, conforme ficou demonstrado no item V.11) deste Termo de Verificação*

*b) esta condição esta prevista no inciso V do artigo 3º do Decreto nº 3.724/2001, como indispensável para a obtenção das informações bancárias da contribuinte fiscalizada;*

*c) o MM Juiz Federal da 6ª Vara Federal Criminal de São Paulo, Dr. Marcelo Costenaro Cavani, em despacho/decisão de 14/05/2013, anexa ao presente processo, “autorizou o compartilhamento de dados – aí incluídos aqueles obtidos em razão da EXTENSÃO do afastamento do sigilo bancário, da*

*interceptação telefônica e também da telemática já autorizadas por estes Juízos nos Autos n.º 0001976-50.2013.403.6181 e 0003435-87.2013.403.6181, além de todo o material eventualmente apreendido durante o cumprimento das buscas e apreensões deferidas – tanto para fins fiscais quanto correicionais”;*

*d) para o prosseguimento da presente fiscalização é necessária a obtenção dos extratos bancários da contribuinte fiscalizada, dos anos de 2008 a 2012, bem como que se saiba quem realizou depósitos e transferências para suas contas nos anos citados, não só para a elaboração do fluxo financeiro necessário para a presente fiscalização, mas sobretudo para apuração de eventual fraude originária pela transferência de recursos ilícitos para as contas bancárias da fiscalizada nos anos citados.*

*Em 05/11/2013 lavrei Relatório, anexo ao presente processo, contendo os fatos descritos no item V.11) deste Termo, propondo que fossem emitidas as Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) aos bancos onde a fiscalizada manteve conta durante os anos fiscalizados (2008 a 2012), para que estes fornecessem a este serviço de fiscalização toda documentação bancária da fiscalizada nos anos citados.*

*V.13) Em 14 de novembro de 2013 o Superintendente da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal emitiu a RMF N.º 08.1.90.00-2013-00413-0 ao Itaú Unibanco e a RMF N.º 08.1.90.00-2013-00414-9 à Caixa Econômica Federal. Estas RMFs foram anexadas ao presente processo.”*

Conforme acima transcrito, tendo em vista os gastos/investimentos do contribuinte serem incompatíveis com a renda disponível, e, considerando que, depois de várias intimações o contribuinte não conseguiu justificar as diferenças apontadas pela fiscalização, fez-se indispensável a obtenção das informações bancárias do contribuinte fiscalizado, nos termos da legislação anteriormente analisada. Via de consequência, houve solicitação para que fossem emitidas as Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) aos bancos onde o fiscalizado manteve conta durante os anos fiscalizados (2008 a 2012), para que estes fornecessem à fiscalização toda documentação bancária do fiscalizado nos anos citados.

Em 14 de novembro de 2013 o Superintendente da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal emitiu a RMF N.º 08.1.90.00-2013-00413-0 ao Itaú Unibanco e a RMF N.º 08.1.90.00-2013-00414-9 à Caixa Econômica Federal. Estas RMFs foram anexadas ao presente processo.

**Pelo exposto, por todos os ângulos que se possa analisar, o acesso à movimentação financeira do contribuinte fiscalizado foi realizado de acordo com a legislação vigente, inclusive com autorização judicial, ainda que não fosse exigível no presente caso, uma vez que já se encontravam presentes todos os requisitos que autorizam o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a requisitar a movimentação financeira. Não houve violação aos Princípios da Administração Pública da legalidade, da Motivação e da Publicidade, como sugeriu o impugnante.**

#### **DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO.**

Há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

*Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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 30 (trinta) dias;*

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

No tocante aos aspectos relativos a nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

*“Art. 59. São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, 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, conforme designação pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº08.1.90.00-2013-02158-2, fl. 03.

O autuado, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido ao mesmo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Por fim, o contribuinte teve ciência do mesmo, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida de fls. 557 a 593.

**Pelo exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento.**

Ademais, a questão restou pacificada com a edição da Súmula CARF nº171.

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A recorrente alega também como questão preliminar DA OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ MARÇO/2009 (e-fl.674). Na impugnação havia alegado decadência dos fatos geradores ocorridos até abril/2009.

Inicialmente, para se analisar o evento decadência nesta autuação, é importante destacar que na situação em comento houve a caracterização de fraude na ação da recorrente, conforme extraímos dos trechos abaixo do TVF, reproduzido também no acórdão de DRJ.

#### **IX. DA FRAUDE REALIZADA PELO FISCALIZADO NAS SUAS DIRPFs**

**IX.1) Nas suas DIRPFs o contribuinte fiscalizado informou que auferiu rendimentos isentos e não tributáveis, provenientes de indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV, e por acidente de trabalho, e FGTS a seguir discriminados:**

**Ano de 2008 – R\$ 75.000,00**

**Ano de 2009 – R\$ 52.420,00**

**Ano de 2010 - R\$ 50.000,00**

**Ano de 2011 – R\$ 195.810,00**

**Ano de 2012 – R\$ 151.370,00**

**Devemos frisar que nas DIRPFs originais do fiscalizado relativas aos anos de 2009 e 2010 não tinham sido declarados rendimentos isentos e não tributáveis, conforme podemos verificar através das cópias das DIRPFs anexas ao presente processo.**

IX.2) O fiscalizado foi intimado através dos Termos lavrados em 20/05/2013 e 17/07/2013 a apresentar documentação comprobatória de todos os valores lançados nas declarações de ajuste anual a título de rendimentos isentos e não tributáveis (principalmente em relação à rubrica INDENIZAÇÃO POR RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO).

**Não apresentou quaisquer documentos.**

IX.3) O fiscalizado foi intimado através do Termo de Intimação lavrado em 22/08/2013 a esclarecer:

a) sendo a fiscalizada uma vendedora / trabalhadora dos serviços de embelezamento e cuidados especiais, sem vínculo empregatício, como poderia receber indenização por rescisão de contrato de trabalho, ou por acidente de trabalho, ou FGTS?

b) se a fiscalizada recebeu alguns destes valores com certeza se referem a processos judiciais antigos. Neste caso a fiscalizada saberá com certeza qual empresa deu causa a estes pagamentos. Informar o nome e cnpj desta empresa, bem como o número do processo judicial, e as principais peças do mesmo. Neste caso apresentar os comprovantes de todos os rendimentos isentos e não tributáveis recebidos durante os anos calendário de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012. Estes comprovantes devem conter os rendimentos mensais auferidos pela fiscalizada, e os rendimentos anuais.

c) no caso da fiscalizada não ter recebido estes valores informados nas suas DIRPFs a título indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV, e por acidente de trabalho, e FGTS, houve erro no preenchimentos das suas DIRPFs?

IX.4) Em resposta dada em 09/09/2013 a fiscalizada esclarece que faz vendas esporádicas de produtos cosméticos pelo sistema de vendas “porta-a-porta”, ganhando pequenas comissões, além da prestação de serviços esporádicos de manicure. Isso nos momentos que sobram de seu cotidiano, uma vez que ajuda a cuidar e na educação de seus 4 netos menores impúberes. A clientela consiste em pessoas físicas do bairro e adjacências.

Geralmente sequer são emitidos recibos por serem quantias módicas. A contribuinte exerce cada vez menos atividade laboriosa, pois idosa, de simples formação, com cada vez menos oportunidades de trabalho e opções, sempre tendo de auxiliar sua filha EDILAINE na educação dos netos;

IX.5) Na mesma resposta dada em 09/09/2013 a contribuinte fiscalizada esclareceu que: “no que se refere aos rendimentos isentos e não tributáveis, provenientes de indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV e por acidente de trabalho e FGTS, houve ERRO no preenchimento da declaração dos anos de 2009, 2010 e 2011. Realmente a contribuinte não tinha direito a receber tais indenizações, uma vez que não exerceu trabalho como empregada devidamente registrada nos termos da CLT. Não existem, portanto, documentos que possam comprovar indenizações e rendimentos desta natureza.”

IX.6) Todavia, não tendo a fiscalizada confessado o “erro” cometido nas suas DIRPFs relativas aos anos de 2008 e 2012 ao incluir rendimentos isentos e não tributáveis inexistentes, ela foi intimada através dos Termos de Intimação Fiscal lavrados em 03/10/2013, 26/11/2013, 20/01/2014, 30/01/2014 e 25/02/2012 a apresentar os comprovantes dos rendimentos isentos declarados nas suas DIRPFs relativas aos anos de 2008 e 2012, nos valores de R\$ 75.000,00 e R\$ 151.370,00, respectivamente.

IX.7) Embora intimada por 5 (cinco) vezes a se manifestar sobre os rendimentos isentos por ela declarados nas suas DIRPFs, relativas aos anos de 2008 e 2012, a fiscalizada nada respondeu e também não apresentou qualquer documento que comprovasse o recebimento dos rendimentos isentos por ela declarados, relativos aos anos de 2008 e 2012, nos valores de R\$ 75.000,00 e R\$ 151.370,00, respectivamente.

IX.8) Verifiquei que a contribuinte fiscalizada ao entregar suas DIRPFs retificadoras, relativas aos anos de 2008, 2009 e 2010, não só incluiu os rendimentos isentos provenientes de indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV e por acidente de trabalho e FGTS, nos valores de R\$ 75.000,00 para 2008, R\$ 52.400,00 para 2009 e R\$ 50.000,00 para o ano de 2010, mas também aumentou suas aplicações disponíveis em banco. Em 31/12/2008 suas aplicações no ITAÚ passaram de 45.776,07 na DIRPF2009. Original para R\$ 160.435,00 na DIRPF2009 Retificadora. Em 31/12/2009 suas aplicações no Itaú Unibanco passaram de R\$ 64.327,52 na DIRPF2010 Original para R\$ 210.125,00 na DIRPF2010 Retificadora.

Em 31/12/2010 suas aplicações no Itaú Unibanco passaram de R\$ 83.752,00 na DIRPF2011 Original para R\$ 260.530,00 na DIRPF2010 Retificadora.

Constatei através dos Informes de Rendimentos Financeiros do Imposto de Renda – Pessoa Física, apresentados pela fiscalizada em 27/09/2013, anexos ao presente processo, que suas disponibilidades financeiras no Itaú Unibanco totalizaram R\$ 181.227,75 em 31/12/2008, R\$ 277.988,05 em 31/12/2009, R\$ 409.492,59 em 31/12/2010, R\$ 604.383,59 em 31/12/2011, e R\$ 692.848,55 em 31/12/2012.

IX.9) Em relação aos bens e direitos declarados pelo fiscalizado nas suas DIRPFs constatei que em 13/03/2006 o contribuinte fiscalizado comprou terreno na Alameda Piava, 248 em Alphaville – Santana do Parnaíba por R\$ 150.000,00 à vista. O valor de 50% deste terreno, ou seja, R\$ 75.000,00 está declarado nas DIRPFs do fiscalizado, dos anos calendário de 2008 a 2012, sendo os outros 50% do terreno, no valor de R\$ 75.000,00, declarados nas DIRPFs da sua esposa, Iza Ribeiro de Souza Lopes.

Constatei pelos sistemas da Receita Federal que sobre o citado terreno foi erguida uma residência com área construída de 539,93 m<sup>2</sup>, com a obra sendo iniciada em 22/01/2007 e terminada em 07/01/2009. Portanto, a duração da obra foi de 24 meses, sendo que durante o ano fiscalizado de 2008 foi construída grande parte da residência em tela.

Consta nos sistemas da Receita Federal que o custo total da obra citada foi de R\$ 618.686,02.

Em relação à casa em Alphaville – Santana do Parnaíba o fiscalizado foi intimado em 22/08/2013 a apresentar / informar:

- a) todas notas fiscais e recibos de pagamento do material e mão de obra paga, durante os anos de 2008 e 2009, relativas à obra em questão;
- b) o nome da construtora / empreiteira que realizou a construção da casa;
- c) qual a origem dos recursos utilizados para a construção da casa;
- d) quem mora na casa e qual o grau de parentesco com o fiscalizado;
- e) no caso do contribuinte fiscalizado não possuir as notas fiscais e recibos de pagamentos solicitados, ele fica autorizado a arbitrar seu gasto mensal com a obra realizada, durante o ano de 2008, de acordo com o custo do material e mão de obra por m<sup>2</sup> para uma obra residencial com acabamento de alto padrão, estabelecido por órgão reconhecido, sendo o valor mínimo total da obra aquele que consta nos sistemas da Receita Federal (R\$ 618.686,02).

IX.10) Em resposta dada em 09/09/2013 o fiscalizado informou que o imóvel tipo casa residencial situado no Residencial Alphaville, trata-se de moradia de sua filha Edilaine com sua esposa Iza e os quatro netos menores impúberes. Sua esposa ajuda a cuidar das crianças, e por isso acaba por residir com a filha nesse imóvel. O terreno foi comprado pelo valor de R\$ 150.000,00 muitos anos atrás, e sobre o terreno foi construída a casa. Assim como o terreno e a construção foram pagos, na maior parte pelo seu genro Vitor Aurélio Szwarttuch. A casa ficou pronta em outubro de 2008, tendo a família se mudado no final de 2008, conforme pode ser comprovado por declaração da Administração do Condomínio.

IX.11) Observe-se que a casa em Alphaville está em nome do fiscalizado e da sua esposa. Nas DIRPFs de ambos nunca foi agregado o valor da construção da casa (R\$ 618.686,02) ao valor do terreno (R\$ 150.000,00). Trata-se de uma casa com 540 m<sup>2</sup> de área, cuja construção teria custado R\$ 618.686,02, segundo os sistemas da Receita, e que teria sido feita nos anos de 2007 e 2008, este último objeto de fiscalização. O fato do fiscalizado dizer que a casa foi paga na sua maior parte pelo seu genro Vitor Aurélio Szwarttuch não o isenta de responsabilidade.

A casa foi construída e paga em sua maior parte com os valores depositados nas contas bancárias do fiscalizado, discriminados no item VI.7) deste Termo, cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo em tela.

IX.12) Na verdade ninguém erra em cinco anos seguidos (2008, 2009, 2010, 2011 e 2012) colocando rendimentos isentos que não possuía em suas DIRPFs. Saliente-se que para os anos de 2008, 2009 e 2010 estes rendimentos foram colocados apenas em dezembro de 2011 quando foram feitas as DIRPFs Retificadoras.

O que ocorreu de fato é que a fiscalizada após verificar que suas aplicações financeiras nos anos de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 eram incompatíveis com seus recursos auferidos declarados nos anos citados, “inventou” rendimentos isentos provenientes de indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV e por acidente de trabalho e FGTS, no valor de R\$ 75.000,00 no ano de 2008, de R\$ 52.420,00 no ano de 2009, de R\$ 50.000,00 no ano de 2010, de R\$ 195.810,00 no ano de 2011, e de R\$ 151.370,00 no ano de 2012..

Os recursos que deram origem ao aumento das aplicações financeiras do fiscalizado nos anos fiscalizados (2008 a 2012), bem como que propiciaram a construção de sua casa

em Alphaville no ano de 2008, tiveram por origem os créditos não justificados existentes nas suas contas correntes, discriminados no item VI.6) deste Termo, e objeto de lançamento tributário, através do presente auto de infração.

Tendo por base tudo o que foi relatado neste Termo, fica claro que o contribuinte fiscalizado, ao entregar suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física retificadoras relativas aos anos de 2009 e 2010, alterou, de forma dolosa, os valores dos rendimentos isentos e não tributáveis, inserindo valores inexistentes recebidos a título de indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV e por acidente de trabalho e FGTS, no valor de R\$ 50.000,00 em cada ano, para tentar justificar seu acréscimo patrimonial ocasionado pelo aumento de suas aplicações financeiras. O mesmo pode ser dito em relação à sua DIRPF relativa ao ano de 2011, que embora não tenha sido retificada, na própria DIRPF Original foram inseridos rendimentos isentos e não tributáveis inexistentes, relativos a indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV e por acidente de trabalho e FGTS, no valor de R\$ 165.330,00, para tentar justificar o aumento de suas aplicações financeiras.

Devemos salientar, ainda, que em todas as DIRPFs do fiscalizado foram omitidos os gastos realizados com a construção da casa de Alphaville justamente por ele não ter declarado rendimentos que dessem suporte aos gastos realizados com a construção da casa.

A prática de inserir, indevidamente, de modo reiterado e continuado, rendimento isento e não tributável que não existiu em suas DIRPFs dos anos de 2009, 2010 e 2011, para tentar justificar seu acréscimo patrimonial ocasionado pelo aumento das suas aplicações financeiras, bem como a prática de omitir em todas suas DIRPFs dos anos fiscalizados (2008 a 2012) o valor da construção da casa de Alphaville, por não ter rendimentos que dessem suporte ao gasto com esta construção, caracteriza-se como fraudulenta, merecendo a imposição de multa qualificada de 150%, para todas as infrações apuradas na presente fiscalização.

Na verdade, todo o acréscimo patrimonial do sujeito passivo em tela, durante os anos fiscalizados (2008 a 2012), foi ocasionado por créditos de origem não comprovada existente nas suas contas bancárias, que deram origem ao lançamento citado no item VI.7) deste Termo.

Sendo assim, a multa de ofício para as infrações apuradas na presente fiscalização será qualificada (150%), nos termos do Art. 957, inciso II, do Decreto 3000/99 -RIR 99 (artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a nova redação introduzida pelo artigo 14 da Lei No. 11.488, de 15 de junho de 2007).

A conduta do contribuinte ora fiscalizado tipifica-se, em tese, no artigo 1º, incisos I e II da Lei 8.137/90, fato que enseja a qualificação da multa de ofício e conseqüente elaboração da Representação Fiscal para Fins Penais, paralelamente ao procedimento administrativo referente ao Auto de Infração em tela.

Tal conduta fraudulenta ensejou também a qualificação da multa de ofício, tópico do TVF abordado na sequência da descrição da fraude acima. Segue:

#### **X. DA MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

Durante o procedimento fiscal realizado verifiquei que a contribuinte fiscalizada prestou declaração falsa em suas DIRPFs, com o intuito de fraudar a fiscalização tributária, inserindo rendimentos isentos inexistentes provenientes de indenizações por rescisão de contrato de trabalho, inclusive a título de PDV e por acidente de trabalho e FGTS, no valor de R\$ 75.000,00 no ano de 2008, de R\$ 52.420,00 no ano de 2009, de R\$ 50.000,00 no ano de 2010, de R\$ 195.810,00 no ano de 2011, e R\$151.370,00 no ano de

2012, bem como omitindo os valores gastos na construção de sua casa em Alphaville, que foi declarada em todas suas DIRPFs dos anos fiscalizados (2008 a 2012) apenas pelo valor de aquisição do terreno..

**A conduta do contribuinte ora fiscalizado tipifica-se, em tese, em crime contra a ordem tributária, conforme estabelece os incisos I e II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90:**

**“Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:**

**I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;**

**II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.”**

**Observa-se que a prática de inserir rendimentos isentos inexistentes foi realizada de modo reiterado e continuado pelo fiscalizado, durante três anos fiscalizados (2009, 2010 e 2011), enquanto a omissão da informação do custo da casa de Alphaville foi realizada durante todos os anos fiscalizados (2008 a 2012).**

**A prática de inserir rendimentos isentos inexistentes e omitir a informação com o custo da casa de Alphaville feita de modo reiterado e continuado, caracteriza-se, em tese, como fraudulenta, merecendo a imposição de multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com a nova redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, sendo feito o processo de Representação Fiscal para Fins Penais**

Confirmam a necessidade de qualificação da multa de ofício o fato do contribuinte ser interposta pessoa, visto que os recursos que transitavam por sua conta corrente eram de seu genro, para o qual foi lavrado Termo de Sujeição Passiva (e-fls.517-518). O trecho do TVF, abaixo, aborda esta questão.

### **XIII. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

(...)

Na presente fiscalização é sujeito passivo solidário do crédito constituído pelo presente lançamento o Sr. Vitor Aurélio Szwarc Tuch, cpf nº 075.345.498-09. O Sr. Vitor Aurélio Szwarc Tuch, cpf nº 075.345.498-09, era genro do sujeito passivo em tela nos anos fiscalizados, e era o responsável pela movimentação bancária da fiscalizada e de seu marido, **conforme ele próprio afirmou em diálogo mantido com a gerente do banco Itaú, Sra. Fabiana, em 05/04/2013, interceptado com ordem judicial**, anexo ao presente processo junto com o Auto Circunstanciado de Busca e Apreensão realizado na residência da fiscalizada em 16/05/2013 pela EQUIPE SP-03 da Superintendência Regional no Estado de São Paulo do Departamento de Polícia Federal. (grifo meu)

Tal situação invoca a Súmula CARF nº34, que confirma a devida aplicação da multa qualificada.

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

A respeito da decadência em autuações relativas à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, o CARF já uniformizou o entendimento se pronunciando por meio da Súmula CARF nº38.

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Em relação a situações de dolo, fraude ou simulação, o CARF também uniformizou o entendimento editando a Súmula CARF nº72

Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A autuação se deu sobre fatos geradores referentes aos anos-calendário 2008 a 2012. Assim, segundo a Súmula CARF nº 38, temos como referência o dia 31 de dezembro de cada um desses anos. Por sua vez, a contagem do prazo deverá se reger pelo art. 173, inciso I, do CTN, conforme a Súmula CARF nº72,

Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

**I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;** (grifo meu)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Temos, portanto, que os fatos geradores se deram apenas nos dias 31 de dezembro de 2008, 2009, 2010, 2011, e 2012. Assim sendo, não seria possível efetuar o lançamento nos mesmos anos-calendário do fato gerador, visto que este se aperfeiçoou apenas no último dia do ano-calendário. Logo, o lançamento só poderia ter sido realizado, respectivamente, em 2009, 2010, 2011, 2012, e 2013.

O mandamento do inciso I do art. 173 do CTN indica como termo de início da contagem decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Neste sentido, respectivamente, os termos de início seriam 1º de janeiro de 2010, 2011, 2012, 2013, e 2014. Por suas vez, o termo final do prazo decadencial seria, respectivamente, 1º de janeiro de 2015, 2016, 2017, 2018, e 2019.

Neste sentido, os fatos geradores presentes na autuação deveriam ter seu crédito tributário constituído até o dia 31 de dezembro de 2014, para que não houvesse o escoamento de prazo de constituição de nenhum dos créditos tributários da autuação. A ciência da autuação foi dada aos sujeitos passivos no dia 02 de abril de 2014, conforme se identifica nas e-fls. 545 e 546. Portanto, não ocorreu a decadência alegada pela recorrente.

Em mesmo sentido entendeu a 1ª Turma da CSRF do CARF, no acórdão nº 9101-003.286, do qual trago trecho abaixo.

Portanto, a contagem do prazo decadencial deve ser deslocada para o art. 173, inciso I do CTN. Sendo o fato gerador 31/12/1997, o Fisco só poderia efetuar o lançamento de ofício a partir do ano de 1998. O termo inicial previsto na norma é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no caso em tela, em 01/01/1999, e o termo final em 31/12/2003. A ciência do lançamento de ofício deu-se em 11/03/2003, razão pela qual se deve afastar a decadência.

Por todo o exposto, afasto as preliminares de nulidade e decadência apresentadas.

### **Mérito**

No mérito o recorrente começa alegando DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAR TODOS OS DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE PARA ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. A alegação foi apresentada também em sede de impugnação e enfrentada pelo acórdão de DRJ.

Não assiste razão à recorrente. O lançamento não foi feito por arbitramento, mas sim com base em presunção legal prescrita no art. 42 da Lei nº9.430/1996, conforme informado à e-fl. 523.

Lei nº 9.430/1996:

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

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

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

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

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

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00 (oitenta mil Reais). (art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997).

Conforme se depreende do *caput* do art. 42 acima, trata-se de presunção relativa, a qual comportaria prova contrária, sendo esta ônus do contribuinte. O contribuinte não apresentou provas hábeis e idôneas que permitissem se desincumbir da presunção legal invocada.

Conforme descreve o acórdão recorrido:

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

Por outro lado, ressalte-se, é de conhecimento de todos os contribuintes que os mesmos devem manter sob a sua guarda os documentos que digam respeito aos fatos geradores de qualquer tributo, enquanto não extinto o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário. Se a movimentação financeira em causa é reflexo de pagamentos relativos à prestação de serviços contábeis prestados pelo Sr. Vitor Aurélio Szwarc Tuch, devedor solidário e genro do fiscalizado, deveria o contribuinte em epígrafe, para se resguardar, manter os documentos relativos a essa atividade também sob sua guarda, pois, o titular da conta corrente é o contribuinte em causa.

Em relação à apresentação de provas, continua o acórdão:

Entretanto, o auto de infração foi lavrado em 24/03/2014, sem que a referida documentação comprobatória tivesse sido apresentada; a impugnação foi protocolizada em 30/04/2014, fundamentando-se, basicamente, em questões de direito (nulidade do auto de infração, mas, em momento algum o impugnante tentou comprovar a origem dos depósitos bancários em suas contas correntes/investimento).

**Destarte, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de autuar a omissão no valor dos depósitos bancários recebidos. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância das normas vigentes.** (grifo meu)

A contribuinte colou jurisprudência anterior à legislação da presunção que fundamentou a autuação, e alegou que o fisco deveria ter feito prova do consumo da renda representada pelos depósitos. Não assiste razão à recorrente em suas alegações, tendo esta questão sido pacificada no CARF pela Súmula CARF nº26.

Súmula CARF nº 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A recorrente alega ainda em seu recurso sobre a inconstitucionalidade da multa aplicada. Não foram conhecidos os argumentos de inconstitucionalidade por força da Súmula nº2 do CARF, conforme já disposto no item Conhecimento deste voto. Ademais, em meio aos argumentos de inconstitucionalidade, a recorrente também questiona a correção da aplicação do agravamento da multa frente ao dispositivo legal. Segue trecho do recurso de ofício:

O art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96, invocado pelo N. Fiscal, assim dispõe sobre o agravamento de multa de ofício nos casos de não atendimento de intimação para, v.g. prestar esclarecimentos à Receita Federal:

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

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

(...)

§ 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 pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

Em suma, portanto, pode-se extrair da norma supra os seguintes elementos:

- (i) O agravamento da multa de ofício corresponderá ao aumento de metade do percentual fixado;
- (ii) Nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo:
- (iii) De intimação para prestar esclarecimentos.

Em outras palavras, significa dizer que **somente quando** o sujeito passivo **DEIXE DE PRESTAR ESCLARECIMENTOS** é que se admite o agravamento da multa.

Ocorre que, no caso concreto, não há razão de se impor tal agravamento, uma vez que a simples leitura do Termo de Verificação Fiscal revela que o fiscalizado, **em TODAS as oportunidades nas quais foi intimada, prestou todos os esclarecimentos solicitados pelo agente atuante.**

Em que pese o recorrente ter afirmado ter prestado todos os esclarecimentos, não é o que se depreende dos autos. Aliás, a autuação só existe porque os depósitos em conta corrente não foram esclarecidos, a despeito das seis intimações que repetidamente solicitaram os mesmos esclarecimentos. Do trecho abaixo do TVF é possível caracterizar melhor a conduta do contribuinte que levou ao agravamento da multa de ofício.

## XII. DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Durante a presente fiscalização foram lavrados 6 (seis) Termos de Intimação, em 20/05/2013, 17/07/2013, 22/08/2013, 03/10/2013, 26/11/2013 e 20/01/2014, intimando o contribuinte fiscalizado a apresentar, entre outros documentos, seus extratos bancários de contas correntes e de aplicações financeiras, cadernetas de poupança, de todas as contas mantidas pelo declarante, cônjuge e seus dependentes junto a instituições financeiras no Brasil e no Exterior, referente aos anos fiscalizados (2008 a 2012), **especialmente os extratos das contas e aplicações no Unibanco nos anos de 2008, 2009 e 2010, e no Itaú Unibanco nos anos de 2010, 2011 e 2012.**

**Mesmo após 6 (seis) intimações feitas o fiscalizado não nos forneceu seus extratos bancários dos anos fiscalizados (2008, 2009, 2010, 2011 e 2012), sendo que estes foram obtidos através da REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF), conforme consta no item V.13) deste Termo.**

Ao longo desta fiscalização o sujeito passivo foi intimado por seis vezes (22/08/2013; 03/10/2013; 26/11/2013; 20/01/2014; 30/01/2014 e 25/02/2014) a apresentar os comprovantes de despesas realizadas nos anos fiscalizados (2008 a 2012), tais como comprovantes de impostos pagos, comprovantes de condomínios pagos, comprovantes de planos de saúde pagos, bem como quaisquer outros gastos significativos realizados.

**Nunca apresentou qualquer comprovante de despesa.**

A fiscalizada também foi intimado nos seis Termos acima citados a preencher uma planilha contendo seu FLUXO FINANCEIRO MENSAL, relativo aos anos fiscalizados (2008 a 2012), onde ele discriminaria mensalmente seus ganhos auferidos e despesas realizadas.

**Novamente nunca preencheu os FLUXOS FINANCEIROS citados.**

A fiscalizada, apesar de alertado que haveria o agravamento da multa de ofício caso não atendesse aos Termos de Intimação Fiscal, dentro dos prazos neles fixados, deixou de atender a todos os Termos lavrados nos prazos neles estabelecidos, conforme se pode atestar por este Termo de Verificação Fiscal.

Desta forma, a multa de ofício de 150%, qualificada no item X) deste Termo, será agravada em 50%, passando a ser de 225%, em cumprimento ao artigo 44, inciso I, parágrafo 2º da Lei nº 9.430/96.

A Lei 5.172/66, nosso Código Tributário Nacional (CTN), traz seção exclusiva ao esclarecimento da responsabilidade sobre infrações tributárias, dedicando diretamente ao tema os artigos 136, 137, e 138.

#### “SEÇÃO IV

##### *Responsabilidade por Infrações*

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*

*I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*

*II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;*

*III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:*

*a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;*

*b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;*

*c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.*

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”*

A seção se inicia com o mandamento do artigo 136, o qual estatui:

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

Conforme o disposto no artigo 136 supra, a regra de responsabilização eleita pelo CTN nas infrações tributárias é a responsabilidade objetiva, a qual independe do dolo ou culpa do agente. Esta regra, por certo, não é absoluta, comporta pontuais exceções. Estas exceções são reservadas em especial para condutas mais graves, para crimes tributários, para condutas as quais adentram a seara do Direito Penal. Neste campo, da chamada “*ultima ratio*”, as sanções são muito mais severas, podendo impor restrições à liberdade dos cidadãos. A aplicação de tão pesadas sanções, como as aplicadas em crimes tributários, demanda outro regime jurídico de responsabilização. Nesses casos a responsabilidade é subjetiva, requerendo a existência de culpa e, por vezes, de dolo, para que seja aplicada.

Considerando-se que, são poucos os crimes tributários previstos em nosso ordenamento jurídico, a imensa maioria das infrações são meros ilícitos tributários, não se revestindo em crimes. Trata-se de descumprimentos de obrigações principal e/ou acessória, cuja sanção é limitada ao campo patrimonial, não ameaçando a liberdade do responsável. Estas condutas se subsomem à regra do artigo 136 do CTN de responsabilidade objetiva. Este é o caso das infrações capituladas na Lei 9.430/96, art. 44, em seus incisos I e II, e em seu §2º. O mesmo não se aplica ao §1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Os citados incisos I e II trazem sanção para condutas que se enquadram como descumprimentos de obrigação principal, ou seja, deixar de pagar tributo, no todo ou em parte. Ao passo que o §2º traz hipótese de majoração para a multa do inciso I e agravamento para a multa do §1º. Agravamento da multa do inciso I pela cumulação das condutas de descumprimento da obrigação principal (prevista no inciso I), e do descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer) prevista no §2º e incisos. Agravamento do §1º pela concomitância da infração do inciso I, qualificada pelo §1º, e agravada pelo descumprimento de obrigação

acessória (obrigação de fazer) prevista no §2º e incisos. Contudo, o §1º remete a condutas dos art. 71, 72, e 73 da Lei 4.502/64, os quais trazem a previsão legal de dolo exigida pelo art. 136 do CTN para que não se responsabilize objetivamente o agente. Logo, de todas as infrações relatadas (incisos I e II, §§1º e 2º), apenas a do §1º cumpre a exigência legal que permite afastar a regra da responsabilidade objetiva do CTN. Em todas as demais a responsabilização é objetiva, dispensando tanto a presença de culpa quanto de dolo.

Assim, temos no §1º, um conjunto distinto de condutas para as quais a lei inclui o dolo como elemento constitutivo, havendo responsabilidade subjetiva. Noutro giro, no §2º, ao remeter ao inciso I, temos apenas a ocorrência conjunta de duas infrações de responsabilização objetiva, sendo o descumprimento de uma obrigação principal (inciso I), seguido do descumprimento de uma obrigação acessória de prestar esclarecimentos (§2º). A ocorrência conjunta e de forma sequencial das relatadas infrações (inciso I e §2º) leva a majoração da multa prevista no inciso I. Diferentemente do §1º, no qual o descumprimento da obrigação de pagar tributo ocorre associado a condutas que requerem o dolo. Assim, temos quatro condutas passíveis de diferentes enquadramentos:

- a) Infração apenas ao inciso I (75%);
- b) Infração ao inciso I cumulado com §1º, acarretando a majoração da multa do inciso I. Multa de ofício qualificada (150%);
- c) Infração ao inciso I cumulado com §2º, acarretando a majoração da multa do inciso I. Multa de ofício agravada (112,5%);
- d) Infração ao inciso I cumulado com §§ 1º e 2º, acarretando majoração e agravamento da multa do inciso I. Multa de ofício qualificada e agravada (225%).

Na presente autuação ocorreu a hipótese da letra “d”. Ao analisarmos separadamente a aplicação das duas multas (multa qualificada e multa agravada), identificamos correção na aplicação da multa qualificada, até por força da Súmula CARF nº 34, conforme já esclarecido acima neste voto. Assim, passaremos agora a analisar a correção apenas da multa agravada.

No §2º, o descumprimento de obrigação de fazer, cuja responsabilidade é objetiva, sucede a descumprimento de obrigação de pagar, cuja responsabilidade também é objetiva, quando remetendo apenas ao inciso I (hipótese “c” acima) . E, quando remetendo ao §1º (hipótese “d”), o descumprimento de obrigação de fazer, cuja responsabilidade é objetiva, sucede a descumprimento de obrigação de pagar, cuja responsabilidade também é objetiva, porém, o descumprimento da obrigação de pagar, neste caso, vem associado a condutas legalmente caracterizadas com o elemento dolo.

No caso em tela, durante a fiscalização da contribuinte, tivemos a ocorrência do previsto no §2º quando remete ao inciso I cumulado ao §1º. O §2º, art. 44 da Lei 9.430/96 assim dispõe:

*“§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do capute o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I -prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)''*

Desta forma, a referida multa de ofício de 75% é primeiramente qualificada pelo §1º, passando a 150%, e posteriormente agravada pelo §2º, o qual dispensa o dolo, sendo assim exigida ao percentual de 225%, refletindo o aumento de metade de seu percentual após a qualificadora e incidindo sobre cada uma das infrações relatadas, haja vista que a conduta se deu reiteradamente ao longo de toda a fiscalização, sendo igualmente aplicável em cada infração deste TVF com responsabilização objetiva.

Esta infração do §2º se caracteriza pelo não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Conforme já explicitado, o CTN impõe responsabilidade objetiva para este tipo de conduta. Há dois claros deveres simultâneos, decorrentes do mandamento legal do §2º e incisos, destinados ao sujeito passivo: esclarecer fatos e cumprir os prazos. Tais dispositivos buscam manter um tom colaborativo na relação entre fisco e contribuinte, sem distrair da importância dos prazos no direito tributário. Afinal, o direito da Fazenda Pública exigir o tributo pode se extinguir por mero escoamento do prazo previsto legalmente. A sanção da majoração em 50% da multa de ofício qualificada de 150%, passando-a a 225%, busca desestimular o sujeito passivo a agir de modo não colaborativo. Desta forma, há inicialmente a multa de ofício pela conduta de descumprimento da obrigação principal. Cumulativamente a multa de ofício é majorada (qualificada) pela conduta dolosa/fraudulenta e, por fim, também cumulativamente, o resultado é agravado (majorado em 50%) pela conduta de descumprimento da obrigação de fazer. São três condutas cumulativas, e progressivamente gravosas, e que ensejam três gradações da multa de ofício, também progressivamente gravosas. Tal gradação realiza uma proporcionalidade da multa aplicada à gravidade da conduta adotada, preservando os valores Igualdade e Justiça.

A despeito da responsabilidade objetiva colocada pelo CTN para referida infração cometida pela recorrente, a qual dispensa os elementos culpa ou dolo, é inegável ao menos a presença da culpa nos fatos aqui relatados. Culpa inafastável do sujeito passivo pelo não cumprimento dos prazos e pelo não esclarecimento de fatos sobre os quais possui total domínio exclusivo, não havendo outro modo do fisco ter acesso à parte das informações senão por meio do sujeito passivo regularmente intimado. O sujeito passivo descumpriu obrigação de fazer, ainda que abusando largamente de prazos e das prorrogações deferidas.

Para aferir o correto cumprimento da legislação tributária, e cumprir a sua missão institucional, a administração tributária necessita, eventualmente, de intimar os contribuintes a prestar esclarecimentos, que vão além das ordinárias obrigações acessórias já previstas nas normas legais e infralegais. Tais intimações visam, no curso de uma fiscalização, esclarecer a complexidade dos fatos, para melhor permitir a aplicação da lei. Por isso, certa dose de discricionariedade pode ser precisa em seu conteúdo, para lhe conferir a flexibilidade necessária. Discricionariedade esta legitimada pelas motivação e finalidade legais do ato, afastando-a dos terrenos da arbitrariedade ou da ilegalidade.

Durante a fiscalização que culminou na presente autuação, os principais documentos para esclarecimentos dos fatos não foram fornecidos pelo sujeito passivo, a despeito dos inúmeros deferimentos de solicitação de prorrogação de prazo. Para os extratos bancários, foi possível contornar o não atendimento do sujeito passivo recorrendo-se a uma RMF. Em relação às despesas várias vezes intimadas, para esta não houve caminho alternativo. Restou ao fisco valer-se da presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Por certo que alguma dilação de prazo pode, eventualmente, ser necessária. Não se está aqui invocando uma aplicação imponderada da majoração prevista no §2º, art. 44 da Lei 9.430/96. Sanções são aplicadas em casos extremos e como último recurso. Exatamente como o relatado neste TVF. O sujeito passivo pediu, e teve deferidas, sucessivas dilações de prazo para que pudesse atender aos esclarecimentos que foi intimado. Sua oportunidade de esclarecer os fatos e demonstrar seu direito no curso da fiscalização, foi ampla, e os prazos foram largamente utilizados, e até abusados, quando não cumpridos.

A conduta da contribuinte seguramente foi contrária ao dever de colaborar com a administração tributária, devendo ser mantida a multa agravada de 225%.

Sobre o pedido de reduzir a multa de ofício a 20% do imposto, não há previsão legal para tal. A multa aplicada foi a prevista na legislação. Pedido negado. Não assiste razão à recorrente.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, conheço em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula CARF nº2) para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa