



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.726097/2018-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.635 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2021
Recorrente LUIS CARLOS FERNANDES AFONSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Afasta-se a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento quando resta configurado que não houve o alegado cerceamento de defesa e nem vícios durante o procedimento fiscal. Verificada correta adequação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, deve ser afastado o argumento de ilegitimidade passiva

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, suas origens, bem como a natureza de cada operação realizada

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, afastar a decadência e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Mônica Renata Melo Ferreira Stoll (suplente convocada), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de impugnação parcial apresentada pelo Contribuinte autuado contra o Auto de Infração de folhas 874 a 898, por meio do qual se exigem do interessado R\$3.324.784,52 de Imposto de Renda, R\$ 1.877.911,04 de juros de mora, R\$ 4.952.226,87 de multa proporcional, R\$ 1.637.527,42 de multa exigida isoladamente, totalizando o crédito tributário de R\$ 11.792.449,85, ante a imputação de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

2. No "Relatório Fiscal" de folhas 889 a 895, que compõe o Auto de Infração, após referir os fatos ocorridos no procedimento fiscal, bem como os elementos coligidos, a autoridade lançadora apresenta, em síntese, os fatos que deram origem à tributação, nos seguintes termos:

1. Contexto

O contribuinte foi presidente da FUNDAÇÃO PETROBRAS DE SEGURIDADE SOCIAL –PETROS de 2011 a 2014, tendo sido arrolado no Relatório Final da CPI Fundos de Pensão como um dos responsáveis pela aprovação de investimentos que resultaram em grandes prejuízos à PETROS.

Além disso, o contribuinte foi denunciado pelo Ministério Público Federal por gestão fraudulenta no bojo da Operação Recomeço. Segundo o MPF, o contribuinte, que atuou na posição de ex-membro do Comitê de Investimentos, ex-Diretor Financeiro e de Investimentos e ex-presidente da PETROS, concorreu diretamente para ocorrência do prejuízo financeiro da PETROS.

[...]

3. Recebimentos no Exterior

No curso da ação fiscal, tomou-se conhecimento do conteúdo da delação premiada de JOESLEY MENDONCA BATISTA, CPF 376.842.211-91, negociada com o Ministério Público Federal – MPF em ação em curso no Supremo Tribunal Federal – STF. Em face disto, foi aberta diligência fiscal sobre Joesley, no qual se solicitou informações adicionais acerca dos pagamentos efetuados por Joesley ao contribuinte e documentação comprobatória destas transações.

A intimação foi atendida, com a informação de pagamentos ao contribuinte realizados no exterior em moeda estrangeira e através da transferência de propriedade de um apartamento em Nova Iorque. Inclusive foi apresentada tradução juramentada da documentação comprobatória. A fim de se obter documentação adicional e esclarecimento a respeito de determinadas datas, foram confeccionadas duas outras intimações a Joesley, as quais foram também atendidas.

3.1. Apartamento em Nova Iorque

Joesley adquiriu, em 19/12/11, o apartamento localizado à 170 East End Ave, unit 3, Yorkville, Manhattan, New York, 10128, por US\$ 1,9 milhões (conforme documento de transferência obtido junto ao site do registro de imóveis da cidade de Nova Iorque - <https://a836-acris.nyc.gov/CP>), registrando-o em nome da cadeia de sociedades 3L Holding LLC e East River International LTD. Em 13/04/12 Joesley transfere as cotas destas sociedades para o 3L Holdings Trust, que tem como único beneficiário e único curador o contribuinte. Conforme consta na delação, a transferência deste imóvel se deu a título de vantagem indevida por atos praticados pelo contribuinte na condição de presidente da Petros. Ou seja, o trust foi constituído com o propósito de operacionalizar um ato ilícito, tornando mais difícil seu rastreamento e identificação. Mas o efeito final foi o aumento do patrimônio do contribuinte, uma vez que este passou a ser titular dos direitos sobre este imóvel em Nova Iorque, ainda que por intermédio de um trust.

3.2. Transferências Bancárias

Além da transferência do apartamento, houve três transferências bancárias em benefício do contribuinte: US\$ 55 mil em 29/01/13 e US\$ 55 mil em 05/03/14 para a empresa 3L Holding LLC e US\$ 4,1 milhões em 15/10/12 para a empresa ODE Investment Group Inc.

3.3. O Trust

[...]

Significa dizer que tendo a figura do trust finalidade econômica cuja constituição deve se pautar pela licitude, inafastavelmente os recursos para sua formação devem ter origem lícita.

O que se vislumbra neste caso é a utilização inadequada do trust, pois esta estrutura foi utilizada para acolher vantagens indevidas recebidas pelo contribuinte no exterior, tendo sido afastados os seus conceitos e não reconhecido na forma como originalmente é caracterizado.

Assim sendo, os bens transferidos para o trust o foram na realidade para o contribuinte, devendo o efeito tributário destes rendimentos omitidos ser reconhecido sobre o mesmo.

3.4. Contraditório

O contribuinte foi, através do Termo de Intimação Fiscal nº 2, intimado a informar se teve alguma participação em sociedade no exterior e se foi beneficiário de algum trust no exterior, no período abrangido pela fiscalização. A resposta foi de que o mesmo não teve participação em qualquer empresa e nem foi beneficiário de trust no exterior.

Na sequência foi confeccionado o Termo de Intimação Fiscal nº 3, na qual o contribuinte foi intimado a se manifestar a respeito da documentação apresentada por Joesley.

A resposta foi de que todo o negócio foi feito à sua revelia, e que tomou conhecimento somente muito tempo depois da data da assinatura. Que se tratava de uma armadilha engendrada por Joesley. Não é possível crer nesta versão. À data da assinatura do negócio, no início de 2012, Joesley nem imaginaria que seria necessário no futuro a celebração de uma delação premiada. Fosse um negócio realizado próximo da delação, em 2017, até tornaria tal alegação mais crível. Mas não é razoável imaginar que alguém transferiria a propriedade de um apartamento de US\$ 1,9 milhões em 2012 para viabilizar uma delação premiada em 2017.

Além disto, para fins tributários é suficiente o fato de que o contribuinte auferiu esta renda obtida na forma da transferência do apartamento. O suposto desconhecimento a respeito desta renda não a anula, e nem impede a tributação da mesma.

Por fim, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 5, a se manifestar acerca das transferências bancárias recebidas no exterior. O contribuinte fez referências à transferência do apartamento, que não era objeto da intimação, e invocou suposta decadência dos créditos tributários correspondentes a renda auferida através das transferências bancárias. Como as referências à transferência do apartamento são mera repetição do que já foi colocado anteriormente, desnecessário colocar novo posicionamento a respeito desta questão. Em relação à decadência, discordamos, pois o prazo decadencial referente à renda auferida através das transferências bancárias é contado pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, uma vez que presente dolo e simulação.

3.5. Valor Tributável

O valor tributável em reais dos rendimentos auferidos no exterior é apurado segundo o art. 6º da Lei nº 9.250/95, abaixo transcrito:

“Art. 6º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, sujeitos a tributação no Brasil, bem como o imposto pago no exterior, serão convertidos em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento ”.

Desta forma, obtendo o valor do dólar através do site do Banco Central do Brasil [...], confeccionamos a tabela a seguir:

4. Créditos Bancários de Origem não Comprovada

Os extratos bancários apresentados pelo contribuinte foram trabalhados, com a conciliação dos lançamentos entre contas do contribuinte, expurgo dos créditos resultantes de lançamentos estornados e identificação dos créditos bancários passíveis de comprovação pelo histórico ou pela coincidência de datas e valores com informações prestadas pelas fontes pagadoras à Receita em Dirf. Após este trabalho, excluiu-se ainda dos créditos bancários aqueles de valor igual ou inferior a R\$ 12 mil, quando o somatório destes créditos no ano não ultrapassa R\$ 80 mil, nos termos do art. 849, § 2º, inciso II, do RIR/99. Restou, para os anos de 2013 e 2014 (os créditos bancários de origem não comprovada de 2012 já foram objeto de Auto de Infração à parte cuja ciência se deu ao fim do ano passado), dois créditos cuja origem dos recursos ficou passível de comprovação pelo contribuinte. O contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos destes créditos no Termo de Intimação Fiscal nº 4.

Em relação à TED de R\$ 18.328,37 recebida em 21/03/14, o contribuinte alegou se tratar da devolução de um depósito de caução relativo a um contrato de aluguel. Anexou como documentação comprobatória a identificação do remetente da TED e uma cópia de email. É insuficiente tal documentação. Numa situação como esta, é evidente que é necessária também a apresentação do contrato de aluguel que deu origem à referida caução, além do comprovante do depósito desta caução. Ainda mais por conta do fato de que o contribuinte não declarou tal caução na relação de bens e direitos em suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, o que seria obrigação sua caso a caução existisse de fato à época. Desta forma, este crédito está sendo lançado como omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Em relação ao cheque de EUR 50.000,00 depositado na conta do contribuinte em Portugal em 17/07/14, o mesmo alegou impossibilidade de comprovar a origem. Desta forma, este crédito está sendo lançado como omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Ao converter os EUR 50.000,00 para dólares dos EUA em 17/07/14, obtemos US\$ 67.645,00. A cotação de compra do dólar dos EUA em 13/06/14 era R\$ 2,2341 por dólar. Assim, temos uma base tributável em real de R\$ 151.125,69.

5. Multa de Ofício

A multa de ofício é exigível nos casos de lançamento de ofício, ou seja, quando não há espontaneidade do contribuinte, por falta de pagamento ou recolhimento de tributo ou contribuição, entre outras hipóteses. Assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com grifos nossos:

[...]

No caso presente, para a infração descrita no item 3 – Recebimentos no Exterior, estão configuradas as condições de exigibilidade da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O contribuinte agiu de forma dolosa ao deixar de declarar em suas DIRPFs os vultosos rendimentos recebidos no exterior, além dos correspondentes direitos na relação de bens e direitos, ao tentar se evadir de responder a respeito de contas bancárias no exterior (TIPF e Termos de Reintimação Fiscal nº 1 a 3), concluindo com a falsa informação de não possuir conta bancária no exterior (que possuía, em nome de seu trust), ao prestar falsa resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, informando não ser beneficiário de trust no exterior, ao se utilizar do instrumento do trust de modo a tentar colocar uma barreira ao conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e, por fim, ao celebrar ajuste com Joesley para que a sonegação e fraude operados através do trust acontecesse.

6. Multa Isolada

Os rendimentos recebidos pelo contribuinte de fontes situadas no exterior sujeitam-se à apuração mensal do imposto devido, com recolhimento obrigatório (carnê-leão), nos termos do § 2º do art. 8º da Lei nº 7.713/88, a saber:

[...]

O carnê-leão refere-se à obrigatoriedade de recolhimento mensal do imposto devido por pessoas físicas que tenham recebido rendimentos de outras pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior. O inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece uma multa de 50% do valor do carnê-leão não recolhido:

No presente caso, exige-se a multa para a infração descrita no item 3 – Recebimentos no Exterior.

Cientificado do lançamento tributário em 06/11/2018, conforme documento "Aviso de Recebimento - AR" de folha 900, o interessado apresentou, às folhas 903 a 917, por meio de seu procurador, impugnação parcial ao lançamento tributário, em 04/12/2018, contestando a autuação fiscal e apresentando as seguintes alegações:

Além desses pontos destacados, o interessado, também, instruiu a impugnação com manifestações jurisprudenciais, alegando que a jurisprudência administrativa e judicial confirmariam a ilegalidade da autuação fiscal.

A unidade de origem informa que "em 07/03/2019 foram transferidos deste para o processo nº 10830-721.959/2019-81, os créditos tributários discriminados abaixo:", conforme planilha de folha 940.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (DRJ-CTA), através da análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

=>Verifica-se na peça de irresignação apresentada pelo contribuinte que, no tocante à alegação de decadência do lançamento tributário, foram contestados tão somente os lançamentos referentes ao ano-calendário 2012, conforme trecho que se extrai da peça impugnatória.

Nessa linha, o Impugnante também pugnou pela decadência da multa de ofício aplicada no ano-calendário 2012, bem como contestou a aplicação da multa isolada simultaneamente com a multa de ofício nos anos-calendário 2012 a 2014. Diante de tal quadro, constata-se que restou incontroverso o lançamento tributário relativo aos anos-calendário 2013 e 2014 em relação à alegação da ocorrência da decadência tributária, pois não houve alegação de decadência para esse período, restando tão somente para os anos-calendário 2013 e 2014 o questionamento referente à aplicação simultânea da multa de ofício com a multa isolada.

Realizados esses esclarecimentos, informa-se que o presente julgamento versará tão somente quanto à suposta decadência dos créditos tributários relativos ao ano-calendário 2012 e a sua correspondente multa de ofício, bem como sobre a regularidade da aplicação simultânea da multa de ofício com a multa isolada para os anos-calendário 2012 a 2014.

=> quanto às decisões judiciais e administrativas colacionadas na defesa, em que pese serem de respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. Sendo assim, rejeitada tal preliminar.

=> quanto à alegação de nulidade, é possível se constatar que foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, pois se demonstra nos autos de que o Impugnante foi regularmente cientificado do Auto de Infração, tendo acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa, a qual é a demonstração da inexistência de prejuízo. Dessa forma, no presente caso, tendo sido lavrado o Auto de Infração por autoridade competente e garantido o mais absoluto direito de defesa, não se encontrando presentes os pressupostos elencados no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, não há falar em nulidade.

Nesse sentido, o fato de os documentos encaminhados pelo Impugnante, pela via postal, terem sido postados dentro do prazo estabelecido na intimação, não torna insubsistente o auto de infração aqui analisado, tendo em vista que tal situação não configura requisito necessário e suficiente para a decretação da nulidade da atuação fiscal, conforme já devidamente esclarecido nos parágrafos precedentes. Além do mais, os documentos e informações apresentados pelo contribuinte serão devidamente analisados e julgados por este colegiado de 1ª instância administrativa (DRJ/CTA).

=> quanto à alegação do cerceamento de defesa, resta claro que ao contribuinte está sendo oportunizado o direito de contestar todos os atos praticados durante o procedimento de fiscalização, por intermédio de apresentação de impugnação, além de poder apresentar todos os documentos possíveis, visando à desconstituição total ou parcial do auto de infração contra si lavrado. Reitera-se, assim, que o contencioso é inaugurado com a ciência, pelo contribuinte, do Auto de Infração. Não há cerceamento de defesa antes da autuação, na fase oficiosa. Ademais, o teor do processo administrativo tem todos os elementos necessários à elaboração da defesa do contribuinte. Não há qualquer documento que tenha servido de base à autuação que não faça parte do presente processo.

Destaque-se, também, que não houve desrespeito aos prazos estabelecidos no artigo 33 e 34 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, pelo contrário, a autoridade lançadora concedeu no Termo de Início de Fiscalização o prazo de 20 (vinte) dias para atendimento, conforme indicado às folhas 19 e 20 dos autos. Além desse fato, a autoridade lançadora enviou outras intimações ao Impugnante. Diante de todo o exposto, constata-se que não houve cerceamento de defesa, não devendo ser acatada as razões expostas pelo Impugnante.

=>O Impugnante se insurge quanto ao lançamento tributário relativo ao ano-calendário 2012, argumentando que "o lançamento do IRPF referente aos fatos geradores ocorridos em **13/04/2012** e **15/10/2012** deveria ter sido feito até o dia **01/01/2018**, o que não ocorreu no presente caso, haja vista a data da autuação fiscal - efetiva condição do suposto crédito tributário do Fisco - conforme já citado no doc. nº 2".

Diante dessa manifestação, verifica-se que o interessado entende que o lançamento tributário foi alcançado pela decadência tributária quinquenal relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de **01/01/2012 a 31/12/2012**, sustentando esse argumento no fato de que a ciência do lançamento tributário se deu em **06/11/2018**, tendo a decadência se materializado para os lançamentos realizados a partir de **01/01/2018**.

No tocante à decadência, o § 4º do art. 150 do CTN prevê a contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, nos casos de lançamento por homologação em que há o pagamento antecipado do tributo. Após esse prazo, considera-se tacitamente homologado o lançamento, sendo que só se pode falar em homologação quando houver o pagamento antecipado, visto que sem ele não há o que se homologar.

Entende-se que os rendimentos tributáveis percebidos são acrescidos aos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual dos anos-calendário no qual ocorreram os recebimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual; isso porque o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física é um exemplo clássico de tributo que se enquadra na classificação de fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, ou seja, que se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível.

Em outras palavras, em relação ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, a ocorrência do fato gerador se dá com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (artigo 43 do CTN), sendo que tais rendimentos, ao teor do artigo 7º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estão sujeitos a ajuste anual.

Dessa forma, o fato gerador do IRPF apresenta-se como **periódico ou complexo de periodicidade anual, pois se realiza ao longo de um intervalo de tempo, e só se completa em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário**. Tal conclusão é corroborada pela ementa da Solução de Consulta Interna nº 11, de 24/07/2006.

Além disso, no caso concreto desses autos, a ciência do lançamento tributário se deu no dia **06/11/2018**, todavia, a autoridade lançadora considerou que o Impugnante agiu de forma dolosa com a finalidade de deixar de pagar os tributos devidos.

Sendo assim, o Auditor-Fiscal constituiu o crédito tributário devido, por meio do lançamento tributário, com exigência da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Configurado esse quadro, não deve ser aplicada a primeira parte do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN para a contagem do prazo de decadência, uma vez que se encontra presente a situação de exceção prevista na parte final desse mesmo dispositivo (salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação). Ou seja, a contagem do prazo de decadência não se faz pelo art. 150, § 4º, quando há imputação de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte. Nesse caso, o prazo passa a ser contado pela regra estabelecida no artigo 173, inciso I, do CTN.

Assim, no tocante aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2012, o eventual lançamento tributário somente poderia ser efetuado a partir de **01/01/2013**, logo, a contagem do prazo decadencial começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em **01/01/2014**, encerrando-se em **31/12/2018**.

Portanto, caracterizada nos autos a conduta dolosa do Impugnante e tendo sido o contribuinte regularmente cientificado do lançamento tributário em **06/11/2018**, constata-se que não pode prosperar o argumento do Impugnante, pois a decadência tributária somente seria efetivada após o dia **31/12/2018** para o ano-calendário 2012.

O Impugnante argumenta que "os créditos tributários ora cobrados se encontram extintos pela consumação da decadência, razão pela qual as multas a eles referentes devem ser anuladas também. [...] Sendo assim, uma vez reconhecida a decadência do crédito tributário, as multas a eles correspondentes devem ser anuladas também".

Verifica-se no tópico precedente que não houve a consumação da alegada decadência tributária nesses autos, pois o lançamento poderia ter sido efetuado até o dia **31/12/2018** para o ano calendário 2012. Portanto, é improcedente a argumentação de que a multa de ofício lançada também estaria fulminada pela decadência. Por oportuno, convém esclarecer também que a multa pelo cometimento da infração apurada na presente autuação tem embasamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Portanto, a multa de ofício decorre de previsão legal, tendo sido aplicada na forma estabelecida na legislação vigente. E, como se pode observar, dentre as hipóteses capituladas nos dispositivos transcritos emerge, em comum, a figura jurídica do **dolo**. As circunstâncias relatadas pela Fiscalização evidenciam o intuito deliberado do sujeito passivo de afastar a incidência do Imposto de Renda e de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, restando demonstrada, assim, a prática sistemática e reiterada pelo contribuinte autuado de omitir de rendimentos para não submetê-los à tributação.

Dessa forma, não tendo ocorrido a alegada decadência da obrigação tributária principal, mostra-se descabida qualquer manifestação no sentido do cancelamento da multa de ofício agravada, devendo ser mantida a multa aplicada pela autoridade fiscal.

O Impugnante questiona a aplicação da multa isolada de forma simultânea com a multa de ofício, sustentando que "a pretensão de imposição cumulativa de multas representa uma **dupla sanção** ao Impugnante, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro. [...]. Ora, sendo indissociáveis as supostas infrações, isto é, decorrendo de uma mesma postura adotada pelo Impugnante, não há como se alegar a possibilidade de imposição cumulativa de **multa de ofício e multa isolada do carnê-leão**".

Contudo, não assiste razão ao Impugnante, pois os rendimentos que devem sofrer o recolhimento mensal sempre têm que ser submetidos ao ajuste anual. São duas obrigações distintas e independentes que o contribuinte deve cumprir. O recolhimento mensal, o chamado carnê-leão, tem por fim suprir os cofres públicos e, quando não é feito no prazo estabelecido, causa danos à Administração Pública, que se vê privada dos recursos. É esse dano, decorrente do atraso no ingresso ao erário do tributo, que a multa isolada visa coibir. Mesmo a submissão dos rendimentos no ajuste anual não anula a perda havida.

Cumpra ponderar que a multa isolada foi instituída para onerar aquele contribuinte que não procedeu ao recolhimento do tributo na época oportuna. Ou seja, ao recolher o tributo somente nos prazos da declaração de ajuste anual, o contribuinte privou a Fazenda Pública de dispor daquele recurso de forma antecipada, que é o objetivo da legislação tributária, com o estabelecimento do chamado carnê-leão. É essa protelação do recolhimento, o descumprimento do prazo legal, que constitui o fato gerador da multa isolada, que não pode ser afastada pela apuração do tributo na declaração de ajuste anual. No caso em tela, também houve falta de apuração e recolhimento de tributo devido no ajuste anual. Sobre essa infração incide outro tipo de multa de ofício, cujo fato gerador é diferente daquele da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão.

Além desses fatos, a multa questionada decorre de determinação legal expressa, prevista pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007. O referido art. 8º da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, é aquele que estabelece a obrigação do recolhimento mensal do imposto, denominado carnê-leão, em relação a rendimentos auferidos, dentre outros, de pessoas físicas. Desse modo, fato é que a multa isolada encontra fundamento legal, não cabendo ser excluída no âmbito administrativo, que deve observância à lei.

Na verdade, como já foi esclarecido no presente tópico, a argumentação da Impugnante, pelas alegações apresentadas, confunde duas penalidades distintas, que se referem a hipóteses fáticas diversas. A multa isolada decorre da falta de pagamento de imposto mensal obrigatório (carnê-leão), independentemente da apuração de imposto a pagar na declaração de ajuste. Ou seja, trata-se de multa regulamentar, instituída para desestimular o descumprimento da ordem contida no art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988. Portanto, por se tratar a multa de isolada de uma penalidade aplicada mensalmente, não há como acatar o argumento apresentado pelo Impugnante.

Já a multa aplicada sobre o imposto suplementar decorre da constatação, em procedimento de ofício, de falta de recolhimento de imposto que dolosamente deixou de ser apurado pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual, em nada se relacionando com aquela outra penalidade.

Destaque-se, ainda, que no caso de infrações a responsabilidade do sujeito é objetiva, nos termos do art. 136 da Lei 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional¹, ou seja, a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente. 13.11. Por conseguinte, sobretudo pela previsão legal expressa, deve ser mantida a multa isolada aplicada.

=> **Da juntada de novas provas e documentos:** ao final da peça impugnatória, o Impugnante protesta "pela posterior juntada aos autos de documentos suplementares, bem como pela exposição de razões adicionais àquelas aqui expendidas, em prestígio aos princípios da ampla defesa, contraditório, oficialidade, informalismo e verdade material".

Cabe ressaltar, todavia, que o princípio do ônus da prova é inerente a todo ordenamento jurídico, sendo que deve ser obedecido também na esfera administrativa. Nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Logo, o momento para a juntada de documentos no processo administrativo é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas e desde que mediante requerimento à autoridade julgadora (Decreto nº 70.235, de 1972, artigos 15 e 16, §§ 4º e 5º).

No mesmo sentido dispõe o Decreto 7.574, de 29/09/2011, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal. Dessa forma, conclui-se pela preclusão do direito de apresentação de novos documentos ou provas após o prazo estabelecido para a impugnação, salvo nas hipóteses previstas na legislação, o que não ocorreu no presente caso.

Em relação à intimação para que o Impugnante acompanhe "previamente o julgamento do processo administrativo em epígrafe", tal pedido há que ser indeferido por falta de previsão legal para realização do procedimento em sede de primeira instância de julgamento, instância esta caracterizada pela existência de órgãos de deliberação interna e natureza colegiada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, I).

=> **Da intimação do sujeito passivo:** Ao final da sua peça de contestação, o Impugnante requer que "[...] todas as publicações, notificações ou intimações sejam expedidas exclusivamente em nome do patrono do contribuinte, **Dr. Bruno Moreira Affonso Ferreira, inscrito na OAB-RJ sob o nº 121.114**, que possui endereço profissional à Rua do Ouvidor, nº 108, 9º andar, Centro, CEP 20.040-030, Rio de Janeiro - RJ, e endereço eletrônico: bruno@murayama.com.br".

Contudo, em relação à intimação do sujeito passivo, determina o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10/11/1997, que as intimações sejam feitas por via postal ou qualquer outra com prova de recebimento, e endereçadas ao domicílio tributário **eleito pelo sujeito passivo**. Dessa forma, é de se indeferir o pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome e no endereço do advogado do Impugnante, por falta de previsão legal.

=> **Do requerimento referente ao CADIN:** O Impugnante apresentou petição (fls. 946 a 948) na qual requereu a suspensão do Comunicado nº 2061523 de 29/12/2018, expedido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas/SP. Segundo o Impugnante, neste citado Comunicado foi lhe informado sobre a possibilidade de inclusão de débitos no Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados no Setor Público Federal - CADIN, caso não regularizados os débitos no prazo de 75 (setenta e cinco) dias.

Nesse ponto, insta esclarecer que o julgamento administrativo se restringe à matéria mantida em litígio, em conformidade com os esclarecimentos contidos neste competência das instâncias administrativas de julgamento promover análise de petições do contribuinte relativas à sua inclusão ou não no Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados no Setor Público Federal - CADIN. Nesse sentido, o art. 277 da Portaria nº 430, de 09 de outubro de 2017.

Constata-se pela leitura do dispositivo que as DRJs não têm competência para promover a suspensão pretendida pelo Impugnante, pois tal medida transborda a competência da Delegacia de Julgamento cuja atuação depende de instauração de um litígio.

Ressalte-se que, no caso concreto aqui analisado, compete à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas a análise e a respectiva decisão sobre o requerimento (fls. 946 a 948) apresentado pelo contribuinte autuado, no qual solicita a suspensão da inclusão de débitos no CADIN.

Ante o exposto, no limite do litígio submetido a esta instância julgadora, vota a DRJ pela improcedência da impugnação parcial, mantendo-se o crédito tributário exigido

Em sede de Recurso Voluntário, repisa o contribuinte nas alegações ventiladas em sede de impugnação, e segue sustentando que a deve ser reconhecida a nulidade o auto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Preliminar – Nulidade e decadência

No que se refere à alegação da decadência, o contribuinte pugnou pela decadência da multa de ofício aplicada no ano-calendário 2012, bem como contestou a aplicação da multa isolada simultaneamente com a multa de ofício nos anos-calendário 2012 a 2014.

Entendo evidente que restou incontroverso o lançamento tributário relativo aos anos-calendário 2013 e 2014 em relação à alegação da ocorrência da decadência tributária, pois não houve alegação de decadência para esse período, restando tão somente para os anos-calendário 2013 e 2014 o questionamento referente à aplicação simultânea da multa de ofício com a multa isolada.

Repita-se, assim, que o presente julgamento versará tão somente quanto à suposta decadência dos créditos tributários relativos ao ano-calendário 2012 e a sua correspondente multa de ofício, bem como sobre a regularidade da aplicação simultânea da multa de ofício com a multa isolada para os anos-calendário 2012 a 2014.

No que toca aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2012, o eventual lançamento tributário somente poderia ser efetuado a partir de **01/01/2013**, logo, a contagem do prazo decadencial começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em **01/01/2014**, encerrando-se em **31/12/2018**. Portanto, considerada a conduta dolosa do Impugnante e tendo sido o contribuinte regularmente cientificado do lançamento tributário em **06/11/2018**, constata-se que não pode prosperar o argumento do Impugnante, pois a decadência tributária somente seria efetivada após o dia **31/12/2018** para o ano-calendário 2012.

Portanto, entendo que não se operou a decadência no presente feito.

Quanto à nulidade, entendo que no presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

Depósito bancário de origem não comprovada e multa qualificada

Como se sabe, o princípio geral da boa-fé obriga as partes a agirem com probidade, cuidado, lealdade, cooperação, etc; e o Código de Processo Civil vigente expressamente determina que aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé (art. 5º), estando igualmente expresso que todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6º).

Em diversas situações, a cooperação será um dever, com previsão de sanções contra a parte recalcitrante. Ou seja, o princípio da cooperação foi positivado no ordenamento jurídico como um dever processual de todas as partes, sendo certo que com o passar do tempo os estudiosos e a jurisprudência colaborarão para a melhor definição do princípio e/ou dever de cooperação processual.

Trazendo ao presente caso, merece registrar que o Contribuinte, no processo administrativo, tem o dever de provar o quanto sustentado, especialmente nos casos em que se aplica a presunção (no caso, de omissão de rendimentos).

De acordo como o art 42 da lei 9.430/96, caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A referida norma, repita-se, criou uma presunção legal de renda omitida com suporte na existência de créditos bancários de origem não comprovada, transferindo o ônus da prova ao contribuinte.

No entanto, toda presunção legal necessita de parâmetros para ser contida e não levar a ações arbitrárias com exigências descabidas, tributando como renda aquilo que não é renda nem lucro. Por isso, o § 3º do artigo 42 da lei 9.430/96 determina que para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente.

Vale dizer, a interpretação do “caput” do art. 42 da lei 9.430/96 deverá ser realizada de acordo com o preconizado no seu parágrafo terceiro, pois uma das finalidades do procedimento administrativo é a busca da verdade material.

O legislador, sabendo que são diversas as possibilidades de valores movimentados nas contas correntes não se caracterizarem como rendimentos tributáveis e, com a finalidade de impedir a adoção, pelo Fisco, de critérios indiscriminados de apuração de valores de rendimento e/ou receita, estipulou que para a validade da presunção, a fiscalização deverá individualizar os créditos em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira tidos como não comprovados pelo seu titular. Trata-se de determinação legal imperativa, que deve ser obrigatoriamente observada pela fiscalização.

E nem poderia ser de outra forma, pois como poderá haver possibilidade de defesa de um contribuinte se não são apontados pela fiscalização os créditos suspeitos? Não há dúvidas que § 3º veio pôr aparas no emprego da presunção da lei 9.430/96, para evitar que se acabe por atingir o que não é renda nem lucro, e tributando valores intributáveis.

Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido. Destarte, quando o Fisco recorre a uma presunção legal tem o dever de observar os ditames da lei.

Desta forma, ainda que o artigo 42 da lei 9.430/96 admita um rito probatório especial para os depósitos bancários e aplicações financeiras, mesmo assim, como toda presunção legal, a nova regra também exige, de quem a emprega, o atendimento de requisitos, em rigorosa observação do princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da impossibilidade do cerceamento de defesa, albergados em nosso sistema jurídico. Por isso, certas restrições ao emprego da presunção já vieram destacadas na própria norma, em especial no § 3º do artigo 42 da lei 9.430/96, que diz respeito à análise individuada dos depósitos bancários.

Quem se vale de presunção legal deve demonstrar, de forma analítica todos os motivos e dados detalhados que o levaram a presumir a omissão de rendimentos. A base de cálculo dos tributos, mesmo quando decorre de presunção, não pode prescindir de um grau de certeza, por se constituir na materialização do fato gerador de tributos. Exatamente por isso é imperativo que no levantamento da suposta “receita omitida” com base no artigo 42 da lei 9.430/96, a análise dos créditos seja realizada de forma individual (um por um).

Se os créditos não forem analisados de forma individualizada, haverá violação do princípio da legalidade, bem como o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada previsto no ordenamento jurídico e a que está obrigada à Administração Pública.

Além disso, ocorrerá cerceamento de defesa do contribuinte, visto que este deve ter conhecimento do que está sendo acusado, ou seja, quais os depósitos que foram considerados omissão de receitas.

Não se pode olvidar que nos termos do artigo 59, II, do decreto 70.235/72, são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade com preterição do direito de defesa.

Ademais, o lançamento tributário é procedimento administrativo que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do art. 142 do CTN. Vale dizer, pelo lançamento a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento ou fato e descrever a lei violada, requisitos necessários ao nascimento da obrigação fiscal correspondente. Este fato deve ser certo e determinado e deve ser expressamente declinado e identificado pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Em suma, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas no caso se a fiscalização individualizar os depósitos que entende como não comprovados, para que com base nessa individualização o autuado se defenda e apresente provas.

Pois bem, no presente caso vimos que tanto a autoridade fiscal como a DRJ analisou, em cada conta bancária, as movimentações que ensejavam comprovação individualmente. Entendo que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem dos depósitos, a despeito de muitas alegações.

Neste diapasão, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade.

No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Quanto à qualificação, trago algumas ponderações. Como não poderia deixar de ser em um Estado Democrático de Direito, os Conselhos de Contribuintes têm mantido a presunção de boa-fé e de inocência dos contribuintes no julgamento de casos em que a fiscalização impõe sanções qualificadas.

Vale ressaltar que essa posição possui total respaldo constitucional, pois está fundamentada em princípios que consolidam os alicerces do Direito Penal, tais como a presunção da não culpabilidade e legalidade, além da devida incumbência do ônus da prova. Em outras palavras, é o órgão acusador que deve provar incontestadamente a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, e não o inverso.

O inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 cuida de infração subjetiva de caráter doloso. Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, aos quais se refere o dispositivo, definem três ilícitos, em que os infratores dirigem sua vontade com o escopo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo ou das condições pessoais do contribuinte que afetem o tributo (sonegação); impedir ou retardar o próprio acontecimento tributário ou de excluir ou modificar as suas características, a fim de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento (fraude); ou realizam ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando os efeitos da sonegação ou da fraude (conluio).

A gravidade das condutas dolosas descritas no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 justifica o percentual exacerbado da multa. A sanção deve ser proporcional ao ilícito cometido e desestimular a sua prática, para que realize sua função repressiva e punitiva.

Entendo que não se revela consentâneo com o ideal de justiça tributária penalizar em patamar semelhante o contribuinte que deixa de pagar ou de declarar o tributo, sem intuito doloso, e o contribuinte que sonega, fraudula ou age em conluio.

Assim, a resposta do ordenamento jurídico à sonegação, à fraude e ao conluio deve ser muito mais forte do que a resposta aos ilícitos menos gravosos. Não se pode olvidar que a sonegação, a fraude e o conluio acarretam o enriquecimento ilícito do contribuinte. Para solucionar esse impasse, cabe recorrer ao princípio da razoabilidade, cuja essência é guardar uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir.

Nessa senda, o percentual de 150% a título de multa, nos casos de sonegação, fraude ou conluio é razoável, justamente porque se dirige a reprimir condutas evidentemente contrárias não apenas aos interesses fiscais, mas aos interesses de toda a sociedade.

Convém mencionar também que além do abuso de direito, figuras como o abuso de formas e a fraude à lei também são geralmente invocadas pela doutrina para contestar planejamentos tributários, mas diferem entre si. O abuso de formas compreende a ação que descaracteriza a forma do negócio jurídico.

A figura, que tem origem no ordenamento alemão, está prevista expressamente na ordenação tributária alemã como critério para desconconsideração de atos do contribuinte.

Segundo Schoueri, o abuso de formas implica a adoção de uma estrutura irrazoável do negócio jurídico tal qual previsto pelo direito privado. O autor explica que, quando o legislador previsse a hipótese tributária sobre um negócio jurídico, cuja forma é prevista pelo direito privado, e essa forma fosse utilizada de forma irrazoável ou não usual pelo contribuinte, a forma do negócio jurídico seria abusada, e o negócio jurídico poderia ser desconconsiderado para fins tributários pela aplicação do abuso de formas.

Para Ávila, o abuso de forma significa desnaturar elementos essenciais do negócio jurídico, ou seja, há uma modificação de um requisito que lhe é essencial. Por fim, Luciano Amaro refere que o abuso de formas seria “a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso”.

Com relação à fraude à lei, para Atienza e Manero, enquanto o abuso de direito pressupõe uma regra que confere um direito subjetivo, a fraude à lei pressupõe uma regra que confere um poder normativo. É dizer: na fraude à lei utiliza-se uma regra que atribui a autonomia privada de criar uma alteração normativa para evitar a aplicação de uma regra imperativa. Nessa linha, Douglas Yamashita refere que, se no abuso de direito se utilizam irregularmente direitos subjetivos, na fraude à lei, se utiliza irregularmente a autonomia privada.

Do exposto, ainda que possuam estruturas e sistemática de aplicação similares, as figuras do abuso de direito, da fraude à lei e do abuso de forma são diferentes. O abuso de direito implica a violação do fundamento de uma regra; o abuso de forma, a desnaturação da estrutura do negócio jurídico; e a fraude à lei, a violação indireta de uma outra regra, pois o agente se utiliza de uma regra para contornar outra regra imperativa do sistema.

A despeito de defender que as operações tenham se dado às claras, concordo que evidencia-se a intenção dolosa de seu agente, a vontade de querer o resultado ou assumir o risco de produzi-lo. É elemento subjetivo.

As operações e os contratos envolvendo as empresas das quais participa, em diferentes países, remetendo recursos de uma a outra, em períodos diversos, sob o manto de operações diversas, caracterizam o propósito de impedir ou, no mínimo, retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador, materializando a hipótese prevista no art. 71 (sonegação).

Da multa isolada

O contribuinte questiona a aplicação da multa isolada de forma simultânea com a multa de ofício, sustentando que "a pretensão de imposição cumulativa de multas representa uma dupla sanção ao Impugnante, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro. [...]. Ora, sendo indissociáveis as supostas infrações, isto é, decorrendo de uma mesma postura adotada pelo Impugnante, não há como se alegar a possibilidade de imposição cumulativa de multa de ofício e multa isolada do carnê-leão".

Entendo, tal qual entendeu a DRJ, que não assiste razão ao Impugnante, pois os rendimentos que devem sofrer o recolhimento mensal sempre têm que ser submetidos ao ajuste anual. São duas obrigações distintas e independentes que o contribuinte deve cumprir.

A multa isolada decorre da falta de pagamento de imposto mensal obrigatório (carnê-leão), independentemente da apuração de imposto a pagar na declaração de ajuste. Ou seja, trata-se de multa regulamentar, instituída para desestimular o descumprimento da ordem contida no art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988. Portanto, por se tratar a multa de isolada de uma penalidade aplicada mensalmente, não há como acatar o argumento apresentado pelo Impugnante.

Já a multa aplicada sobre o imposto suplementar decorre da constatação, em procedimento de ofício, de falta de recolhimento de imposto que dolosamente deixou de ser apurado pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual, em nada se relacionando com aquela outra penalidade.

Destaque-se, ainda, que no caso de infrações a responsabilidade do sujeito é objetiva, nos termos do art. 136 da Lei 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional¹, ou seja, a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente. Por conseguinte, sobretudo pela previsão legal expressa, deve ser mantida a multa isolada aplicada.

Assim sendo, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se no quanto exposto pela DRJ de forma clara e objetiva, entendo que devem ser rejeitadas as preliminares e no mérito ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão de piso a sua integralidade.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

