



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720944/2019-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.577 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente ELISEO FERNANDO SORIANO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015, 2016

NULIDADE. REQUISITOS DO LANÇAMENTO.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de 1/1/1997, passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, de forma incontestada, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

No caso de lançamento de ofício, o notificado está sujeito ao pagamento de multa sobre o valor do imposto de renda devido, nos percentuais definidos na legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

É perfeitamente cabível a aplicação da multa de ofício e da multa isolada por se tratarem de hipóteses legais distintas.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Falece competência à autoridade administrativa para se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar demonstrada a ocorrência de evidente intuito de fraude.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

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)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano Dos Santos, Wilderson Botto (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 09-71.993 - 6ª Turma da DRJ/JFA, fls. 1.397 a 1.413.

Trata de autuação referente a Imposto de Renda de Pessoa Física e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado, em 21/03/2019, o Auto de Infração de fls. 02 a 15, juntamente com o Relatório de Fiscalização de fls. 763 a 789, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF, exercícios 2015 e 2016, anos-calendário 2014 e 2015, respectivamente, que resultou em imposto suplementar, no valor de R\$ 4.574.977,68, acrescido de juros de mora, no valor de R\$ 1.398.952,87 (calculados até 03/2019), multa de ofício agravada, no percentual de 150%, no valor de R\$ 6.862.466,51, e multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, no valor de R\$ 829.910,75.

Motivou o lançamento de ofício:

- 1) A omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, nos valores de R\$ 4.000.000,00 e R\$ 2.041.722,99, relativos aos anos-calendário 2014 e 2015, respectivamente;
- 2) A omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários de origem não comprovada, nos valores de R\$ 947.195,62 e R\$ 9.720.878,53, relativos aos anos-calendário 2014 e 2015, respectivamente; e,
- 3) Multa por falta de recolhimento do IRPF à título de Carnê-Leão, nos valores de R\$ 1.099.173,85 e R\$ 560.647,67, relativos à omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, fatos geradores em 31/12/2014 e 31/01/2015, respectivamente.
- 4) Também foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 150%, em relação à omissão de rendimentos de fontes no exterior e omissão de rendimentos de depósitos bancários.

A seguir, reproduzo alguns trechos do Relatório de Fiscalização, de fls. 763 a 789:

(...)

O sujeito passivo não apresentou qualquer explicação ou documentos relativos à solicitação contida na TIPF, para que comprovasse os valores declarados em DIRPF dos exercícios de 2015 e 2016 (anos-calendário de 2014 e 2015) como doações, nas quais foram informados recebimentos de valores procedentes do exterior, no montante de R\$ 4.000.000,00 em 2014 e R\$ 2.041.722,99 em 2015.

(...)

Conforme a DIRPF do ano de 2014, o patrimônio do sujeito passivo aumentou de R\$ 4.613.451,27, em 31/12/2013, para R\$ 16.758.317,32, em 31/12/2014.

Considerando as dívidas declaradas de R\$ 8.619.940,66 em 31/12/2014, ante R\$ 227.940,66 em 31/12/2013, houve um aumento patrimonial líquido de R\$ 3.752.866,05, que poderia ser justificado com a referida doação de quatro milhões.

Além da alegada doação de quatro milhões, no ano de 2014, conforme os extratos bancários apresentados, o contribuinte também recebeu depósitos em conta corrente no valor de R\$ 947.195,62 em sua conta corrente no BANCO COOPERATIVO DO BRASIL S/A.

Em 2015, recebeu depósitos em conta corrente no BANCO ITAÚ S/A no valor total de R\$ 416.100,00 e mais R\$ 9.304.778,53 no BANCO COOPERATIVO DO BRASIL S/A.

(...)

1) para os depósitos relacionados nos extratos não foi apresentado qualquer comprovante de origem ou mesmo algum recibo/certificado de quem tenha sido o responsável pelo depósito. Nenhum comprovante de que a origem dos valores provinha de rendimento isento ou não tributável (como as doações), sujeito à tributação exclusiva ou já tributado, ou que tenha sido depositado pelo próprio contribuinte 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 portanto 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).

(...)

houve um acréscimo patrimonial de R\$ 3.752.866,05 que somente poderia ser justificado pela doação declarada em DIRPF de quatro milhões.

Em 2015 declarou em DIRPF do exercício de 2016 que recebeu, em 10/01/2015, o valor de US\$ 761.638,00 (equivalente à R\$ 2.041.722,99 pelo câmbio da época) de um certo CAACBAY AGPITO II CANGMAONG. Além disso, conforme os extratos bancários apresentados, o contribuinte também recebeu depósitos em conta corrente no BANCO ITAÚ S/A no valor total de R\$ 416.100,00 e mais R\$ 9.304.778,53 no BANCO COOPERATIVO DO BRASIL S/A. O que perfaz um total de R\$ 11.762.601,52 recebidos ao longo daquele ano.

(...)

Portanto, o contribuinte recebeu valores do exterior em duas oportunidades e as 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 aos valores creditados em 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.

É importante ressaltar que, conforme resposta do próprio contribuinte às intimações enviadas pela fiscalização, os valores recebidos do exterior declarados nas DIRPF e 2014 e 2015 não se confundem com aqueles depositados em conta corrente.

(...)

No presente caso, foi feita declaração inexata dos rendimentos recebidos do exterior, alguns supostamente trazidos ao país em moeda estrangeira conforme 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, empréstimos ou de recebimento de dívidas.

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.

Quanto ao suposto empréstimo feito para a IGREJA DE DEUS INTERNACIONAL, destinada a compra de “locais em São Paulo, Rio de Janeiro e Vitória”, também não foi entregue qualquer documento sobre a transação, como o contrato de empréstimo ou comprovantes de que os depósitos no valor total de R\$ 2.466.368,59, relacionados no relatório o Livro Razão daquela entidade religiosa, tenham sido de fato feitos por ela, já que não foi apresentado qualquer extrato bancário ou comprovante de depósito ou transferência. Todos os indícios levam a crer que se trata de uma fraude, conforme descrito pelo art. 72 da Lei n.º 4.502/64, uma vez que este suposto empréstimo nem mesmo foi declarado na DIRPF do sujeito passivo.

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.

(...)

A ciência do Auto de Infração se deu em 28/03/2019 (fls. 790 a 792), e o interessado apresentou, por intermédio de seu procurador, impugnação de fls. 798 a 825, em 24/04/2019 (fl. 797), alegando, em síntese, que:

(...)

Por fim, estando a obrigação principal da doação contemplada por meio do recolhimento do ITCMD e os valores declarados em DIRF como isentos, como já exposto, devem as doações possuir tratamento diferenciado, ou seja, caráter de isenção, não devendo os valores recebidos em 2014 e 2015 e serem oferecidos a tributação.

(...)

Nesta senda, como já elucidado no tópico anterior, o ato de doar faz nascer à 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 defini o caráter de isenção operações, bem como a sua confecção a destempo, atribuir as operações realizadas o caráter de fraude.

(...)

Como ponto controverso, resta a diferença de R\$2.250.000,00 (dois milhões, duzentos e cinquenta mil reais), a título de empréstimos efetuados pelo AVIARIO ao autuado, dos quais passa-se a fazer apontamentos, eis que a tese apresentada no relatório de fiscalização é questionável.

(...)

Perceba-se, diante do exposto, em que pese à presunção do autuante, não estou caracterizado, até porque a omissão de receita e rendimentos não pode ser subjetiva, nenhuma das hipóteses contidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4502/64, desta forma, não há crime, não há penalidade!

(...)

O autuado apresentou declaração, devidamente assinada pelo presidente da igreja, ora eleito, RODEL DELA CRUZ MANGILIMAN, com poderes para tanto, conforme ata de eleição juntada ao no processo de fiscalização, fls. 747 a 748, informando que os valores entregues possuíam o caráter de pagamento e devolução por ele emprestado à instituição religiosa. Note-se, que a declaração, inclusive, trouxe a destinação final do dinheiro. Certamente, se o caso concreto não existisse, tal informação não seria trazida a baila.

A declaração emitida justifica os depósitos realizados e deve ser considerado documento hábil para comprovação dos pagamentos dos valores a título de empréstimo devolvidos ao autuado pela instituição religiosa. Não cabe ao autuante menosprezá-la, porque não teve o cuidado de observá-la corretamente, em conjunto com os demais documentos apresentados.

(...)

Alega o atuante que o livro Razão apresentado não pode ser aceito como prova, tendo em vista que não acompanhou os documentos utilizados para a escritura, o que não se pode concordar, tendo em vista que a escrituração contida nas páginas apresentada retratam a realidade da instituição religiosa e está devidamente assinada por um responsável técnico, no caso a contadora, bem como pelo representante legal da instituição.

(...)

Em observação as análises contidas no relatório fiscal, resta claro que o autuante não logrou êxito em comprovar os crimes de sonegação ou conluio, mas, apenas uma suposta “tentativa” de fraude, tão pouco 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.

(...)

Sendo assim, não o pode o autuante exigir além da multa de ofício a multa isolada, caracterizando dupla penalidade ao autuado.

(...)

Impõe-se, pois, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração nº 09.2.01.00-2018-00109-1, que aplica indevidamente a pena de multa ao autuado, alternativamente a aplicação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade com a minoração da multa a patamar devido.

(...)

Desta forma, 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.

A vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do processo de fiscalização, espera e requer o autuado, ora impugnante, seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido:

- a) A suspensão da exigibilidade da execução, tendo por consequência imediata suspensão da cobrança do crédito tributário, até que se esgotem todas as formas de defesa do autuado;*
- 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 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, com o cancelamento integral do crédito tributário.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação do recorrente, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015, 2016

NULIDADE. REQUISITOS DO LANÇAMENTO.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de 1/1/1997, passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, de forma incontestada, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

No caso de lançamento de ofício, o notificado está sujeito ao pagamento de multa sobre o valor do imposto de renda devido, nos percentuais definidos na legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

É perfeitamente cabível a aplicação da multa de ofício e da multa isolada por se tratarem de hipóteses legais distintas.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Falece competência à autoridade administrativa para se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não

pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar demonstrada a ocorrência de evidente intuito de fraude.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte às fls. 1.417 a 1.454, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Na fase preliminar, a título de norte do que será arguido em seu recurso, ao mencionar os fatos, sem fazer solicitações específicas, o contribuinte, basicamente informa:

1 - que as transações das compra de imóveis passaram pelo crivo da Receita Federal do Brasil, eis que declarados em DIRF, sem quaisquer questionamentos;

2 - que o valor de R\$ 2.041.722,99, estava devidamente declarado na DIRF 2015;

3 - que as doações apontadas nos anos de 2014 e 2015 tiveram as DIFES entregues e os ITCMD'S devidamente recolhidos;

4 - que em relação ao acréscimo patrimonial alegado pelo fisco, não houve “enorme” acréscimo patrimonial que corrobore com a tese de omissão de rendimentos;

5 - que sobre as doações de 2015, as mesmas devem possuir o caráter de isenção, eis que tratam-se de doações identificadas, declarados em DIRF e recolhidos os ITCMDS respectivos;

6 - que em relação aos doadores e a falta dos documentos dos mesmos, alega que é comum a dificuldade de regularização de estrangeiros no Brasil e que por isso, os mesmos eram desprovidos de documentos, tipo, por exemplo, CPF;

7 - que caberia à fiscalização ter estendido a investigação aos co-titulares da conta corrente do recorrente;

8 - que caberia à fiscalização ter diligenciado junto ao Aviário no sentido de buscar as informações faltantes;

9 - que em relação ao dinheiro emprestado à igreja “MEMBRO DA IGREJA DE DEUS INTERNACIONAL”, nada mais era do que a devolução de empréstimo anteriormente efetuado;

10 - que em relação à suposta omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, para a majoração da multa era necessário a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, o que de fato não ocorreu e,

11 - que a multa isolada pelo não recolhimento do tributo não deve ser cumulada com a multa de ofício e, que as multas aplicadas são exorbitantes e chegam ao percentual de 150% e 50%, não devendo prosperarem.

No mérito, confirmando as insurgências preliminares, observo, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar basicamente as seguintes alegações:

1 - DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE FONTES DO EXTERIOR

Primeiramente, há de se destacar que o Recorrente sempre atendeu as solicitações da fiscalização, com verdade e boa vontade, eis que sempre teve interesse em esclarecer os fatos.

Do voto do Recorrido, extrai-se que:

A comprovação da efetiva transferência e a disponibilidade do doador imprescindível para a comprovação da alegada doação, não foram apresentada a fiscalização ou junto à impugnação.

Que a declaração de imposto sobre a renda da pessoa física prova que houve a declaração, mas não o fato declarado. Compete ao interessado o ônus de prova-lo. Tudo que é informado na declaração está sujeito à comprovação.

Ainda, tem-se que as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário; quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu; e valem somente entre as partes nele consignados, não em relação a terceiros, estranhos ao ato, no caso a Receita Federal.

Pois bem, vejamos:

1.1 - DAS DOAÇÕES RECEBIDAS DO EXTERIOR NOS ANOS DE 2014 E 2015.

Destaca-se que a doação é um contrato em que uma pessoa, por mera liberalidade, transfere de seu patrimônio, bens ou direitos, para outra pessoa que os aceita.

(...)

Neste contexto, diferente do que alega o Recorrido, as transações de compra de imóveis passaram pelo crivo da Receita Federal do Brasil, eis que declarados em DIRF, sem quaisquer questionamentos, sejam eles quanto à origem dos recursos, forma e valores declarados. Ou seja, operações tidas como regulares e válidas!

Ademais, o valor de R\$ 2.041.722,99 (dois milhões e quarenta e um mil setecentos e vinte e dois reais e noventa e nove centavos), está devidamente declarado em DIRF, 2015, CAACBAY AGPITO II CANGMAONG (valor original U\$ 761.638,00).

Entretanto, as transações inerentes às doações vindas do exterior, quanto à origem, que possibilitaram as transações comerciais acima mencionadas, foram passíveis de análise e autuação, eis que o Recorrido concedeu as mesmas o caráter duvidoso, de “suposta fraude”. Entretanto, questiona-se por qual motivo?

Neste contexto, perceptível é que por ora a origem do recurso mostra-se fundamental, quando conveniente, e, por outra, não! Sob este ponto, a análise do Recorrido possui claro caráter confiscatório, dando a causa dois pesos e duas medidas!

Ademais, frisa-se que sobre as doações apontadas nos anos de 2014 e 2015, as DIES'S foram entregues e os ITCMD'S devidamente recolhidos.

Neste contexto, estando à obrigação principal extinta, DIES'S enviadas e tributos (ITCMD'S) recolhidos, documentos que junta-se para observação, ainda que fora de prazo, fica ressalvado ao sujeito ativo do tributo, o Recorrido, 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.

Ainda sobre as obrigações, as acessórias possuem o objetivo de auxiliar o fisco na tarefa de fiscalizar e arrecadar os tributos, não se sobrepondo a obrigação principal, no caso em tela as DIRF'S foram entregues em consonância com o caráter de isenção que lhes foram atribuídas junto ao estado de forma regular, cumprindo sua finalidade, mesmo fora do prazo.

(...)

Por fim, estando a obrigação principal da doação contemplada por meio do recolhimento do ITCMD e os valores declarados em DIRF como isentos, como já exposto, devem as doações possuir tratamento diferenciado, ou seja, caráter de isenção, não devendo os valores recebidos em 2014 e 2015 e serem oferecidos a tributação.

1.2 – DA DOAÇÃO E DA ISENÇÃO

A doação é um contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere de seu patrimônio, bens ou direitos, para outra pessoa que os aceita, como já apontado anteriormente.

Em contraponto ao contexto acima abordado de doação, o Recorrido, em seu relatório de fiscalização, frisa que os documentos entregues pelo Recorrente deram-se após o início do procedimento de fiscalização, além disso, que os documentos emitidos, que endossam o ato de doar, possuem caráter de fraude, eis que nas DIES'S alguns doadores apresentam o mesmo endereço do autuado, grau de parentesco colateral com este, além de não possuírem CPF'S, perceba-se:

(...)

1. 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.

2. 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. Dificuldades de se estabelecerem, de se recolocarem no mercado, e, de regularização de documentos, entre outros.

(...)

Por fim, no contexto que se discute, cabia ao Recorrido ter estendido a investigação aos co-titulares da conta corrente do Recorrente, 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. Contudo, o Recorrido resumiu-se, ao longo do seu relatório de fiscalização, em presumir a não

isenção das doações e a suposta tentativa de fraude, motivo pelo qual o lançamento da multa, por omissão de rendimentos e qualquer outra penalidade que possa advir a título de infração penal, torna-se nula.

2 - DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Em primeira análise, vale destacar que o relatório do voto, que indeferiu os pedidos da impugnação do Recorrente, fls.13, fala em tributação específica e diferenciada para atividade rural, contudo, o Recorrente nada requereu neste sentido.

Inclusive, a questão acima apresentada comprova que os fatos e documentos não foram analisados da forma que deveriam ser, e, pior, que há, independente do que foi apresentado na defesa, juízo de valor preconcebido pela Receita Federal, para a condenação do Recorrente.

É o voto do Recorrido:

Sobre a omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, a autoridade lançadora relata em seu Termo de Verificação Fiscal que a apresentação dos extratos bancários foi requisitada, bem o Recorrente foi intimado a comprovar a origem dos créditos/depósitos, sem efeito.

2.1 - DOS EMPRÉSTIMOS EFETUADOS PELO AVIÁRIO

Como ponto incontroverso, entre Recorrido e Recorrente, tem-se que os valores de R\$1.250.000,00 (um milhão duzentos e cinquenta reais) e R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), recebidos a título de empréstimo pelo autuado, não devem ser oferecidos à tributação do imposto de renda, tendo em vista que a comprovação documental, sobre este específico, restou satisfatória, encerrando o assunto no âmbito da fiscalização.

Como ponto controverso, resta a diferença de R\$2.250.000,00 (dois milhões, duzentos e cinquenta mil reais), a título de empréstimos efetuados pelo AVIÁRIO ao autuado, dos quais passa-se a fazer apontamentos, eis que a tese apresentada no relatório de fiscalização é questionável.

Tendo em vista os fortes indícios apresentados no relatório de fiscalização, de que de fato houve entre o autuado e o AVIÁRIO uma operação de empréstimo, não poderia o Recorrido desqualificar de plano os documentos apresentados como prova, dando-os como emprestáveis, dos quais desde já requisita-se nova análise, sem aprofundar a investigação, uma vez que tinha meios hábeis para tanto. O AVIÁRIO é uma empresa constituída, de fato e de direito, que poderia corroborar com a apresentação de documentos e com a elucidação dos fatos, porque não foi intimado?

Ainda, no relatório de fiscalização o Recorrido apenas mencionou ter aberto fiscalização junto ao AVIÁRIO, contudo, não trouxe ao processo de fiscalização quaisquer documentos ou informações provenientes do mesmo, em corroboração a tese apresentada, contra o Recorrente.

(...)

A luz do que vem decidindo o CARF, Súmulas 25 e 29, todos os meios de prova e investigativos devem ser esgotados no processo de fiscalização, visando o equilíbrio entre o fisco e o contribuinte, sob pena de nulidade do lançamento.

Então, como forma de justiça, e diante da vasta documentação e esclarecimentos prestados pelo Recorrente, prontamente, quando da sua solicitação pelo Recorrido, o valor de R\$ 2.250.000,00 (dois milhões, duzentos e cinquenta mil reais) não deve ser

considerado com rendimento e levado a tributação, mas, sim, como recebimento de empréstimos.

2.2 - DOS EMPRÉSTIMOS E SUA RESPECTIVA DEVOLUÇÃO REALIZADOS PELA IGREJA “MEMBRO DA IGREJA DE DEUS INTERNACIONAL”.

O Recorrente apresentou declaração, devidamente assinada pelo presidente da igreja, ora eleito, RODEL DELA CRUZ MANGILIMAN, com poderes para tanto, conforme ata de eleição juntada ao no processo de fiscalização, fls. 747 a 748, informando que os valores entregues possuíam o caráter de pagamento e devolução por ele emprestado à instituição religiosa. Note-se, que a declaração, inclusive, trouxe a destinação final do dinheiro. Certamente, se o caso concreto não existisse, tal informação não seria trazida a baila.

A declaração emitida justifica os depósitos realizados e deve ser considerado documento hábil para comprovação dos pagamentos dos valores a título de empréstimo devolvidos ao autuado pela instituição religiosa. Não cabe ao Recorrido menosprezá-la, porque não teve o cuidado de observá-la corretamente, em conjunto com os demais documentos apresentados.

(...)

Com base no contexto mencionado, sendo a igreja “MEMBRO DA IGREJA DE DEUS INTERNACIONAL”, uma instituição regularmente constituída, tendo em vista que os documentos que lhe atribuem tal condição, registrados no cartório de pessoas jurídicas, juntados as fls. 747 a 759, porque não foi intimada pelo Recorrido para que apresentasse documentos e esclarecimentos, de modo a esgotar todos os meios de provas ainda no processo de fiscalização?

Inclusive, o esgotamento dos meios investigativos se faz obrigatório para que o lançamento oriundo do processo de fiscalização não seja cancelado, uma vez que a subjetividade precisa estar presente e ser o conjunto probatório claro eficaz, neste sentido, já vem decidindo o CAREF, em suas Súmulas.

2.3 – DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

O Recorrido, neste ponto, apurou a infração, aduzindo que o Recorrente depósitos em conta corrente no valor de R\$ 947.195,62 (novecentos e quarenta e sete mil cento e noventa e cinco reais e sessenta e dois centavos) no ano de 2014, em sua conta corrente no BANCO COOPERATIVO DO BANCO DO BRASIL S/A e no ano de 2015 com depósitos no BANCO ITAU no valor de R\$ 416.100,00(quatrocentos e dezesseis mil e cem reais), bem como no BANCO COOPERATIVO DO BANCO DO BRASIL S/A, no valor de R\$ 9.304.778,53 (nove milhões trezentos e quatro mil setecentos e setenta e oito reais e cinquenta e três centavos), dos quais, não há qualquer informação ou justificativa a respeito da origem, conforme abaixo:

(...)

Em observação as análises contidas no relatório fiscal, resta claro que o Recorrido não logrou êxito em comprovar os crimes de sonegação ou conluio, mas, apenas uma suposta “tentativa” de fraude, tão pouco caracterizou o dolo.

Este trabalhou apenas com possibilidades e supostas intensões, que para o caso concreto, não servem para caracterizar a penalidade pecuniária imputada ao autuado, motivo pelo qual resta recorrida a aplicação da multa por omissão de rendimento.

Conforme vê-se, no quadro abaixo destacado, o Recorrido, na descrição dos fatos limitou-se apenas em imputar ao Recorrente a “tentativa” de fraude, não cabendo tal conclusão a objetividade que a causa exige.

(...)

Em reforço a tese acima destaca, tem-se que 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.

Outro enfoque, quanto ao tema omissão de rendimentos, está contido no texto legal da Súmula 29, do CAREF, que trata da extensão da investigação sobre os co-titulares da conta bancária, no caso em tela, os doares, quanto à caracterização dos crimes contidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, conforme destaca-se:

"Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento". (GRIFEI).

(...)

Ademais, resta insuficiente a motivação para a qualificação da multa arbitrada, havendo apenas a presunção da omissão como fraude.

Ora, configurando o Recorrido como crime tributário o caso em tela, mas, não justificando o porque se enquadraria como crime, requisito imprescindível para qualificação da multa, que exige a efetiva comprovação do dolo específico do Recorrente, descabida é a penalidade.

3 - DA MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO CONCOMITANTES

O Recorrido aduz que as alegações do Recorrente quanto à improcedência da multa isolada lançada, concomitante com a multa de ofício, não são passíveis de análise pela RFB, eis que esta não possui competência para fazê-la, devendo a discussão ser feita no poder judiciário.

As alegações do Recorrido não merecem respaldo, frente ao caso concreto, pois:

Ao Recorrente não cabe à penalidade de multa, pelos argumentos já expostos nessa peça, bem como pelos documentos apresentados na impugnação.

Quanto à inconstitucionalidade da aplicação da multa isolada e de ofício aplicadas concomitantemente, o Recorrente reforça a tese de que as mesmas não podem ser aplicadas cumulativamente. Note-se, houve equívoco nas aplicações das penalidades.

(...)

Não obstante, a aplicação da multa isolada, prevista no inciso II, do art. 44, da Lei 9.430/96 não decorre de omissões pela falta de emissão de documento fiscal, mas, sim, do não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas mensais, portanto, trata-se de infração menos grave, penalizada de maneira mais leve.

Ainda, 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.

É o entendimento da jurisprudência:

4 – DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE DAS MULTAS ARBITRADAS

Na Constituição Tributária (art. 145-157, CF), o Supremo Tribunal Federal fixou interpretação ampliativa em relação ao art. 150, inc. IV, da Carta da República, para proibir penalidades que produzam efeito confiscatório aos contribuintes.

Destaca-se que a Fiscalização condenou o Recorrente as seguintes infrações: omissão de rendimentos recebidos de fonte do exterior; omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão, que resultou em constituição de crédito tributário no valor de R\$13.666.307,81 (treze milhões seiscentos e sessenta e seis mil trezentos e sete reais e oitenta e um centavos), em favor da Receita Federal do Brasil.

As multas aplicadas são exorbitantes e chegam ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e 50%(cinquenta por cento), não devendo prosperar, senão vejamos:

(...)

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.

Veja-se a dicção dos dispositivos constitucionais que os respaldam:

(...)

Não obstante, os Tribunais vêm temperando a norma do art. 97, inc. VI, à luz dos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco. Vale dizer, estão reduzindo multas excessivas independentemente de autorização legal expressa, baseando-se em argumentos e dispositivos de patamar constitucional.

5 - DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Foi aplicado ao Recorrente multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), com base no inciso II, art. 44 da Lei 9.430/96.

Em síntese alega o Recorrido que o Recorrente adotou conduta que **evidenciou** o dolo. Entretanto, para que seja aplicada a multa qualificada, necessária é a comprovação do evidente intuito de fraude, bem como restar caracterizado o dolo, neste contexto, em sede de voto, verifica-se que o Recorrido não conseguiu caracterizar o dolo, não havendo a comprovação necessária para aplicação de multa qualificada.

O lançamento de multa qualificada deve ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos, o que não ocorreu no presente caso. Prova disso é que já houve decisão no sentido de que *“não se justifica a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, se não restar devidamente comprovado o evidente intuito de fraude. Não basta ao fisco entender presentes ‘fortes evidências de intuito de fraude’”*. (Proc. Nº 11065.000197/2003-08, CARF, Rel. Luiz Martins Valero, 16/06/2004).

Paralelamente, não se encontra posições jurisprudências que defendem que meros indícios de fraude são suficientes para legitimar o agravamento da multa.

6 - DA BOA FÉ DO CONTRIBUINTE

Insta consignar ainda, que a boa fé não pode em hipótese alguma ser presumida. Presumir que a conduta do Recorrente é eivada da intenção perniciosa de se beneficiar às custas do fisco implica proceder contrariamente ao dever da boa fé.

Neste sentido:

“Importa, para o caso, as noções de boa fé e de abuso de direito. A boa fé auxilia como um dos critérios axiológico-materiais para a verificação do abuso de direito. O exercício de um direito será abusivo quando se constatar que o mesmo é contrário a boa fé objetiva. O fisco abusa do direito ao desconsiderar os limites da boa fé objetiva no curso do procedimento administrativo de apuração do fato impositivo da obrigação tributária. (JFRS Sentença - 50426821920134047100).”

Desta forma, 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.

Por questões didáticas, entendo que seja mais apropriado examinar as alegações recursais em tópicos separados.

1 - Sobre a omissão de rendimentos de fontes do exterior.

Neste tópico, o recorrente utiliza de vários argumentos que supostamente o socorreriam, entre eles a afirmação de que a doação seria isenta e que não caberia à Receita Federal autuá-lo em operações em que foram demonstradas que se tratavam de isenções, pois, segundo o mesmo, no máximo caberia ao órgão autuante zelar pelo cumprimento das obrigações acessórias, sem contudo lhe imprimir qualquer penalidade, haja vista o fato de que já tinha cumprido com as suas obrigações perante o fisco competente em relação ao tributo sobre doações, através do pagamento do ITCMD.

Analisando os autos, vê-se que o contribuinte insiste no argumento de que a doação seria isenta do pagamento de impostos. No entanto, conforme bem demonstrado nos autos, além do contribuinte não comprovar documentalmente a origem dos recursos e a operacionalização da operação da doação, que o enquadraria dentro dos limites legais de isenção, limita-se a se utilizar como único argumento plausível, o fato de ter pago o imposto relativo à operação da doação. No caso, este pagamento, que seria um dos elementos característicos da operação da doação, somente foi efetuado, após o início do procedimento fiscal, situação esta, que coloca por terra, as justificativas do recorrente.

Portanto, a declaração e o pagamento pelo contribuinte dos tributos relacionados à suposta doação, foi corretamente desconsiderado pela fiscalização como elemento de prova, pois foram efetuados após o início do procedimento fiscal, desfigurando a intenção do recorrente como elemento de comprovação da operação arguida. Senão, veja-se o Decreto 70.235/72 e a lei 5.172/66, que regem o tema:

Decreto 70.235/72

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Lei 5.172/66

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

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

Ademais, neste item de seu recurso, após estas considerações iniciais, da análise dos elementos constantes nos autos, entre eles, o acórdão recorrido e o recurso do recorrente, percebe-se que este, além de não apresentar novos argumentos ou elementos de prova, não traz nenhum outro motivo que venha a afastar a autuação. Por conta disso, adoto como razões de decidir, pela sua precisão, objetividade e coerência, o acórdão ora atacado, cujos trechos relacionados ao tema, transcrevo a seguir:

Da Omissão de Rendimentos Recebidos de Fontes do Exterior:

No tocante à omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, nos valores de R\$ 4.000.000,00 e R\$ 2.041.722,99, relativos aos anos-calendário 2014 e 2015, respectivamente, o contribuinte as informou em sua Declaração de Ajuste Anual como isentas, alegando que se trata de doação.

No entanto, não as comprova com documentos hábeis e idôneos, limitando-se a apontar supostos doadores, sem que fosse comprovada a operação.

Destaco a seguir parte do Relatório de Fiscalização, que bem trata o tema:

As doações recebidas são isentas desde que comprovadas a efetiva transferência de valores e a disponibilidade do doador, também existe a necessidade de que sejam declaradas, de forma individualizada, em DIRPF, ou seja, cada um dos doadores deve ser identificado, bem como a 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, o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou jurídicas (CPF/CNPJ) do doador 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 de sua origem nos documentos entregues.

A comprovação da efetiva transferência e a disponibilidade do doador, imprescindíveis para comprovação da alegada doação, não foram apresentadas à fiscalização ou junto à impugnação.

Saliento, ainda, que a declaração de imposto sobre a renda da pessoa física prova que houve a declaração, mas não o fato declarado. Compete ao interessado o ônus de prová-lo. Tudo que é informado na declaração está sujeito à comprovação. Nesse sentido destaco o disposto na legislação tributária:

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74). (Grifou-se)

Também sobre o mesmo assunto, tem-se que as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu (CPC, art. 376); e valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221), no caso a Receita Federal.

Dessa forma, mantém-se a omissão de rendimentos, nos valores de R\$ 4.000.000,00 e R\$ 2.041.722,99, relativos aos anos-calendário 2014 e 2015, respectivamente, por falta de comprovação da natureza isenta, conforme declarado pelo contribuinte.

2 - Sobre a omissão de rendimento caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

No que diz respeito ao argumento do recorrente de que a decisão recorrida não se ateu aos autos do processo ao considerar a menção feita à atividade rural que sequer estaria em discussão, entendo que os argumentos utilizados pela decisão recorrida sobre a referida atividade, foram apresentados a título de exemplo, onde a referida decisão quis dizer que, para afastar a tributação sobre os depósitos bancários, não bastava simplesmente mencionar a origem dos recursos, que era por exemplo proveniente da atividade rural e sim demonstrar que a origem dos mesmos, se enquadraria nas hipóteses legais de isenção. Por conta desse entendimento, vejo que não assiste razão ao recorrente em relação a estas insurgências.

Quanto à devolução dos empréstimos recebidos do Aviário e da igreja “MEMBRO DA IGREJA DE DEUS INTERNACIONAL”, apesar das insurgências do contribuinte ao mencionar que não foram considerados os documentos contábeis ou declarações apresentados, debruçando sobre os autos do processo, nota-se que o recorrente, apesar dos esforços na tentativa de comprovação das respectivas operações de empréstimo, não foi contundente ao demonstrar todo o fluxo de desenvolvimento da referida operação, a começar pela falta de demonstração do fluxo original dos valores outrora emprestados, incluindo a origem e o envio dos mesmos pelos mutuantes, documentos contratuais que atendam às exigências legais que o caso requer, como também todos os demonstrativos referentes aos mesmos. Neste caso, o recorrente não se desincumbiu de sua obrigação de afastar a presunção legal do ônus da prova em contrário.

Também, no que diz respeito à omissão de rendimentos, o contribuinte faz uma mistura entre intimação de co-titulares, enquadramento legais referentes à qualificação das multas de ofícios e outros temas totalmente alheios aos questionamentos relacionados à aplicação da multa de ofício relacionada ao inciso I, do artigo 44 da lei 9.430/96. Quanto à necessidade de intimação dos co-titulares, não é o caso de manifestação, pois a exigência legal, inclusive já simulado por este Conselho, através da súmula 29, é que a mesma se aplica a contas bancárias em conjunto, que não é o caso, sem falar no fato de que os supostos co-titulares não tinham sequer registros no cadastro no sistema CPF da Receita Federal, quanto mais contas bancárias ou movimentos em nome dos mesmos. Já os insurgimentos relacionados ao suposto crime tributário, este tema será debatido no item do recurso específico a este tema.

Portanto, vê-se que o recorrente não nega que houve o depósito dos valores em sua conta, sendo que o mesmo, 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. Por conta disso, neste item de seu recurso, tem-se que o contribuinte está desarrazoado, seja porque não se trata de qualificação da multa por fraude, seja porque não é o caso da súmula CARF nº 29. Senão, veja-se o artigo da lei e a referida súmula CARF:

Lei 9.430/96

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:

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

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze 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.

§ 5ºQuando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6ºNa hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

(...)

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

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

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

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

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

Súmula CARF nº 29

Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares.

3 - Da multa isolada e de ofício concomitantes, da proporcionalidade e razoabilidade das multas aplicadas e da multa de ofício qualificada.

Nestes itens do recurso, considerando que o recorrente não apresentou novos elementos de prova ou argumentos capazes de afetar a autuação e a decisão recorrida e também a objetividade, precisão e clareza da referida decisão em análise, também, adoto como minhas razões de decidir, os fundamentos utilizados pelo acórdão ora em ataque, cujos trechos, a seguir transcrevo:

Concomitância da Multa de Ofício e Multa Isolada:

Quanto à alegada improcedência da multa isolada lançada porque impossível aplicá-la concomitantemente com a multa de ofício, registra-se que ambas penalidades estão disciplinadas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações supervenientes.

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

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

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

(...)

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Esta vinculação determina uma dependência absoluta da atividade administrativa à lei que estabelece seus termos. A obrigatoriedade significa que o ato é imperativo, não existindo faculdade e não podendo deixar de ser cumprido pela autoridade lançadora. Assim, uma vez constatada a infração à legislação tributária em procedimento fiscal, o crédito tributário apurado pela autoridade autuante somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício. O que foi feito.

Cumprido esclarecer que é perfeitamente cabível a aplicação da multa de ofício e da multa isolada por se tratarem de hipóteses legais distintas.

A multa de ofício é devida em decorrência da falta de declaração dos fatos geradores, sendo calculada à base de 75% sobre o valor do imposto suplementar apurado.

A multa isolada representa 50% sobre o valor do imposto devido, a título de carnê-leão, que deixou de ser recolhido na época oportuna.

Além disso, a concomitância na aplicação das respectivas multas fica corroborada pelo próprio texto legal ao determinar que a multa isolada será aplicada até mesmo naqueles casos em que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual.

Ademais, as multas foram aplicadas de acordo com as determinações legais vigentes.

Portanto correto o lançamento de multa isolada, conforme indicado no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

Dessa forma, mantém-se o lançamento da multa isolada.

Da Constitucionalidade - Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade:

Nesse aspecto, cumpre esclarecer que à autoridade administrativa no desempenho da atividade lançadora, que é vinculada e obrigatória, cabe exigir o crédito tributário com observância da legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, segundo o artigo 144, *caput*, do Código Tributário Nacional, sem imiscuir-se no aspecto da validade da lei sob o ponto de vista de qualquer princípio constitucional, porquanto a norma legal presume-se válida e de acordo com os princípios da Constituição da República, assegurado o direito de quem, porventura, julgar-se prejudicado arguir a pretensa inconstitucionalidade na órbita competente, que é o Poder Judiciário.

Assim, acerca do argumento de possível ofensa a princípios constitucionais, não cabe efetivamente a esta autoridade julgadora manifestar-se a respeito, por lhe faltar competência para fazê-lo. repise-se, conforme o art 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela MP nº 449/2008. convertida na Lei nº 11.491/2009 (DOU de 28 de maio de 2009).

Portanto, não obstante o que a defesa traz em sua impugnação, por falta de competência não será feito aqui o exame da constitucionalidade de leis ou da legalidade de normas tributárias que fundamentaram o presente lançamento, estando este julgador administrativo adstrito aos estreitos limites da apreciação da matéria tributável.

Da Multa de Ofício Qualificada:

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, com base do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. que se transcreve:

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - (...)

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifei)."

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra geral é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. A aplicação da multa qualificada, prevista no inciso n. pressupõe que seja comprovado o evidente intuito de fraude.

A fraude, num sentido mais abrangente, consiste em uma ação ou omissão, promovida com má-fé, tendente a ocultar uma verdade ou a fruir de um dever. No caso da multa qualificada, a legislação tributária faz menção aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964. a seguir transcritos, definindo três situações distintas: sonegação, fraude e conluio.

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

Nas três situações, há que ser caracterizado o dolo. Por sua vez, o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

A fiscalização aplicou a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (150%) e não a do inciso I do mesmo dispositivo legal (75%), em virtude da conduta adotada pelo impugnante ter evidenciado o dolo.

E dúvida não há quanto a intenção de fraudar. Destaco a seguir parte do Relatório de Fiscalização:

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.

Quanto ao suposto empréstimo feito para a IGREJA DE DEUS INTERNACIONAL, destinada a compra de "locais em São Paulo, Rio de Janeiro e Vitória", também não foi entregue qualquer documento sobre a transação, como o contrato de empréstimo ou comprovantes de que os depósitos no valor total de R\$ 2.466.368,59, relacionados no relatório o Livro Razão daquela entidade religiosa, tenham sido de fato feitos por ela, já que não foi apresentado qualquer extrato bancário ou comprovante de depósito ou transferência. Todos os indícios levam a crer que se Traía de uma fraude, conforme descrito pelo art. 72 da Lei n.º 4.502/64, uma vez que este suposto empréstimo nem mesmo foi declarado na DIRPF do sujeito passivo.

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.

Assim, correta a qualificação da multa de ofício.

4 - Da boa fé do contribuinte

No que diz respeito a este insurgimento, vale lembrar que o próprio Código Tributário Nacional (CTN), instituído através da lei 5.172/66, menciona que a responsabilidade pelas infrações à legislação tributária, independe da intenção do agente. Mesmo que não existissem intenções do contribuinte em ferir a legislação tributária, caberia ao mesmo ter feito as correções necessárias antes do início de qualquer procedimento da fiscalização no sentido de sair em busca da correção das infrações à legislação tributária. Por conta disso, vê-se que o contribuinte não se encontra arrazoado quando suscita a utilização do princípio da boa fé, pois a além de não ter providenciado a tempo as correções necessárias, não há a previsão legal para esta consideração neste caso em questão. Senão, veja-se os dizeres do CTN nos temas relacionados ao tema em questão:

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

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

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

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

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

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

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do

depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

Ao longo de seu recurso, o recorrente lança mão de várias decisões judiciais e/ou administrativas, além de entendimentos doutrinários, que corroborariam com suas alegações, no entanto, no que diz respeito às decisões administrativas invocadas pelo contribuinte, há que ser esclarecido que as referidas decisões, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se somente à questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Vale lembrar que o mesmo tratamento também é dispensado aos entendimentos doutrinários invocados pelo recorrente, pois apesar de enriquecerem o debate com doutos ensinamentos, não se constituem de normas complementares obrigatórias de serem seguidas.

Em relação às decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Fl. 24 do Acórdão n.º 2201-008.577 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.720944/2019-21