



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720335/2019-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.654 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2020
Recorrente ULYSSES ALAER VILLAMIN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015, 2016

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DAS LEIS. ANÁLISE INCABÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário, sendo incabível a sua análise pelo julgador da esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DAS DRJs.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais. Aplicação da Súmula Carf nº 28.

RENDIMENTOS ISENTOS. DOAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A doação, para ser aceita como rendimento isento e não tributável, deve constar das Declarações de Ajuste Anual do doador e do donatário, e ser comprovada mediante documentação hábil e idônea, inclusive quanto à efetiva transferência do numerário doado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Justifica-se a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, estando presentes

os elementos cognitivo e volitivo, visando a se esquivar do pagamento de tributos.

MULTA DE 150% EXIGIDA JUNTAMENTE COM TRIBUTOS. MULTA DE 50% EXIGIDA ISOLADAMENTE. COBRANÇA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa isolada de 50% incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão que deixar de ser recolhido, independentemente da multa de ofício incidente sobre o imposto suplementar apurado em procedimento de ofício, após a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996. Inteligência da Súmula CARF n.º 147.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

01- Adoto inicialmente como relatório a narrativa constante da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de fls. 1.626/1.648 por sua precisão e as folhas dos documentos indicados no presente são referentes ao e-fls (documentos digitalizados):

“1. Contra o contribuinte acima identificado foi emitido o Auto de Infração de fls. 2/12, relativo ao imposto sobre a renda de pessoa física, exercícios 2015 e 2016 (anos-calendário 2014 e 2015), por meio do qual foi lançado o imposto no valor de R\$ 2.824.723,70, acrescido de multa de ofício de R\$ 4.237.085,54 e de juros de mora de R\$ 932.754,51 (calculados até 02/2019), além da multa exigida isoladamente no valor de R\$ 1.351.270,81, resultando no montante de crédito tributário de R\$ 9.345.834,56.

2. Foram lançadas as seguintes infrações:

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR**INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR**

Omissão de rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
03/04/2014	3.300.000,00	150,00
21/07/2014	2.016.270,00	150,00
23/04/2015	1.472.385,60	150,00
18/07/2015	3.051.099,56	150,00

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

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2014	10.000,00	150,00
31/05/2014	10.000,00	150,00
31/08/2014	15.000,00	150,00
31/10/2014	8.301,10	150,00
31/12/2014	13.600,92	150,00
31/01/2015	23.600,92	150,00
28/02/2015	4.150,55	150,00
31/03/2015	72.501,66	150,00
30/04/2015	13.600,92	150,00
31/05/2015	18.600,92	150,00
30/06/2015	19.176,85	150,00
31/07/2015	96.727,27	150,00
31/08/2015	62.389,28	150,00
30/09/2015	62.389,28	150,00
31/10/2015	44.000,00	150,00
30/11/2015	13.600,92	150,00
31/12/2015	17.841,47	150,00

3. Reproduzo a seguir os trechos pertinentes do Relatório de Fiscalização de fls. 899/913:

3 - DA FISCALIZAÇÃO

A seguir, apresenta-se a análise dos documentos entregues pela contribuinte, em cotejo com as informações recolhidas nos sistemas informatizados da Receita Federal e com os demais documentos obtidos de terceiros com vistas a averiguar a possível omissão de rendimentos não declarada.

Como visto anteriormente, o contribuinte apresentou em 29/10/2018 resposta à Intimação n.º 002/2018 (fl. 272), entregando uma grande quantidade de documentos (fls. 274-894), que são DIEFs e guias de pagamento DARE (Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina) criadas pelo contribuinte após o início do procedimento de fiscalização com o objetivo de justificar as supostas doações recebidas e/ou alguns dos depósitos em conta corrente. Embora tenha justificado diversos desses depósitos como tendo sido feitos com recursos próprios, não apresentou qualquer documento hábil, nem mesmo um simples comprovante/certificado de depósito em conta.

No primeiro conjunto de documentos entregue, intitulado "DOAÇÃO EM 2014 DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE" (fls. 274-287), percebe-se logo que todos foram emitidos depois de iniciado o procedimento de fiscalização, sendo que a primeira DIFE (fl. 275) foi emitida em 23/10/2018 visando comprovar uma doação de R\$

10.000,00 feita por um certo RAHITO JR MASCARDO BRONCANO, cujo endereço declarado é: Avenida dos Búzios, 2965, Condomínio Jurêre Internacional – Florianópolis-SC, curiosamente, o mesmo endereço do sujeito passivo. Além disso: o CNPJ/CPF declarado (1331366) não é nem CNPJ nem CPF; o parentesco do doador é informado como "COLATERAL", sem a apresentação de qualquer documento que comprove; a data da doação consta como 23/10/2018, mas no campo "descrição" o contribuinte teve o cuidado de declarar que o recebimento da doação deu-se em 13/01/2014, ou seja, na mesma data que consta do extrato bancário.

O mesmo padrão se repete nas demais DIEFs, por exemplo, no segundo documento relacionado, o doador WINDELYN TIMBAL, outro parente colateral, que também mora no mesmo endereço do contribuinte e não tem CNPJ/CPF válido. Aparentemente, todos os doadores são parentes colaterais do sujeito passivo e moram junto com ele. Também foram entregues DIEFs para justificar os depósitos em conta corrente em 2015, conjunto de documentos intitulado "DOAÇÃO EM 2015 DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE" (fls. 772-894), e todas as doações recebidas do exterior.

Não foi apresentado comprovante de que o contribuinte efetivamente pagou o ITCMD devido.

As doações recebidas são isentas desde que comprovadas a efetiva transferência de valores e identificados os doadores, cada uma das doações deve ser declarada de forma individualizada em DIRPF, ou seja, cada um dos doadores deve ser identificado, junto à respectiva data e valor das doações.

O valor de cada uma das doações recebidas em dinheiro deve ser incluído na ficha "Rendimentos Isentos e Não tributáveis", informando o nome do doador, seu número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou jurídicas (CPF/CNPJ) e o valor recebido.

Por óbvio, também é necessário comprovar a disponibilidade financeira dos doadores e a efetiva transferência dos recursos, mas não há comprovantes da origem das doações e de seu recebimento nos documentos entregues.

Quanto aos doadores, pesquisando alguns nomes (entre os menos comuns) no cadastro CPF, a fiscalização não logrou encontrá-los, provavelmente são filipinos.

Portanto, da análise dos documentos entregues, conclui-se que todos os depósitos em conta corrente e as doações permaneceram sem comprovação de origem, pois:

1) para os depósitos que o contribuinte alegou terem sido efetuados por ele mesmo, não foi apresentado qualquer comprovante de origem ou mesmo algum recibo/certificado de que foi o próprio o responsável pelo depósito. Nenhum comprovante de que a origem dos valores provinha de rendimento isento ou não tributável, sujeito à tributação exclusiva ou já tributado, foi entregue;

2) quanto aos depósitos atribuídos a doação de terceiros, os documentos apresentados, as DIEF relativas ao ITCMD, foram todas emitidas em 2018, após o início da fiscalização, não sendo espontâneas. Os doadores não possuem CPF/CNPJ válido. Em sua maioria nem constam do cadastro CPF, portanto não são brasileiros, não declararam em DIRPF as doações supostamente feitas e não há qualquer comprovação de que possuíam recursos para fazê-las.

Se nem mesmo há comprovação de que os valores recebidos eram de fato doações que vieram de pessoas cuja existência ou disponibilidade financeira não é passível de ser averiguada, pode-se inclusive aventar que houve tentativa de fraude na emissão desses documentos (DIEFs e DARE) feita muito depois das supostas doações e apresentadas no decorrer do processo de fiscalização.

Considerando os documentos apresentados pelo contribuinte, que foram ordenados de forma a comprovar os depósitos em conta corrente e as doações recebidas em cada ano, em cotejo com o relatório (fls. 323-332) emitido pela divisão aduaneira da Receita Federal, que é um histórico de e-DBVs (Declaração de Bagagem acompanhada) entregue pelo próprio contribuinte à RFB quando de sua chegada ao Brasil procedente do exterior, verifica-se que os valores depositados em conta corrente não fazem parte daqueles declarados em DIRPF como rendimentos isentos recebidos mediante doação, uma vez que as datas dos depósitos em conta corrente e aquelas declaradas nas DIEFs relacionadas para comprovar as doações declaradas nas DIRPF de 2014 e 2015 são incompatíveis.

No documento emitido pela aduana, verifica-se que o sujeito passivo chegou ao país em duas ocasiões carregando grandes somas em dinheiro: em 21/07/2014 trouxe US\$ 900.000,00 (conforme e-DBV de fl. 50), o equivalente à R\$ 2.016.270,00 e, em 18/07/2015, mais R\$ 3.051.099,56. Nos conjuntos de documentos intitulados “DOAÇÃO EM 2014 DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE” e “DOAÇÃO EM 2015 DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE” (fls. 274-894), as datas e os valores das doações declaradas nas DIEFs visam coincidir com as datas dos depósitos que constam dos extratos bancários. Devendo ser vistos como rendimentos separados das doações declaradas nas DIRPF de 2014 e 2015.

Também verifica-se que o contribuinte não declarou na DIRPF do exercício de 2016, referente ao ano de 2015, o valor de R\$ 3.051.099,56, que trouxe ao país em 18/07/2015.

Naquela DIRPF consta apenas uma doação, no valor de R\$ 1.472.385,60 (correspondente a U\$ 567.000,00), que teria sido recebida em 25/01/2015.

Portanto, os fatos apurados configuram omissão de receita, visto que o Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme previsto no art. 153, III da CF e art. 43 do CTN, os quais representam um acréscimo de riqueza nova ao patrimônio, sendo que para fins de incidência do tributo em questão, não importam a denominação, forma ou origem desse acréscimo patrimonial.

No caso vertente, o sujeito passivo recebeu valores tributáveis que ingressaram em sua conta-corrente no período fiscalizado, no valor total de R\$ 505.482,06, mediante depósitos em dinheiro e transferências bancárias em seu favor.

Embora tenha sido assegurado o contraditório no procedimento administrativo fiscal instaurado, com o envio da Intimação n.º 002/2018, a qual solicitava a identificação de cada um dos depósitos individualizados, o sujeito passivo não logrou comprovar a origem desses recursos com a apresentação de documentação hábil.

Os valores relativos à movimentação financeira em instituição bancária, em nome do contribuinte, devem ser declarados ao Fisco, para fins de incidência do IRPF, na medida que sinalizam a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Ocorrendo qualquer omissão de receita ou de rendimento, cabe ao Fisco efetuar o lançamento de ofício, conforme previsto no art. 42, caput, da Lei nº 9.430 /96 c/c art. 11, § 3º da Lei nº 9.311 /96.

Também não conseguiu comprovar que os rendimentos recebidos em 2014 e 2015 que declarou como isentos mereciam de fato este tratamento tributário favorecido. Estes rendimentos declarados em DIRPF como doações vindas do exterior, no valor de: R\$ 3.300.000,00 e R\$ 2.016.270,00 em 2014, e mais R\$ 3.051.099,56 e R\$ 1.472.385,60 em 2015, conforme o quadro a seguir:

DOAÇÕES		
Data da doação	Valor	Histórico
03/04/2014, data que consta nas DIEF, no campo "descrição".	R\$ 3.300.000,00	Declarado em DIRPF2014
21/07/2014, data que consta nas DIEF, no campo "descrição". Também é a data da e-DBV.	R\$ 2.016.270,00	Declarado em DIRPF2014. Consta da e-DBV apresentada pelo contribuinte e da relação emitida pela ADUANA-RFB no valor original de US\$ 900.000,00.
18/07/2015, conforme relação de e-DBV emitida pela ADUANA-RFB.	R\$ 3.051.099,56	Não foi declarado na DIRPF2015, mas consta da relação de DBVs emitida pela ADUANA-RFB.
23/04/2015, data que consta nas DIEF, no campo "descrição", mas na DIRPF2015 a data é 25/01/2015.	R\$ 1.472.385,60	Declarado em DIRPF2015 como tendo sido recebida em 25/01/2015 a título de doação de pessoa do exterior no valor original de US\$ 567.000,00.

Portanto, o contribuinte recebeu valores do exterior em quatro oportunidades, em três das quais, declarou em DIRPF como doações, mas não conseguiu oferecer qualquer prova válida para comprovar que se tratava de rendimento isento. Quanto aos depósitos bancários, evidencia-se a omissão de rendimentos, consubstanciada na aquisição da disponibilidade econômica correspondente a valores creditados em sua conta bancária, cuja origem não restou comprovada, e que sequer foram objeto da Declaração de Bens e Rendimentos relativas aos anos-base 2014 e 2015, exercícios 2015 e 2016.

4 - INFRAÇÕES APURADAS

Infração 001 – Omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior.

Embora o contribuinte tenha declarado em DIRPF três das quatro remessas em dinheiro vindas do exterior ao longo do período fiscalizado, ele o fez afirmando serem rendimentos isentos, mas não conseguiu comprová-los como tal. Portanto, houve omissão de receita/rendimentos obtida do exterior conforme os arts. 37, 38, 55, incisos V e VII, 106, inciso III, 109, 110 e 995 do RIR99. Os valores recebidos e suas respectivas datas constam do quadro abaixo:

Rendimentos recebidos do exterior	
Data	Valor
03/04/2014	R\$ 3.300.000,00
21/07/2014	R\$ 2.016.270,00
18/07/2015	R\$ 3.051.099,56
23/04/2015	R\$ 1.472.385,60

[...]

Infração 002 – Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

A omissão de receita/rendimentos obtida mediante depósitos bancários em comprovação de origem está tipificado no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, que, com as alterações posteriores introduzidas pelo art. 4º da Lei n.º 9.481, de 13/08/1997,

e pelo art. 58 da Lei n.º 10.637, de 30/12/2002 (conversão em lei da Medida Provisória n.º 66, de 29/08/2002), art. 849 do RIR/99, assim dispõe:

[...]

Conjugando-se o art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, com o art. 43 do CTN, tem-se que o fato gerador do imposto de renda não é somente o crédito em conta bancária ou de investimento, mas a aquisição de disponibilidade por esse materializada, que a lei autorizou considerar rendimento omitido na hipótese de restar não comprovada, por documentação hábil e idônea, sua origem.

O sujeito passivo foi regularmente intimado a comprovar a origem destes depósitos nos termos do caput do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, combinada com a ressalva do § 2º do mesmo artigo, alegou que se tratava de doações ou de depósitos próprios mas não apresentou prova hábil. Alguns documentos apresentados foram inclusive criados após o início da fiscalização.

A inércia do sujeito passivo em comprovar a origem dos depósitos bancários constitui supedâneo para o lançamento efetuado com fundamento no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, estando o auto de infração em conformidade com a previsão legal, ressaltando-se que os fatos estão devidamente descritos neste Relatório de Fiscalização.

Quanto à determinação do crédito tributário, transcreve-se na seqüência as planilhas contendo a relação de depósitos em conta corrente.

Não foram considerados os depósitos que, pelo cotejo dos extratos, pudessem representar transferências entre as contas correntes do próprio contribuinte.

Também não foram considerados aqueles depósitos em cheque que, conforme os lançamentos posteriores, foram estornados por falta de fundos ou representam crédito de aplicações financeiras feitas pelo próprio contribuinte.

(...) omissis

A somatória dos valores recebidos durante o período fiscalizado (anos de 2014 e 2015) na conta corrente do sujeito passivo, por mês, considerados como omissão de receita, estão discriminados nas tabelas a seguir:

2014

MÊS	Valor
Janeiro	10.000,00
Maio	10.000,00
Agosto	15.000,00
Outubro	8.301,10
Dezembro	13.600,92
TOTAL 2014	56.902,02

2015

MÊS	Valor
Janeiro	23.600,92
Fevereiro	4.150,55
Março	72.501,66
Abril	13.600,92
Mai	18.600,92
Junho	19.176,85
Julho	96.727,27
Agosto	62.389,28
Setembro	62.389,28
Outubro	44.000,00
Novembro	13.600,92
Dezembro	17.841,47
TOTAL 2015	448.580,04

5- MULTAS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E JUROS DE MORA**5.1 MULTA DE OFÍCIO**

A previsão legal para aplicação das multas de ofício, está prevista na Lei nº 9.430/96 em seu art. 44 (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm):

[...]

No presente caso, foi feita declaração inexistente dos rendimentos recebidos do exterior, alguns trazidos ao país em moeda estrangeira pelo próprio contribuinte conforme as Declarações de Bagagem de Viajante (e-DBV) e/ou declarados em DIRPF, que foram indevidamente qualificadas como isentas.

Os depósitos em conta não foram sequer declarados em DIRPF, tendo o contribuinte alegado que se também se tratava de doações.

Como já visto anteriormente, os documentos produzidos por ele para tentar comprovar a isenção, que são as DIEF relativas ao ITCMD, foram todas emitidas em 2018, após o início da fiscalização, não sendo espontâneas. Os doadores não possuem CPF/CNPJ válido. Em sua maioria nem constam do cadastro CPF, portanto não são brasileiros, não declararam em DIRPF as doações supostamente feitas e não há qualquer comprovação de que possuíam recursos para fazê-las. Todos os doadores são relacionados como parentes colaterais, sem nenhuma comprovação, e todos residem no mesmo endereço do sujeito passivo.

Não foram declarados os depósitos em conta corrente bancária e as supostas doações recebidas do exterior não foram comprovadas como rendimentos isentos, trazendo por consequência a ausência de pagamento do respectivo tributo, ensejando a aplicação do inciso I, do artigo 44, bem como do § 1º do mesmo artigo que determina que o percentual de multa será duplicado nos casos previstos nos art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, anteriormente reproduzido.

A aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

5.2 JUROS DE MORA

A utilização da taxa SELIC como juros de mora encontra amparo na Lei n.º 9.065, de 1995, que, em seu artigo 13, estabelece que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumuladas mensalmente.

O art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430, de 1996, por sua vez, determina que sobre os débitos com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, incidem juros de mora calculados a taxa SELIC.

Portanto, como a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, conforme dispõe o art. 142 do CTN, é dever da autoridade autuante observar criteriosamente o disciplinamento legal ao proceder ao lançamento, ou seja, exercer o controle da legalidade do ato administrativo.

6 - REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS E CONPROVI

O procedimento de fiscalização identificou a ocorrência, em tese, dos seguintes crimes contra a ordem tributária: declaração falsa, visto que o contribuinte vem informando nas suas Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF) do período fiscalizado que recebe valores do exterior a título de doação, sem apresentar qualquer comprovação de que se trata de rendimentos isentos; e omissão de declaração sobre rendimentos, quando recebeu depósitos bancários no valor total de R\$ 505.482,06 nos anos de 2014-2015.

Para tentar comprovar que se tratava de rendimentos isentos o contribuinte produziu documentos no decorrer do processo de fiscalização, o que caracteriza o fato de não serem espontâneos, e além disso, em tese, ainda seriam fraudulentos, apresentando informação falsa conforme previsto na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária (Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990)

Ambas as condutas tiveram como objetivo suprimir ou reduzir o pagamento de tributo a título de rendimentos recebidos de pessoa física sem vínculo empregatício. Em conseqüência, foi feita representação fiscal para fins penais nos autos no processo n.º 11516-720.336/2019-17.

Também foi feito arrolamento de bens e direitos da contribuinte, visto que este deve ser efetuado sempre que a soma dos créditos tributários, relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de responsabilidade do sujeito passivo, exceder a 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido e, simultaneamente, for superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), conforme a norma a seguir reproduzida:

[...]

O valor do crédito tributário apurado R\$ 9.345.834,56 supera o patrimônio conhecido do contribuinte, conforme declarado na DIRPF referente ao exercício de 2018, na qual consta que este possuía bens no valor total de R\$ 11.173.204,82 em 31/12/2017.

Portanto, o arrolamento de bens foi feito nos autos do processo n.º 11516-720.337/2019-61.

DA IMPUGNAÇÃO

4. Cientificado do lançamento por via postal em 28/03/2019 (A.R. de fl. 916), o contribuinte apresentou, em 18/04/2019, a impugnação de fls. 923/943, acompanhada dos documentos de fls. 944/1.621, na qual alega o seguinte, em resumo:

4.1. Primeiramente, destaca que sempre atendeu às solicitações da fiscalização, com verdade e boa vontade, eis que sempre teve interesse em esclarecer os fatos.

4.2. *As transações de compra de imóveis e obras de construção passaram pelo crivo da Receita Federal, uma vez que declarados sem quaisquer questionamentos, sejam quanto à origem dos recursos, forma e valores.*

4.3. *Estando a obrigação principal extinta, DIEF'S enviadas e tributos (ITCMD'S) recolhidos, documentos aqui juntados, ainda que fora de prazo, fica ressalvado ao sujeito ativo do tributo, a apuração apenas de eventuais diferenças, se, assim, dentro do prazo prescricional, entender pertinente o ente estadual, não cabendo a Receita Federal do Brasil tal discussão e cobrança.*

4.4. *Sobre o ato de doar, tem-se que o conceito é simples e claro, e está contemplado no Código Civil Brasileiro, em seu art. 538, fundamentando-se na liberalidade que possui o cidadão de dispor de seu patrimônio quando bem lhe couber, não cabendo, por este motivo, no caso em apreço, o caráter de fraude que tenta imputar o autuado ao autuado, nas operações efetuadas, em detrimento das formalidades de preenchimentos convencionadas na declaração DIRF, que tratam-se de obrigações acessórias.*

4.5. *De fato, o envio das obrigações, principal e acessória, bem como o recolhimento do ITCMD, deram-se após o início do processo de fiscalização, contudo, mesmo cumpridas a destempo, atingiram seu objetivo, não implicando as operações em fraude, má-fé ou dolo.*

4.6. *Tendo em vista serem os doadores em sua maioria filipinos, a estes se impõem as dificuldades comuns a todos os estrangeiros que chegam a um novo país, neste caso, ao Brasil. Há dificuldades de se estabelecerem, de se recolocarem no mercado, e, de regularização de documentos, entre outros.*

4.7. *Os estrangeiros citados utilizaram o endereço do autuado, uma vez que ainda não estavam estabelecidos fisicamente, com o intuito único de comprovar residência fixa, motivo pelo qual, diante do contexto, o bom senso e a razoabilidade devem prevalecer.*

4.8. *Quanto a não possuir CPF e a linha de parentesco colateral indicada, o raciocínio quanto às informações trazidas pelo autuado em fiscalização deverão seguir a mesma mencionada no parágrafo acima, devido às dificuldades impostas quando a chegada de estrangeiros ao Brasil. Ademais, ressaltando a linha de parentesco, nada há de extravagante neste quesito, como tenta demonstrar o autuante.*

4.9. *O ato de doar faz nascer a obrigação recolhimento do ITCMD. A obrigação perante a Receita Federal do Brasil, DIRF, possui caráter acessório, ou seja, condão de auxiliar, ampliando o rol das informações prestadas ao fisco, não podendo ser ela, em hipótese alguma, com suas características, a obrigação que define o caráter de isenção das operações, bem como a sua confecção a destempo, atribuir as operações realizadas o caráter de fraude.*

4.10. *Cabia ao autuante ter estendido a investigação aos co-titulares da conta corrente do autuado, no caso, os doadores, intimando-os a prestar esclarecimentos e apresentar documentos, como forma de esgotar todos os meios de provas admissíveis no direito para a efetiva comprovação do ilícito de omissão de rendimentos, a luz do que dispõem a inteligência da Súmula 29, do CARF.*

4.11. *Quanto à infração de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, na contramão do que argumenta o autuante, a omissão de rendimentos ou receitas não pode ser subjetiva, dado ao princípio da legalidade que fundamenta o direito tributário.*

4.12. *A Súmula CARF nº 25, que visa o equilíbrio entre contribuinte e ente fiscalizador, vem decidindo que apenas a presunção de omissão, não se faz suficiente para a aplicação de multa.*

4.13. *Resta claro que o autuante não logrou êxito em comprovar os crimes de sonegação ou conluio, mas, apenas uma suposta tentativa de fraude, tampouco caracterizou o dolo. Este trabalhou apenas com possibilidades e supostas intenções, que para o caso concreto, não servem para caracterizar a penalidade pecuniária imputada ao autuado, motivo pelo qual resta impugnada a aplicação da multa por omissão de rendimento.*

4.14. *Para a análise da omissão basta haver a presunção, porém para aplicação da multa necessário é a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, obrigatoriamente.*

4.15. *A multa isolada pelo não recolhimento do tributo não deve ser cumulada com a multa de ofício. A multa de ofício tem como pressuposto fático a omissão de receita e a multa isolada o não recolhimento de determinado valor, previsto em lei, em relação a uma receita declarada, sendo indevida a dupla penalidade.*

4.16. *As multas aplicadas são exorbitantes e chegam ao percentual de 150% e 50%, não devendo prosperar. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade constituem cânones limitadores das sanções fiscais. Extraídos, em nível constitucional, da norma que estabelece o Estado de Direito (art. 1º, caput, CF) e da regra do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF), tais princípios vedam punições excessivas, arbitrárias, injustificadas ou abusivas contra os indivíduos e empresas em matéria tributária.*

4.17. *Presumir que a conduta do autuado é eivada da intenção perniciosa de se beneficiar às custas do fisco implica proceder contrariamente ao dever da boa fé. Assim, viola a boa fé o comportamento sistematizado do fisco de interpretar e aplicar as normas no sentido de apenas maximizar as suas receitas em detrimento do contribuinte.*

4.18. *Cita doutrina e jurisprudência.*

5. *Ao final, requer:*

a) *a suspensão da cobrança do crédito tributário;*

b) *a descaracterização do crime de sonegação e fraude, ante a ausência do elemento subjetivo do tipo, qual seja, dolo específico;*

c) *O afastamento da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), diante da ausência de provas da omissão dolosa pelo autuante;*

d) *nulidade das multas e, alternativamente, a minoração em consonância aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade;*

e) *a impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada e de ofício;*

f) *o cancelamento do termo de fiscalização, tendo por consequência imediata o cancelamento integral do crédito tributário.*

6. *É o relatório.”*

02- A impugnação da contribuinte foi julgada improcedente pela decisão da Delegacia da Receita Previdenciária do Rio de Janeiro com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2015, 2016

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DAS LEIS. ANÁLISE INCABÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário, sendo incabível a sua análise pelo julgador da esfera administrativa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DAS DRJs.

Os órgãos julgadores de primeira instância do processo administrativo fiscal federal (Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJs) não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015, 2016

RENDIMENTOS ISENTOS. DOAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A doação, para ser aceita como rendimento isento e não tributável, deve constar das Declarações de Ajuste Anual do doador e do donatário, e ser comprovada mediante documentação hábil e idônea, inclusive quanto à efetiva transferência do numerário doado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Justifica-se a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, estando presentes os elementos cognitivo e volitivo, visando a se esquivar do pagamento de tributos.

MULTA DE 150% EXIGIDA JUNTAMENTE COM TRIBUTO. MULTA DE 50% EXIGIDA ISOLADAMENTE. COBRANÇA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa isolada de 50% incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão que deixar de ser recolhido, independentemente da multa de ofício incidente sobre o imposto suplementar apurado em procedimento de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

03 - Houve a interposição de recurso voluntário às fls. 1.657/1.679, requerendo no mérito a reforma da decisão.

Fl. 13 do Acórdão n.º 2201-007.654 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.720335/2019-72

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

04 - Conheço do recurso por estarem presentes as condições de admissibilidade.

05 – Quanto ao recurso voluntário o contribuinte alega diversas matérias, que passo a analisar na ordem de suas alegações, independentemente de versarem sobre o mérito ou como preliminar, posto que assim foi organizada a peça recursal.

06 – Alega os fatos primeiramente no item 1 de sua peça e após no item 1.2 faz um breve resumo da decisão recorrida para questionar a decisão de piso a partir do item 2 de sua peça, conforme itens abaixo que serão analisados.

2.1 - Das Decisões Administrativas

07 – Nessa parte o contribuinte questiona o fato da decisão recorrida entender pela inaplicabilidade das decisões administrativas à presente lide, argumentando que contem eficácia normativa, pedindo a reforma do julgado nesse ponto.

08 – Esse ponto é muito mais retórico não influenciando ou auxiliando no julgamento da presente demanda, pois o lançamento se constitui em omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior e omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, ou seja, são situações em que há a necessidade de prova documental para a análise da presente demanda, e, portanto, não vislumbro em que sentido determinadas decisões administrativas, a não ser aquelas vinculadas, poderiam de alguma forma servir por si só, de eficácia normativa em favor do contribuinte. Portanto, nada a reformar na referida decisão recorrida, nessa parte.

2.2 - Da Infração Omissão de Rendimentos Recebidos de Fonte no Exterior

09 – Nesse ponto, em síntese o recorrente alega que tanto a decisão recorrida quanto o lançamento sobre as doações efetivadas com parentes não foi clara, sendo ônus da prova à fiscalização em demonstrar que não se trata de doação, devendo a fiscalização circularizar em relação aos doadores, além do fato de ter declarado o ITCMD para o Estado de Santa Catarina, durante a fiscalização ter suprido a comprovação a que a autoridade lançadora pretendia, cita também a inteligência da Súmula 29 do CARF, sendo que o lançamento é baseado em meras suposições.

10 – Quanto ao questionamento sobre a doação o relatório fiscal de fls. 899/913 assim trata dessa questão, naquilo que importa ao deslinde do presente caso, *verbis*:

“No primeiro conjunto de documentos entregue, intitulado “DOAÇÃO EM 2014 DEPOSITOS EM CONTA CORRENTE” (fls. 274-287), percebe-se logo que todos foram emitidos depois de iniciado o procedimento de fiscalização, sendo que a primeira DIF (fl. 275) foi emitida em 23/10/2018 visando comprovar uma doação de R\$ 10.000,00 feita por um certo RAHITO JR MASCARDO BRONCANO, cujo endereço declarado é: Avenida dos Búzios, 2965, Condomínio Jurêre Internacional –

Florianópolis-SC, curiosamente, o mesmo endereço do sujeito passivo. Além disso: o CNPJ/CPF declarado (1331366) não é nem CNPJ nem CPF; o parentesco do doador é informado como "COLATERAL", sem a apresentação de qualquer documento que comprove; a data da doação consta como 23/10/2018, mas no campo "descrição" o contribuinte teve o cuidado de declarar que o recebimento da doação deu-se em 13/01/2014, ou seja, na mesma data que consta do extrato bancário.

O mesmo padrão se repete nas demais DIEFs, por exemplo, no segundo documento relacionado, o doador WINDELYN TIMBAL, outro parente colateral, que também mora no mesmo endereço do contribuinte e não tem CNPJ/CPF válido. Aparentemente, todos os doadores são parentes colaterais do sujeito passivo e moram junto com ele. Também foram entregues DIEFs para justificar os depósitos em conta corrente em 2015, conjunto de documentos intitulado "DOAÇÃO EM 2015 DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE" (fls. 772-894), e todas as doações recebidas do exterior.

(...) omissis

As doações recebidas são isentas desde que comprovadas a efetiva transferência de valores e identificados os doadores, cada uma das doações deve ser declarada de forma individualizada em DIRPF, ou seja, cada um dos doadores deve ser identificado, junto à respectiva data e valor das doações.

O valor de cada uma das doações recebidas em dinheiro deve ser incluído na ficha "Rendimentos Isentos e Não tributáveis", informando o nome do doador, seu número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou jurídicas (CPF/CNPJ) e o valor recebido.

Por óbvio, também é necessário comprovar a disponibilidade financeira dos doadores e a efetiva transferência dos recursos, mas não há comprovantes da origem das doações e de seu recebimento nos documentos entregues.

Quanto aos doadores, pesquisando alguns nomes (entre os menos comuns) no cadastro CPF, a fiscalização não logrou encontrá-los, provavelmente são filipinos.

Portanto, da análise dos documentos entregues, concluí-se que todos os depósitos em conta corrente e as doações permaneceram sem comprovação de origem, pois:

(...) omissis

2) quanto aos depósitos atribuídos a doação de terceiros, os documentos apresentados, as DIEF relativas ao ITCMD, foram todas emitidas em 2018, após o início da fiscalização, não sendo espontâneas. Os doadores não possuem CPF/CNPJ válido. Em sua maioria nem constam do cadastro CPF, portanto não são brasileiros, não declararam em DIRPF as doações supostamente feitas e não há qualquer comprovação de que possuíam recursos para fazê-las.

Se nem mesmo há comprovação de que os valores recebidos eram de fato doações que vieram de pessoas cuja existência ou disponibilidade financeira não é passível de ser averiguada, pode-se inclusive aventar que houve tentativa de fraude na emissão desses documentos (DIEFs e DARE) feita muito depois das supostas doações e apresentadas no decorrer do processo de fiscalização.

(...) omissis

Também verifica-se que o contribuinte não declarou na DIRPF do exercício de 2016, referente ao ano de 2015, o valor de R\$ 3.051.099,56, que trouxe ao país em 18/07/2015.

Naquela DIRPF consta apenas uma doação, no valor de R\$ 1.472.385,60 (correspondente a US\$ 567.000,00), que teria sido recebida em 25/01/2015.

(...)omissis

Também não conseguiu comprovar que os rendimentos recebidos em 2014 e 2015 que declarou como isentos mereciam de fato este tratamento tributário favorecido. Estes rendimentos declarados em DIRPF como doações vindas do exterior, no valor de: R\$ 3.300.000,00 e R\$ 2.016.270,00 em 2014, e mais R\$ 3.051.099,56 e R\$ 1.472.385,60 em 2015, conforme o quadro a seguir:

(...) omissis

Portanto, o contribuinte recebeu valores do exterior em quatro oportunidades, em três das quais, declarou em DIRPF como doações, mas não conseguiu oferecer qualquer prova válida para comprovar que se tratava de rendimento isento. Quanto aos depósitos bancários, evidencia-se a omissão de rendimentos, consubstanciada na aquisição da disponibilidade econômica correspondente a valores creditados em sua conta bancária, cuja origem não restou comprovada, e que sequer foram objeto da Declaração de Bens e Rendimentos relativas aos anos-base 2014 e 2015, exercícios 2015 e 2016.”

11 – Por sua vez a decisão recorrida adota os seguintes fundamentos quanto a esse ponto, *verbis*:

“21. Não cabe razão ao recorrente.

22. É firmado na esfera administrativa o entendimento de que a doação, para ser aceita, deve ser comprovada por meio de documentação hábil e idônea da efetiva entrega do numerário e lançamento nas respectivas Declarações de Ajuste, além de, também, dever ser compatível com os rendimentos e disponibilidades financeiras declaradas pelo credor à data da doação.

23. Assim, doador e donatário estão sujeitos a comprovar o que declararam e a comprovação deve se dar com a apresentação de documentos hábeis e idôneos que demonstrem, de maneira inequívoca, a efetiva transferência do patrimônio do doador para o do donatário.

(...) omissis

25. Como se depreende dos dispositivos acima transcritos, a informalidade dos negócios entre parentes não pode eximir o contribuinte de apresentar as provas da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito, apenas, às garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes interessadas. Contudo, não se pode querer aplicar essa mesma conduta ou vínculo de confiança na relação do contribuinte para com o Fisco. A relação entre Fisco e contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção.

26. No presente caso, não há comprovação da origem das alegadas doações, assim como os supostos doadores não possuem inscrição no Cadastro das Pessoas Físicas (CPF). Também não foi comprovada a efetiva transferência dos valores alegadamente doados.

(...) omissis

29. O fato de o contribuinte ter apresentado as declarações para o Fisco do estado de Santa Catarina (DIEFs) e as guias de recolhimento do ITCD não lhe socorrem, uma vez que somente foram emitidas após o início do procedimento fiscal, quando o contribuinte já não gozava de espontaneidade, conforme art. 138 do CTN:

(...) omissis

30. A iniciativa de apresentar as declarações e efetivar o recolhimento do ITCD após a ação fiscal poderia ainda ser interpretado como uma tentativa do contribuinte de dar aparência de legalidade às referidas transações.”

12 – Entendo, igualmente à decisão de piso, que não prospera a irrisignação do contribuinte.

13 – O ônus quanto ao fato constitutivo do direito à não incidência tributária na doação, cabe exclusivamente ao contribuinte que deve conter os documentos hábeis e idôneos a fim de demonstrar com facilidade que o lançamento de doações em sua DIRPF são de fato relativos a esse tipo de contrato, não cabendo ao Fisco a prova negativa, como pretende o contribuinte, e portanto, irretorquível a decisão de piso quanto a esse ponto.

14 - Complementando o raciocínio acima em relação ao contrato de doação, adoto como razões de decidir, parte do voto do I. Conselheiro Sávio Salomão no PAF nº 12898.001966/2009-32 j. em 03/09/2020, *verbis*:

“Decerto que nos termos do artigo 109 do Código Tributário Nacional, os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, o que significa afirmar que à luz de tais princípios é que são definidos os institutos, conceitos e formas do direito privado que tenham sido empregados pela lei tributária. Quer dizer, as doações apenas serão consideradas isentas do imposto de renda nos termos dos artigos 6º, *caput* e inciso XVI da Lei n. 7.713/88 e 39, inciso VII do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99 se forem realizadas de acordo com os requisitos elencados pela Lei civil.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 109 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita:

“Lei n. 5.172/66

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Pelo que se pode notar, se um conceito do direito privado é utilizado pelo legislador tributário sem qualquer referência ao seu conteúdo e alcance, tal conceito haverá de ser compreendido pelo intérprete tal como está posto no direito privado. Em outras palavras, se a lei tributária não alterou expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de direito privado por ela utilizado para definir hipótese de incidência tributária – é o que ocorre com o instituto da doação – não poderá o intérprete fazê-lo.

É nesse mesmo sentido que dispõe Luciano Amaro¹:

“Ao dizer que os princípios do direito privado se aplicam para a pesquisa da definição de institutos desse ramo do direito, o dispositivo, obviamente, não quer disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito. Isso não é matéria cuja regulação incumba ao direito tributário. Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos

¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

tributários. Ora, em que hipóteses isso se daria? É claro que nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias, pois – a conclusão é acaciana – somente em tais situações é que interessa ao direito tributário a pesquisa de institutos de direito privado.

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Como assinala Becker, com apoio em Emilio Betti e Luigi Vittorio Berliri, o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica Becker, não há um “marido” ou uma “hipoteca” no direito tributário diferentes do “marido” e da “hipoteca” do direito civil.”

Considerando que a *doação* é instituto de direito privado, faz-se necessário que investiguemos o que dispõe a própria legislação civil ao seu respeito, podendo-se elencar, de plano, algumas das disposições gerais previstas no Código Civil. É aqui que entra em cena o teor do artigo 541, parágrafo único do Código Civil, tal como mencionei anteriormente, e sobre o qual, aliás, gira a discussão ora em análise. Confira-se:

“Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002

Capítulo IV – Da Doação

Seção I – Disposições Gerais

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

[...]

Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.” (grifei).

Pelo que se pode observar, a doação é uma espécie de contrato em que uma pessoa, por espírito de liberdade e à custa do seu patrimônio, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito em benefício do outro contratante. Trata-se de contrato típico e nominado, cuja principal característica é a unilateralidade, impondo-se uma obrigação apenas ao doador, ainda que a doação seja onerosa, já que aí o ônus que se impõe ao donatário não tem o mesmo peso da contraprestação a ponto de desvirtuar a natureza do contrato².

Trata-se de contrato que é, em geral, formal ou solene, já que a lei impõe a forma escrita por meio de instrumento público ou particular, salvo nas hipóteses em que a doação tem por objeto bens móveis de pequeno valor, porque aí a lei dispõe que poderá ser realizada verbalmente. De fato, o legislador não cuidou de estabelecer critérios para a mensuração do conceito de “pequeno valor” e, portanto, trata-se de conceito aberto e indeterminado que deve ser preenchido à luz das circunstâncias do caso concreto, podendo-se assinalar,

² GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil. Contratos em Espécie. Vol.4, Tomo II. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

de logo, que a doação poderá ser declarada nula se, por exemplo, não for observada a forma prescrita no artigo 541 e *parágrafo único* do Código Civil.

Em comentários ao artigo 541 e *parágrafo único* do Código Civil, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho³ dispõem o seguinte:

“Entretanto, poderá ser simplesmente consensual (verbal), caso tenha por objeto bens móveis, de pequeno valor, se lhe seguir, de imediato, a tradição, conforme consta do parágrafo único do mencionado art. 541. É o caso, por exemplo, do amigo que doa uma caneta ao outro, entregando-a de imediato. Observe-se, entretanto, que o legislador não cuidou de estabelecer critérios para a mensuração do conceito de “pequeno valor”. Trata-se, pois, de um conceito aberto ou indeterminado, que deverá ser preenchido pelo juiz, no caso concreto. Em doutrina, há quem considere “pequeno valor” aquele que não suplante o teto de um salário mínimo, a exemplo do que sustenta a doutrina penal, quando da previsibilidade do furto privilegiado (CP, art. 155, § 2.º, CP), embora a questão não seja pacífica.”

Em posição contrária, parte da doutrina civilista sustenta que a doação verbal somente será admitida tendo por objeto bens móveis de pequeno valor, sendo que a concepção do que poderia ser entendido como *bens de pequeno valor* parte da comparação entre o objeto doado e o patrimônio do doador, não existindo parâmetro legal para tanto, de modo que coisas aparentemente valiosas podem ser doadas verbalmente se são forem consideradas insignificantes à fortuna do doador. Essa linha de raciocínio tem amparo no entendimento que restou firmado no Recurso Especial n. 155.240/RJ, relatoria do Min. Antônio de Pádua Ribeiro, em que a 3ª Turma fixou a tese de que *o pequeno valor há de ser considerado em relação à fortuna do doador, de modo que se se trata de pessoa abastada, mesmo as coisas de valor elevado podem ser doadas mediante simples doação manual*.

A expressão *pequeno valor* é um conceito jurídico indeterminado, de modo que seu significado deve ser interpretado à luz da diretriz da concretude. As circunstâncias do caso e as condições econômicas das partes devem ser levadas em consideração e determinarão o critério de razoabilidade para aferir se é ou não possível dispensar a forma escrita. A rigor, é nesse mesmo sentido que Nelson Rosendal⁴ tem sustentado:

“A forma escrita será da essência da doação de bens móveis, exceto no tocante a bens de pequeno valor, em que excepcionalmente se admitirá a forma verbal pela própria exigência de dinamicidade no tráfego jurídico. Justamente por isso, qualquer outro negócio jurídico que envolva a transmissão da posse ou propriedade de bens móveis de pequeno valor será realizado por escrito, sob pena de se presumir a doação na ausência de retribuição imediata (v.g., penhor, locação).

A chamada *doação manual* torna o contrato real, pois a tradição se torna elemento apto à própria configuração do contrato. Como a expressão *pequeno valor* é um conceito jurídico indeterminado, interpretar-se-á o seu significado à luz da diretriz da concretude. Ou seja, as circunstâncias do caso e as condições econômicas das partes determinarão o critério de razoabilidade para aferir se é ou não possível dispensar a forma escrita.” (grifei).

15 – Diante desses pontos acima identificados, passamos à análise das circunstâncias econômicas e financeiras do caso concreto sendo que é identificável no Relatório

³ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil. Contratos em Espécie. Vol.4, Tomo II. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁴ ROSENVALD, Nelson. Contratos (em espécie). In: PELUSO, Cezar. (Coord.). Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência. 7. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2013, p. 578.

Fiscal o valor das doações recebidas pelo contribuinte em cada ano calendário, já destacadas no relatório do presente voto, *verbis*:

DOAÇÕES		
Data da doação	Valor	Histórico
03/04/2014, data que consta nas DIEF, no campo "descrição".	R\$ 3.300.000,00	Declarado em DIRPF2014
21/07/2014, data que consta nas DIEF, no campo "descrição". Também é a data da e-DBV.	R\$ 2.016.270,00	Declarado em DIRPF2014. Consta da e-DBV apresentada pelo contribuinte e da relação emitida pela ADUANA-RFB no valor original de US\$ 900.000.00.
18/07/2015, conforme relação de e-DBV emitida pela ADUANA-RFB.	R\$ 3.051.099,56	Não foi declarado na DIRPF2015, mas consta da relação de DBVs emitida pela ADUANA-RFB.
23/04/2015, data que consta nas DIEF, no campo "descrição", mas na DIRPF2015 a data é 25/01/2015.	R\$ 1.472.385,60	Declarado em DIRPF2015 como tendo sido recebida em 25/01/2015 a título de doação de pessoa do exterior no valor original de US\$ 567.000.00.

16 – Estamos tratando de valores indicados em um total de R\$ 9.839.755,16 doados em 2 (dois) anos ao contribuinte, sendo que apenas indica em defesa como justificativa que:

“Com relação a serem os doadores em sua maioria Filipinos, a estes se impõem as dificuldades comuns a todos os estrangeiros que chegam a um novo país, neste caso, ao Brasil. Dificuldades de se estabelecerem, de se recolocarem no mercado, e, de regularização de documentos, entre outros.

Os estrangeiros citados utilizaram o endereço do Recorrente, uma vez que ainda não estavam estabelecidos fisicamente, com o intuito único de comprovar residência fixa, motivo pelo qual, diante do contexto, o bom senso e a razoabilidade devem prevalecer.

Quanto a não possuir CPF e a linha de parentesco colateral indicada, o raciocínio quanto às informações trazidas pelo Recorrente em fiscalização, deverão seguir a mesma mencionada no parágrafo acima, devido às dificuldades impostas quando a chegada de estrangeiros ao Brasil. (...)”

17 – Não é crível que, por mais que a pessoa seja de outra nacionalidade, e chegando a um novo país, com quantias de grande monta, como no caso concreto, não tenha ao menos o cuidado de se resguardar em relação à legislação desse novo país, sendo que os fatos estão relacionados a 2014 e 2015 e o início da fiscalização ocorreu somente em 2018!!!

18 - Ou seja, mesmo com esse período entre a data das supostas doações e a fiscalização, o contribuinte sequer se preocupou em se regularizar, ou ao menos em regularizar o CPF dos supostos doadores que alega serem de sua família, contudo, achou por bem apresentar declarações do ITCMD durante a ação fiscal, que na ocasião, pactuo com os fundamentos da decisão de piso que assim diz quanto a esse ponto:

“30. A iniciativa de apresentar as declarações e efetivar o recolhimento do ITCD após a ação fiscal poderia ainda **ser interpretado como uma tentativa do contribuinte de dar aparência de legalidade às referidas transações.**

31. Portanto, deve ser mantida a infração de Omissão de Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior, conforme lançamento fiscal.” (Grifei)

19 – Portanto, nesse ponto nego provimento ao recurso.

2.3 - Da Infração de Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

20 – Nesse ponto o contribuinte alega em síntese a aplicação das súmulas 25 e 29 do CARF, além do fato de não haver comprovação de conduta dolosa ou fraudulenta do contribuinte.

21 – Outrossim ao tópico anterior, entendo que não merecem reparos a decisão recorrida quanto ao lançamento por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

22 – O recorrente não nega que houve o depósito dos valores em sua conta, sendo que após intimado a comprovar as origens e natureza de cada depósito não conseguiu fazê-lo, havendo na ocasião a presunção do art. 42 da Lei 9.430/96 tal como bem destacado no voto recorrido que adoto como razões de decidir nesse tópico, nada havendo a prover, *verbis*:

“38. Conforme previsão do art. 42 da Lei nº 9.430/96, é necessário comprovar individualizadamente a origem dos recursos, identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação ou como rendimentos isentos/não tributáveis. Trata-se, portanto, de ônus exclusivo do contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca, a origem dos valores que transitaram por sua conta bancária, não sendo bastante alegações e indícios de prova.

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

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

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

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

1 - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00 (oitenta mil Reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

[...]

39. Portanto, de acordo com a previsão legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, é necessário que a comprovação da origem dos depósitos bancários seja feita individualizadamente, depósito por depósito. Trata-se, portanto, de ônus exclusivo da contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca, a origem dos valores que transitaram por sua conta bancária.

40. Como o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos, com documentos hábeis e idôneos e de forma individualizada, deve ser mantido o lançamento de ofício relativo a essa infração.

23 – Da mesma forma que a decisão recorrida, não é aplicável ao caso a Súmula 29 do CARF, por não haver conta bancária com diversos titulares, e quanto a Súmula CARF nº 25 a sua aplicação será tratada nos tópicos a frente de acordo com os temas indicados pelo contribuinte.

24 – Portanto, nesse ponto nego provimento ao recurso.

2.4 - Da Multa Isolada (Carne Leão)

25 – O recorrente questiona a cumulatividade na aplicação da multa de ofício e da multa isolada, alegando haver dupla penalidade.

26 – Nesse ponto adoto como razões de decidir a da decisão de piso que bem fundamentou e detalhou a questão, nada havendo a ser provido, vejamos:

“42. O contribuinte auferiu nos meses de 04/2014, 07/2014, 04/2015 e 07/2015, rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê leão), conforme descrito no Relatório de Fiscalização.

43. A autoridade lançadora aplicou, sobre o valor do imposto não pago a título de carnê-leão, a multa isolada prevista no art. 44, II, "a", da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a 44. Verifica-se, assim, que de acordo com o dispositivo legal acima transcrito, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar ou a restituir na declaração de ajuste anual, não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada. Saliente-se que a multa é "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

45. A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga (ou paga a menor), oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste, cujo resultado, não raro, tendo em vista as deduções previstas na legislação, acaba por indicar imposto a restituir.

46. Diante dos dispositivos acima citados, depreende-se que duas são as multas de ofício: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado – como no caso presente. Isso porque duas são as infrações cometidas - declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão -, que têm bases de cálculos distintas.

47. Logo, no caso presente, como o contribuinte deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão sobre os valores por ele recebidos nos períodos de apuração 04/2014, 07/2014, 04/2015 e 07/2015, cabível a aplicação da multa isolada sobre o valor do imposto que deixou de ser pago.”

27 – No caso a Súmula CARF nº 147 indica com precisão a possibilidade a partir da MP 351/2007 convertida na Lei 11.488/2007 da aplicação cumulativa de ambas as multas, *verbis*:

Súmula CARF nº 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%)

28 – Portanto, nada a prover nesse ponto, inclusive.

2.5 - Da Multa Qualificada e Dos Percentuais Aplicados

29 – Nessa parte o contribuinte alega em síntese a injusta aplicação da multa qualificada e seu percentual, dizendo que não houve a comprovação de dolo ou fraude por parte do contribuinte.

30 – Quanto aos argumentos relacionados à inconstitucionalidade do referido percentual, não é de se conhecer tal matéria diante da aplicação da Súmula CARF nº 02 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

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

31 – Outrossim, em relação a matéria da falta de comprovação da fraude e dolo, vejamos o quanto foi estabelecido na acusação fiscal nesse ponto, sem grifos no original:

“No presente caso, foi feita declaração inexata dos rendimentos recebidos do exterior, alguns trazidos ao país em moeda estrangeira pelo próprio contribuinte conforme as Declarações de Bagagem de Viajante (e-DBV) e/ou declarados em DIRPF, que foram indevidamente qualificadas como isentas.

Os depósitos em conta não foram sequer declarados em DIRPF, tendo o contribuinte alegado que se também se tratava de doações.

Como já visto anteriormente, **os documentos produzidos por ele para tentar comprovar a isenção, que são as DIEF relativas ao ITCMD, foram todas emitidas em 2018, após o início da fiscalização, não sendo espontâneas. Os doadores não possuem CPF/CNPJ válido. Em sua maioria nem constam do cadastro CPF, portanto não são brasileiros, não declararam em DIRPF as doações supostamente feitas e não há qualquer comprovação de que possuíam recursos para fazê-las.** Todos os doadores são relacionados como parentes colaterais, sem nenhuma comprovação, e todos residem no mesmo endereço do sujeito passivo.

Não foram declarados os depósitos em conta corrente bancária e as supostas doações recebidas do exterior não foram comprovadas como rendimentos isentos, trazendo por consequência a ausência de pagamento do respectivo tributo, ensejando a aplicação do inciso I, do artigo 44, bem como do § 1º do mesmo artigo que determina que o percentual de multa será duplicado nos casos previstos nos art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, anteriormente reproduzido.

A aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, **será aplicada sempre que houver o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**”

32 – É evidente que a acusação fiscal qualificou a multa, em decorrência da tentativa do contribuinte em demonstrar a não incidência do IRPF através de documentos fiscais elaborados durante a fiscalização para “legitimar” um suposto contrato de doação, inclusive indicando pessoas que sequer contem CPF e não possuem qualquer tipo de declaração de bens no Brasil.

33 – Além disso, não é de se aplicar a súmula CARF nº 25, pois da mesma forma que a decisão de piso fundamentou, no caso concreto não houve a sua qualificação por mera omissão, mas por conta da situação fática acima indicada no relatório fiscal, pois a tentativa de fraude por parte do contribuinte restou configurada, e portanto, a multa aplicada foi lançada de forma correta, não havendo nada a ser reformado.

2.6 - Da Representação Fiscal Para Fins Penais

34 – Nesse ponto, aplica-se os termos da Súmula CARF n.º 28, não havendo necessidade de maiores digressões a respeito e portanto afastos os argumentos recursais nesse tópico também, *verbis*:

Súmula CARF n.º 28 O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Conclusão

35 - Diante do exposto, conheço do recurso para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, na forma da fundamentação.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso