



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.722182/2018-14
ACÓRDÃO	2002-010.420 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VITOR HUGO DOS SANTOS PINTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

NULIDADE

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECADÊNCIA

A regra contida no § 4º do art. 150 do CTN é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inc. I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

CARNE LEÃO

Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber, de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A qualificação da multa ocorre quando a Fiscalização provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

Efeito confiscatório da multa não é matéria ser examinada pelo CARF (Súmula CARF nº 2). Redução da multa de 150% para 100%, nos termos da Lei 14.689/2023.

CUMULAÇÃO DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 147.

Os períodos objeto da aplicação da multa isolada são posteriores à vigência da MP nº 351/2007. Logo, deve-se manter a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento mensal do IRPF, a título de Carnê-Leão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades e violações a Princípios Constitucionais. Na parte conhecida, em dar parcial provimento para aplicar a retroatividade benigna, reduzindo a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael de Aguiar Hirano – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Rafael de Aguiar Hirano (Presidente).

RELATÓRIO

Contra o interessado foi lavrado o auto de infração de fls. 122 a 138 com exigência de crédito tributário no valor de R\$5.900.939,87 a título de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), juro de mora, multa proporcional de 150% e multa isolada de 50%.

O lançamento decorre da tributação de rendimentos omitidos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior. Também foi lançada multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão. O procedimento fiscal está descrito de forma minudente no relatório fiscal de fls. 140 a 163.

Irresignado, tendo sido cientificado em 20/8/18 (fl. 169), o contribuinte impugnou o feito fiscal em 14/9/18, apresentando o arrazoado de fls. 175/199, acompanhado dos documentos de fls. 200/279.

A 5ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A regra contida no § 4º do art. 150 do CTN é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inc. I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber, de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados.

A qualificação da multa ocorre quando a Fiscalização provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento do carnê-leão, bem como a que se exige juntamente com o imposto apurado no procedimento fiscal.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Não há como admitir o pedido de realização de diligência e/ou perícia quando não expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

É consabido que o acessório segue o principal. Essa é a regra. Desse modo, estando correto o lançamento do imposto, os encargos legais (multas e juro) são devidos de conformidade com a legislação de regência.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/03/2019 (fls. 375), o sujeito passivo interpôs, em 08/04/2019 (fls. 378), Recurso Voluntário, onde pede a improcedência do lançamento reiterando sua impugnação assim sintetizada na decisão de piso:

A intimação foi devidamente atendida, sendo esclarecido, inclusive com provas documentais e tradução juramentada, que não seria possível apresentar os recolhimentos fiscais de pessoa física, por tratar-se de RECEITA BRUTA/FATURAMENTO de PESSOA JURÍDICA, denominada BELMON, qual seja, entidade regularmente constituída sob as normas da legislação de Seychelles, da qual detém participação societária. Foi veementemente esclarecido que os recursos apurados pela fiscalização foram realizados de forma EXCLUSIVA na Conta da PESSOA JURÍDICA BELMON e nunca em quaisquer contas bancárias pertencentes à Pessoa Física, sendo tais recebimentos, exclusivamente, receita da pessoa jurídica.

Ainda, no mesmo instrumento, ficou consignado que o Impugnante nunca havia recebido dividendos da pessoa jurídica acima indicada, tampouco havia celebrado empréstimos ou tido disponibilidade econômica ou jurídica de quaisquer valores pertencentes à mencionada empresa. [...] Quanto a este trecho do relatório fiscal, vale deixar consignado, como sempre se deu em todas as alegações e defesas do Impugnante, que as atividades prestadas, invariavelmente pela Pessoa Jurídica BELMON, foram no sentido de ministrar treinamento e qualificação técnica dos profissionais envolvidos, com o único propósito de que os mesmos se tornassem mais aptos a prestar serviços de consultoria financeira com foco em operações estruturadas. [...] Assim, vale ficar consignado, que tanto a demissão do Impugnante perante a Caixa Econômica Federal, quanto o processo crime mencionado no Auto de Infração ora combatido, não tiveram ainda um desfecho, e continuam devidamente impugnados nas searas competentes com vias a obter-se sua completa e geral absolvição. [...] Os serviços de consultoria prestados, foram regular e lícitamente realizados por meio da empresa denominada BELMON. Conforme consta dos documentos juntados na resposta ao Fisco, e ora novamente anexados (constituição da empresa Belmon e tradução juramentada - doc. n. 4), trata-se de empresa regularmente constituída e com a observância das normas legais de Seychelles.

Ao contrário do que reiteradamente lançado no Auto de Infração, a empresa BELMON possui um fim institucional amplo, mas delineado, qual seja, captação de recursos e reinvestimentos. Não se trata exclusivamente de emissão de debêntures, mas também, conforme consta em seu objeto social, a empresa pode "(ii) dedicar-se a quaisquer outras utilidades ou negócios que não sejam proibidos nos termos de qualquer legislação vigente na Seychelles, ficando ressalvado que a Sociedade estará proibida de conduzir quaisquer negócios bancários, de resseguros ou fiduciários". Tais negócios são exatamente a atividade LÍCITA desenvolvida pela empresa.

Vale afirmar que não se vislumbra qualquer tipo de ilicitude na abertura de empresas no exterior, sendo conduta lícita, não proibida pelo ordenamento jurídico brasileiro. Inclusive, as próprias empresas brasileiras costumam efetuar tal tipo de operação, mediante a abertura de empresas no exterior, por inúmeras e distintas razões, que englobam desde a facilitação econômica das operações, como planejamentos tributários lícitos, proteção patrimonial e captação lícita de recursos internacionais.

Uma vez que se trata de Pessoa Jurídica regularmente constituída, a própria conclusão do Auto de Infração já revela uma antinomia. Como poderia uma pessoa física ser autuada pela falta de apuração de Imposto de Renda de Pessoa Física se os recebimentos foram todos efetuados em Pessoa Jurídica. Em outros termos, NÃO SE VISLUMBRA A OCORRÊNCIA DE AUTÊNTICO FATO GERADOR para apuração de Renda de Pessoa Física. Inclusive, também como já delineado linhas atrás, o Impugnante nunca, nem mesmo recebeu dividendos da pessoa jurídica acima indicada, tampouco havia celebrado empréstimos ou tido disponibilidade econômica ou jurídica de quaisquer valores pertencentes à mencionada empresa. Detinha, apenas, a participação societária.

Não é demais repisar que os recebimentos financeiros depositados na conta da empresa BELMON, e que são a única fundamentação do fato gerador objeto do presente auto de infração, são a RECEITA BRUTA/FATURAMENTO de PESSOA JURÍDICA situada no exterior. O Fisco nacional não possui competência para apurar eventuais ganhos ocorridos nesta pessoa jurídica, sendo unicamente competente o Fisco de Seychelles. Caso e quando se dê a distribuição de dividendos, só então poder-se-ia cogitar de eventual apuração pelo Fisco nacional, de acordo com a legislação pátria que estabelece a tributação dos dividendos recebidos de participação societário no exterior, para residentes fiscais brasileiros. [...] Como demonstrado, a própria fiscalização reconhece que os depósitos foram efetuados na conta bancária da PESSOA JURÍDICA BELMON. Em nenhum momento, a fiscalização logra em demonstrar que os depósitos foram recebidos diretamente pelo Impugnante. Em outros termos, caso o Impugnante tivesse recebido os depósitos diretamente em conta bancária de sua titularidade, com disponibilidade jurídica e/ou econômica dos ativos, utilizando-se dos depósitos para efetuar gastos ou acumular renda em sua pessoa física poder-se-ia cogitar da sustentação do presente Auto de Infração. Contudo, deve ser exaustivamente repisado, tal fato não ocorreu, vez que os recebimentos ocorreram exclusivamente pela Pessoa Jurídica.

No relatório fiscal consta a seguinte afirmação:

Não se sabe o motivo de tal alegação. Qual o motivo que a abertura lícita de uma empresa no exterior poderia ser mais grave e complicar a situação? A alegação lançada pela atuação fiscal não só não faz sentido como perde toda sua validade diante das normas internacionais de compliance fiscal mundial — o chamado fisco global. Como é de conhecimento do ente fiscal e de todos os operadores do

direito, as atuais obrigações chamadas de CRS (Common Reporting Standard) e CBC (Country by Country Report), levadas a efeito no âmbito do BEPS (Base Erosion Profit Shifting), e já devidamente adotadas no ordenamento brasileiro por meio das Instruções Normativas nº 1680 e 1681 de 2016, tem como efeito a identificação do beneficiário final de eventuais recebimentos e o controle de quaisquer operações mundiais com sua consequente tributação, caso se aperfeiçoem os respectivos e eventuais fatos geradores. Em suma, a empresa não foi aberta com o intuito de omitir eventuais recebimentos mas sim por motivos operacionais e empresariais, sobretudo de forma lícita e aceita pelo ordenamento pátrio. O Fisco Brasileiro nunca seria lesado pois, quando da distribuição dos dividendos, seria observada a tributação de acordo com as normas brasileiras.

Parece que o ente Fiscal deseja efetuar uma equivalência entre as Pessoas Jurídicas e as Pessoas Físicas, ao arrepio do que estabelece o RIR que efetua a devida distinção, conforme já citado, entre seus Livros I e II. Tanto é assim que o artigo 2º do RIR estabelece como contribuintes do IRPF "As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão" ao passo que no Livro II, já no seu artigo 146, o mesmo Regulamento estabelece que para o IRPJ: "São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto: I – as pessoas jurídicas (Capítulo I); [...] É notório que para o caso dos contribuintes pessoas físicas, residentes e domiciliadas no Brasil, aplica-se o chamado regime de caixa quando da distribuição e recebimento de eventuais dividendos. Se tais pessoas detêm participação em empresa offshore, sendo sócias ou beneficiárias, só estarão sujeitas à apuração e ao recolhimento de tributos no Brasil quando a pessoa jurídica lhe distribuir rendimentos na forma de dividendos e/ou por eventual redução de capital social e dissolução de sociedade, caso em que, aí sim, as Pessoas Físicas estariam sujeitas à tributação conforme a sistemática do recolhimento mensal obrigatório — o mencionado carnê-leão. Contudo, relembremos, nenhuma das hipóteses ocorreu no presente caso.

Nesta toada, fica nítida e clara a falta de respeito ao princípio da autonomia empresarial. A importância e respeito a tal princípio são essenciais em todos os países civilizados e também ao nosso ordenamento jurídico, sendo oriundo de um longo processo histórico, cujos princípios básicos remontam à Roma antiga⁵, percebemos que os lucros deveriam superar os custos da atividade, sob pena de esta se tornar irracional e impossível. [...] Em síntese, o que se busca com a criação das pessoas jurídicas é atribuir-lhes personalidade, autonomia, interesses e responsabilidade distintos dos de seus membros, gerando três consequências precisas, segundo as palavras de Fabio Ulhoa Coelho⁸:

Titularidade negocial, Titularidade processual e Responsabilidade patrimonial. Os casos de desconsideração da personalidade jurídica constituem a exceção do ordenamento, contudo, vale repetir que o paradigma não é a desconsideração,

mas sim a aceitação da pessoa jurídica como um ente distinto, com autonomia para contrair direitos e deveres. Isso se dá pela função da pessoa jurídica nos ordenamentos, ao se reconhecer o estímulo à economia, geração de empregos, arrecadação tributária etc. [...] No máximo, poder-se-ia cogitar, para o presente caso, de uma penalidade ao Impugnante pela falta de declaração das quotas da empresa BELMON, mas jamais a pretendida tributação e equiparação entre a Pessoa Física do Impugnante e a Pessoa Jurídica detentora dos rendimentos. Mais uma vez, o presente caso trata de RECEITA BRUTA/FATURAMENTO de PESSOA JURÍDICA situado no exterior e não de TRIBUTAÇÃO DE PESSOA FÍSICA, residente fiscal brasileiro, motivo pelo qual, o presente Auto de Infração já deve ser considerado nulo de plano com o seu consequente arquivamento.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO Conforme se depreende do Auto de Infração, a fiscalização aplicou a multa de ofício, proporcional, no montante de 150% do valor de todas as exigências fiscais que fez. Sabe-se que o percentual de 150% é o limite máximo dessa penalidade. No Relatório Fiscal consta que a multa foi fixada em 150% por dois motivos: 1) ter o Impugnante escondido que estava prestando serviços de consultoria à sua ex-empregadora — Caixa Econômica Federal, e; 2) esconder do Fisco o recebimento de dinheiro no exterior, para não ter que pagar imposto de renda, revelando o suposto cometimento do crime de Sonegação Fiscal.

Contudo, nenhuma das duas situações se sustenta. A primeira hipótese levantada pelo ente fiscal está sendo devidamente combatida em seara própria, vez que o Impugnante não cometeu nenhuma ofensa às normas vigentes, à época dos fatos, com sua ex-empregadora Caixa Econômica Federal. Também, tal conduta não seria de competência e análise pelo ente fiscal mas sim nas vias próprias — administrativa e trabalhista, de forma que não pode, por si só, sustentar a aplicação da multa, ainda mais em seu grau máximo.

Com relação à segunda situação, deve ser repisado mais uma vez, que a abertura de uma empresa no exterior, de forma lícita e regular, não pode, por si só, ser considerada configuradora do crime de sonegação fiscal. Inclusive, diante das normas de compliance tributário globais (CRS), sustentadas linhas atrás, tal alegação acaba por não se estear, vez que tal fim, eventual finalidade de sonegação, seria impossível de ser atingido pela mera abertura e recebimento de valores numa empresa situada no exterior — tangenciando até mesmo a possibilidade de alegação de crime impossível. Se assim fosse, inúmeras empresas governamentais de regime jurídico de direito privado, detentoras de empresas offshore, deveriam ser consideradas sonegadas contumazes.

Citando a Lei 9.784/99, afirma que a multa de 150% fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, entre outros, não tendo o fiscalizado em momento algum agido com dolo ou embaraço perante a autoridade fiscal.

Neste sentido, a aplicação da multa merece ser graduada, considerando o caráter individual da pena, ou seja, o histórico do contribuinte, tendo como limite o

patamar de 75%, e não o máximo estabelecido. Para tanto, utilizamos como base o que dispõe na Lei nº 4.502/64, mais precisamente em seu artigo 67, o qual atribui a competência à autoridade julgadora, atendendo os antecedentes do contribuinte, os motivos determinantes da infração e a gravidade de suas consequências efetivas ou potencias, definir os critérios para determinar a pena a ser aplicável.

Neste mesmo diploma, é possível identificar a pena básica de 50%, ao quanto acima disposto. E nem que se alegue que tal norma não pode ser aplicada, pois o CTN em seu artigo 108 consagra a aplicação da analogia, vedada apenas quando resulte na criação de tributo.[...] Pelo exposto, e mais do que dos autos consta, é que merece ser revista a multa aplicada, cancelando-a, ou reduzindo a um patamar razoável, visando atender os princípios que norteiam o processo administrativo, e inclusive ao princípio do não confisco tributário, todos consagrados na Constituição Federal.

DA IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E PROPORCIONAL
Mais uma vez deve ser ressaltado que não houve falta de recolhimento mensal obrigatório pelo carnê leão, pela singela razão de que, conforme fartamente sustentado e provado, não houve a distribuição de dividendos. Contudo, incessantemente, o ente fiscal confunde a Pessoa Física do impugnante com a Pessoa Jurídica da qual o mesmo detém participação societária — BELMON.

Caso tivesse ocorrido a utilização dos recursos ou a distribuição dos dividendos, só então poder-se-ia cogitar da aplicação desta penalidade. Contudo, o ente fiscal falhou em provar tal fato gerador, resumindo-se a lançar mão de argumentos como "pouco importa" e que "Para o Fisco não tem relevância".

Deveria sim ter provado que VITOR HUGO recebeu dividendos da BELMON, demonstrando os valores, datas e aí sim, construindo a argumentação e fundamentação para um lícito Auto de Infração. Contudo, como tal situação não ocorreu, restou ao ente fiscal lançar mão de argumentos genéricos sem se ater à ausência de fatos geradores no presente caso. [...] Prosseguindo na análise deste item, vale ressaltar que além da multa de ofício no patamar máximo de 150%, impôs a fiscalização ao Impugnante, a multa isolada de 50% pela falta de "carnê leão", valendo-se da mesma base de cálculo que utilizara para o lançamento do ônus proporcional. Como se sabe, a aplicação simultânea das duas multas é ilegal, conforme farta jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes. atual CARF, de acordo com as ementas de julgados que se seguem: [...]

DA DECADÊNCIA PARCIAL Conforme consta no Auto de Infração, o ente fiscal apurou fatos geradores ocorridos em três anos calendário (2012, 2013 e 2014), tendo o AI sido lavrado em 16/08/2018 (termo ad quem). Ora, de conformidade com o art. 173 do Código Tributário Nacional, o titular do direito de constituir crédito fiscal dele decai no prazo de 5 (cinco) anos. Em consequência, grande parte da autuação foi realizada para períodos já decaídos, sendo nula de pleno direito, acarretando a exclusão parcial de tais apurações, especificadamente os

seguintes fatos geradores constantes do Auto de Infração (termo a quo), todos com aplicação da desproporcional multa de 150%:

a) 02/05/2012 — R\$ 247.833,00 b) 07/05/2012 — R\$ 1.101.480,00 c) 28/03/2013 — R\$ 391.880,00 d) 08/04/2013 — R\$ 430.989,69 e) 09/04/2013 — R\$ 398.216,31 f) 11/04/2013 — R\$ 411.838,98 g) 12/04/2013 — R\$ 831.970,00

[...] O Relatório Fiscal menciona que o Impugnante pretendia aderir ao RERCT (Regime Especial de Regularização Cambial Tributária), Lei nº 13.254/16, mas que "[...] não consta que o contribuinte/sujeito passivo tenha aderido ao programa".

Realmente, em suas declarações, perante a Procuradoria Suíça, o Impugnante desejava aderir ao Regime, sendo que, inclusive, peticionou perante o juízo criminal da 10a Vara Criminal da Seção Judiciária do Distrito Federal neste sentido (doc. n. 5). Contudo, o pedido não foi apreciado, até esta data, pelo magistrado do caso, de forma que o impugnante se viu impossibilitado de aderir ao programa por razões alheias à sua vontade.

Quanto à sua adesão ao Regime, a intenção do Impugnante era óbvia, declarar as quotas sociais da empresa BELMON, de sua propriedade, justamente para corrigir o fato de não ter declarado tais quotas em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), sendo esta, aliás, a única omissão e infração cometida pelo impugnante. Conforme consta na Lei do RERCT, tal desiderato é plenamente possível, nos termos do que já preceituava a Lei nº 13.254/16, em seu artigo 3º, inciso III: [...] SUBSIDIARIEDADE MÁXIMA – DA NÃO TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO Contudo, se realmente o Impugnante cometeu algum crime e todos os valores mencionados neste Auto de infração são produto de alguma atividade criminosa, não se poderia cogitar de tributação, mas sim de uma pena confiscatória de bens, lançada em eventual condenação criminal. [...] Ora, como se pretende tributar o produto de crime? O Estado seria partícipe de eventual conduta criminosa, auferindo a renda e o proveito financeiro da atividade que ele mesmo, Estado, condena? Neste esteio, a moralidade administrativa impede que o Estado se aproveite de tais fatos. Para isto a legislação penal impõe a pena de perdimento de bens, mas nunca a sua tributação, conforme se depreende do artigo 91 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40): [...] Em outros termos, caso se cogite da aplicação de ambos cenários e esferas, de forma independente, estará sendo violado o princípio da capacidade contributiva. Como poderia o impugnante, hipoteticamente, perder todos os valores para a instância criminal e ainda ser instado a pagar o tributo exigido no AI com todas as penalidades exorbitantes? Naturalmente que, neste tenebroso cenário, que se cogita, mais uma vez, por mera hipótese, vez que a absolvição do impugnante será lograda na instância penal, não haveria capacidade econômica contributiva para se honrar com a obrigação tributária. [...] Em última análise, caso se pretenda tributar e confiscar os bens do Impugnante, não haverá capacidade econômica contributiva para honrar com a obrigação tributária. Desta feita, ou temos a tributação ou temos a pena criminal — ainda não existente, já que subjudice -, mas não os dois aplicados

ao mesmo tempo, ressaltando-se a possibilidade de se abater a tributação antes que ocorra o confisco do restante dos bens.

Para corroborar todo o entendimento anteriormente esposado, o defendente cita e transcreve por toda peça impugnatória legislação, doutrina e jurisprudência (administrativa e judicial) a respeito.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

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

Quanto ao pedido da recorrente acerca da intimação dirigida ao endereço do seu patrono (advogado), os incisos I, II e III do artigo 23 do Decreto nº 70.235 de 1972 disciplinam integralmente a matéria, configurando as modalidades de intimação, atribuindo ao fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, a intimação via postal, no endereço de seu advogado, não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235 de 1972.

Ademais a matéria já se encontra sumulada no âmbito do CARF, sendo, portanto, de observância obrigatória por parte deste colegiado, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 110 DF CARF MF Fl. 1186 Original DOCUMENTO VALIDADO ACÓRDÃO 2201-012.156 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO 12448.725688/2020-16 12 Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018 No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Diante disso, rejeito o pedido da recorrente de que as intimações sejam realizadas por meio de seu patrono.

O lançamento decorre da tributação de rendimentos omitidos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior. Também foi lançada multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto em parte a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

DA NULIDADE Não há falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 PAF foram observados quando da lavratura do auto de infração.

Há que se verificar inicialmente que o art. 59 do PAF enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; DRJ/BHE Fls. 7 II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Pelo transcrito, é de se considerar que somente os despachos e as decisões proferidos com preterição do direito de defesa ensejam declaração de nulidade.

Isso porque a lavratura de ato ou termo - categoria à qual pertence o auto de infração - não pode configurar "cerceamento do direito de defesa".

A apresentação de defesa, no caso, é posterior - e não anterior - ao ato impugnado. É oferecida contra esse ato.

Daí porque o PAF não arrolou o cerceamento do direito de defesa entre os vícios que ensejam a declaração de nulidade de ato ou termo.

Só os despachos e as decisões - repita-se - podem estar eivados desse vício processual.

Por outro lado, quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se esse lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (art. 60 do PAF).

Prova inequívoca de que não ocorreu o cerceamento do direito de defesa é que a exigência foi impugnada e está sendo examinada por esta autoridade julgadora.

DA DECADÊNCIA Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a lei determina que o contribuinte apure e pague o tributo por ele devido, com garantia à Administração Tributária de fiscalizar a atividade do contribuinte, homologando-a ou dela discordando, com o lançamento de ofício da diferença detectada.

O prazo decadencial para se efetuar o lançamento do tributo é, em regra, aquele previsto no art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual o

direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, incide a regra do § 4º do art. 150 do CTN, em que o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A regra contida no mencionado § 4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inc. I do art. 173 do CTN. A decadência na presente situação não pode ser reconhecida em virtude de as infrações terem sido praticadas por meio de dolo, fraude ou simulação, como será tratado mais adiante neste voto. Nesse sentido, o citado § 4º do art. 150 do CTN ressalva que não se começa a contagem do prazo de decadência da data da ocorrência do fato gerador. Aplica-se, pois, a regra geral do art. 173 do mesmo CTN. No caso, o contribuinte questionou pela exclusão do crédito tributário até o fato gerador de 12/4/13.

Entretanto, tendo ocorrido o fato gerador mais antigo em 31/12/12, o prazo para lançamento do imposto se extinguiria em 31/12/2018, a teor do inc. I do art. 173 do CTN. Como foi dada a ciência do lançamento ao contribuinte antes dessa data, não se operou a decadência propugnada pelo autuado.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR A respeito de tributação de rendimentos, o CTN define, em seus arts. 43, 44 e 45, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o arts. 43 e 45, o imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sendo contribuinte do imposto o titular da disponibilidade econômica ou jurídica.

A Lei 7.713/88, em seu art 3º, § 1º, dispõe que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, sobre todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda), os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também

entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ressalvadas as disposições dos arts. 9º a 14.

Ademais, o § 4º do art 3º da Lei 7.713/88 define que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Por oportuno, transcreve-se o art. 55, incs. VII e X, do RIR/99:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I): [...] VII- os rendimentos recebidos no exterior, transferidos ou não para o Brasil, decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital situado no exterior; [...] X- os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

Cabe destacar que é dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes. Nesse diapasão, o art. 118 do CTN, adiante reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, veio elucidar eventuais dúvidas sobre a questão:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/2001 assim justifica a criação desta norma antielisiva:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Luciano Amaro, em *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva 2009, ao comentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, afirma que a lei tributária é interpretada no sentido de permitir que a autoridade fiscal possa ir em busca dos fatos tributáveis, sendo que esse dispositivo não representa nenhuma inovação ao ordenamento jurídico:

O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária. O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

Noutras palavras, nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa). (grifos não são do original)

Desde que fundamentado em elementos de prova, a autoridade lançadora pode afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, dolosas ou não, objetivando identificar o sujeito passivo da obrigação, independentemente de consentimento judicial para tanto.

É irrelevante, para esse fim, se a pessoa jurídica envolvida foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorreriam justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física.

Cabe observar que Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro (in *Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores*, Revista Dialética, nº 137, pp 38-64) destacam que nos casos de utilização de pessoa jurídica em proveito de um dos sócios, como forma de dissimulação dos atos praticados por um deles, não há necessidade de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica e o Fisco pode atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por dissimulado:

5.1. Interposição de pessoas Aqueles que utilizam pessoas jurídicas para a prática de determinados atos podem ser alcançados diretamente, sem a necessidade de norma que preveja expressamente a sua responsabilidade. A questão é de identificação do contribuinte, à luz do art 121 do Código Tributário Nacional.

A atuação da pessoa jurídica em nome de terceiros não é vedada, em princípio. A própria legislação tributária admite que se atue por intermédio de representantes (mandatários, comissários), cabendo ao representado responder pelas obrigações assumidas.

Há casos, porém, em que a pessoa jurídica é utilizada como fachada para encobrir atos de terceiros. Trata-se dos casos em que a pessoa jurídica não tem finalidade própria. É mera casca. O terceiro age efetivamente e usa o nome da pessoa jurídica, que nada faz. Nesses casos, o que ocorre é interposição fraudulenta de pessoas.

Constatada a fraude, pode o Fisco atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por ser simulado. O fundamento legal para esse procedimento encontra-se no art. 149. VII, do Código Tributário Nacional, que autoriza a revisão do lançamento "quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo. fraude ou simulação".

Destaque-se que é dever funcional da autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do CTN.

Diante de todo o exposto, não poderia ser outro o entendimento da Fiscalização, conforme excertos a seguir reproduzidos do relatório fiscal de fls. 140 a 163:

O sujeito passivo VITOR HUGO DOS SANTOS PINTO tomou ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal em 06-07-2018 (Aviso de Recebimento – fls.12), tendo sido intimado a prestar esclarecimentos e apresentar documentos relativos a valores que transitaram por sua conta no exterior. [...] O sujeito passivo atendeu a Intimação apresentando a seguinte justificativa (fls. 13/14):

Como se observa na resposta acima, reconhece o sujeito passivo ter recebido dinheiro no exterior e deixa de provar eventual recolhimento de imposto. Alega, entretanto, que os pagamentos foram feitos a uma pessoa jurídica constituída na República de Seychelles, da qual detém vínculo societário, e não a sua própria pessoa física. [...] Não existe dúvida nenhuma de que VITOR HUGO recebeu dinheiro na conta da empresa BELMON, no Banco UBS AG ZURICH, na Suíça. Os extratos bancários de tal conta, bem como comprovantes de crédito/depósito assim comprovam.

Estes documentos foram encontrados no computador pessoal utilizado por VITOR HUGO na Caixa Econômica Federal, sendo que o próprio, em depoimento, reconheceu como sendo de sua propriedade tanto a empresa offshore quanto os depósitos.

A diferença é que o Ministério Público Federal diz que este dinheiro foi recebido por VITOR HUGO como propina por ter utilizado seu cargo na Caixa para

beneficiar empresas interessadas em obter empréstimos do FGTS, enquanto que VITOR HUGO alega que recebeu por ter prestado serviços de qualificação a funcionários de empresas de André Luiz de Souza, a Nova Advisors e Planner.

Para o Fisco não tem relevância. Relevante é que VITOR HUGO recebeu dinheiro no exterior, omitiu o recebimento e não pagou imposto de renda.

A alegação de que a beneficiária dos pagamentos seria uma pessoa jurídica também não o socorre. Na verdade, até complica a sua situação. O fato de ter aberto uma empresa offshore para recebimento de recursos no exterior é até mais grave do que se o interessado tivesse aberto uma conta em seu próprio nome. O recebimento de recursos no exterior em nome de empresa offshore é feito com uma simples finalidade: desvincular o nome do sujeito beneficiário final, geralmente uma pessoa física, do dinheiro depositado em nome da empresa “titular” da conta na qual o dinheiro foi depositado.

[...] Trata-se da chamada empresa de prateleira, “comprada” por pessoas com intenções nada nobres, como por exemplo esconder dinheiro do fisco no exterior.

Basta verificar o objeto social da empresa para concluir que se trata de uma empresa sem propósito algum. Vejamos:

Pelo texto acima, não se sabe qual a real finalidade da existência da empresa.

Que empresa é aberta para emprestar dinheiro? O item (i) diz que a finalidade é tomar valores monetários em empréstimo; o item (ii) diz que a empresa dedicar-se-á a quaisquer outros negócios não proibidos; e o item (iii) diz que a empresa praticará outros atos inerentes ao objetivo social. São objetivos totalmente vagos e genéricos que não dizem absolutamente nada. [...] VITOR HUGO alega que a BELMON seria a beneficiária dos depósitos, mas não apresentou nenhum contrato e nenhuma nota fiscal emitida por essa empresa para as empresas de André Luiz, para quem teria prestado serviços de qualificação profissional, atividade não contemplada no objeto social da referida empresa. Em nenhum momento, nos seus depoimentos, afirmou que prestou serviços através da empresa BELMON, sempre admitiu que prestou os serviços de forma pessoal, nas horas vagas. Além disso, não apresentou nenhum comprovante de despesa dessa empresa que teria sido paga com recursos que saíram da conta que recebeu os depósitos.

Portanto, no caso em tela, a Fiscalização não afastou a personalidade jurídica da empresa, tampouco entrou em seara alheia (se procede ou não a demissão do impugnante da CEF ou mesmo se procede ou não “o processo crime mencionado no auto de infração ora combatido”) e muito menos afrontou o princípio da autonomia patrimonial tratado no art. 170 da CF. Frise-se, a Fiscalização tão-somente atribuiu ao impugnante como o sujeito passivo que efetivamente realizou o fato gerador da obrigação tributária objeto do lançamento fiscal.

O atuado não declarou a empresa constituída no exterior à RFB. Não comprovou nenhum recolhimento de impostos, mas atestou o recebimento dos valores em conta na Suíça. Como cristalinamente consta no art. 118 do CTN, já transcrito, é

indiferente que os rendimentos sejam de origem lícita ou, eventualmente, ilícita, para se configurar o fato gerador ou, nas palavras da Fiscalização, “é irrelevante se os valores recebidos são oriundos de trabalhos legítimos prestados, ou se são fruto de atividades ou negócios ilícitos. Se a lei não dispuser em contrário, quaisquer valores recebidos serão sempre considerados rendimentos tributáveis”.

Cabe também observar que o art. 26 da Lei nº 4.506, de 1964, abaixo transcrito, é claro ao dispor que os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem:

"Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem." Ao contrário do que afirma o defendente, o objeto social, como ponderou a Fiscalização, possui “objetivos totalmente vagos e genéricos que não dizem absolutamente nada”. O sujeito passivo também “não apresentou nenhum contrato e nenhuma nota fiscal emitida”, tampouco em seus depoimentos “afirmou que prestou serviços através da empresa Belmon, sempre admitiu que prestou serviços de forma pessoal, nas horas vagas”. Da mesma forma, não apresentou comprovante de despesas da empresa Belmon. Destarte, consectário lógico considerar os rendimentos em comento recebidos pela pessoa física. E, nesse sentido, está-se diante do regime de caixa, não havendo falar em receita bruta ou faturamento da pessoa jurídica, como levantou o sujeito passivo na peça impugnatória, tampouco que, sem ter recebido dividendos ou empréstimos ou rendimentos por eventual redução de capital social / dissolução de sociedade, não haveria tido disponibilidade econômica ou jurídica referente aos valores depositados em conta na Suíça. Repita-se: o sujeito passivo é a pessoa física, no caso, o impugnante, pelo que os rendimentos devem ser considerados como de pessoa física e tributados como tal, pelo regime de caixa.

Os fatos geradores do imposto de renda ocorreram nas datas em que VITOR HUGO passou a ter a disponibilidade dos recursos transferidos para a conta da BELMON. (fl. 157)

Assim, se o sujeito passivo auferiu rendimentos tributáveis, não se pode furtar ao pagamento do imposto, sob a alegação de que não se beneficiou dos valores recebidos, que não houve riqueza nova, e que, portanto, o seu patrimônio ao final não foi afetado por esses rendimentos.

A Fiscalização buscou a verdade material, como se percebe da leitura do relatório fiscal, tendo intimado o contribuinte e instruído os autos com os documentos coletados. Ainda, a Fiscalização expôs seu entendimento de forma clara e cristalina sobre as razões que a levaram a concluir que o contribuinte omitiu rendimentos tributáveis. Destaque-se que, no referido relatório fiscal, constam explanações a respeito das infrações apuradas, bem como a respeito dos documentos que fundamentaram a apuração dos valores devidos no processo em pauta.

Frise-se que é dever da autoridade lançadora afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, no caso, dolosas, objetivando identificar os verdadeiros sujeitos passivos da obrigação tributária, independentemente de consentimento judicial para tanto, sendo da própria razão de ser (ratio essendi) do lançamento a atribuição de identificar o verdadeiro contribuinte ou responsável.

As alegações trazidas aos autos pelo sujeito passivo não são capazes de se contrapor a toda pesquisa, investigação e evidências trazidas pela autoridade fiscal a fim de caracterizar as infrações cometidas.

Firme-se que é da livre convicção da autoridade julgadora a apreciação das provas, princípio esse previsto pelo art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.” (grifos não são do original)

Por todo o exposto, com fulcro no conjunto probatório anexado aos autos, constata-se que correto está o procedimento fiscal adotado, sendo que o lançamento não merece reparo.

DA MULTA ISOLADA Sobre a multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do imposto de renda da pessoa física devido a título de carnê-leão, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, 1996:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Verifica-se, assim, que de acordo com o dispositivo legal transcrito, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual, não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada.

A multa pelo não pagamento do imposto mensal (carnê-leão) denomina-se “isolada” porque pode ser exigida isoladamente, isto é, independentemente do tributo, ou seja, continua sendo exigível ainda que os rendimentos tenham sido informados e tributados na declaração anual. Não significa, portanto, que não possa ser lançada em um mesmo auto de infração que apure também a falta na declaração anual dos rendimentos correspondentes.

A Instrução Normativa SRF nº 46, de 13/05/1997, regulamentando a matéria, determina que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas, sob a forma de recolhimento mensal, não pago, sujeita-se, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, aos seguintes procedimentos:

Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos: [...] II - Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:

a) quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora;

b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.

Diante dos dispositivos 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 na declaração de ajuste, se for o caso.

Isso porque duas são as infrações cometidas que possuem bases de cálculo distintas. A multa isolada é cabível quando a pessoa física deixa de efetuar o pagamento mensal do imposto (carnê-leão), devendo ser aplicada havendo ou não saldo de imposto a pagar na correspondente declaração de rendimentos. Note-se que o momento em que esse recolhimento deveria ter sido realizado precede o resultado do ajuste. O contribuinte é penalizado justamente pelo não recolhimento do imposto devido no momento adequado.

Como não se trata da incidência de tributo, não se pode falar de bis in idem na incidência dessas multas. A multa se torna aplicável quando verificada a irregularidade prevista na hipótese que a define. Sendo diversas as irregularidades, não cabe também nesse caso falar em dupla punição para uma mesma falta.

DA MULTA QUALIFICADA Quanto à multa qualificada, a Fiscalização assim justificou a sua aplicação:

Em síntese, na defesa, o contribuinte sustenta que "não cometeu nenhuma ofensa às normas vigentes, à época dos fatos, com sua ex-empregadora Caixa Econômica Federal" e "que a abertura de uma empresa no exterior, de forma lícita e regular, não pode, por si só, ser considerada configuradora do crime de sonegação fiscal".

Entende o autuado que “no máximo, poder-se-ia cogitar, para o presente caso, de uma penalidade ao impugnante pela falta de declaração das quotas da empresa Belmon”.

Ao contrário do que consta na peça impugnatória, esclareça-se que a qualificação ocorreu apenas pelo item 2) transcrito, e não, pelos itens 1) e 2), cumulativamente, ou seja, a Fiscalização concluiu que o sujeito passivo escondeu do Fisco o recebimento de dinheiro no exterior para não ter que pagar imposto de renda sobre tais rendimentos, ensejando, assim, a aplicação da multa qualificada.

De início estabeleça-se que os documentos carreados aos autos pela Fiscalização foram obtidos com supedâneo na legislação tributária aplicável, ou seja, obtidos por meios lícitos.

Impende destacar que a multa de ofício qualificada está prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Esse dispositivo legal determina que será aplicada a multa qualificada de 150%, quando do lançamento de ofício, sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos definidos 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.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, assim dispõem:

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 nos artigos 71 e 72.

Por sua vez, o conceito de dolo encontra-se no inc. 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.

Isso 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.

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade, são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que essa ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

A majoração prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, refere-se à conduta do contribuinte, aferível em face da legislação tributária, no curso de sua vida cotidiana.

Nesses termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte omitiu os seus rendimentos para confundir o Fisco e, assim, escapar à tributação, não se pode chegar à outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação montantes significativos de ganhos auferidos.

No caso em discussão, consoante as razões até aqui expostas, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício aplicada, pois a materialidade da conduta do contribuinte ajusta-se perfeitamente à norma contida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Veja-se um dos esclarecimentos do autuado à Corregedoria:

Assim sendo, registro que prestei serviços de treinamento e qualificação técnica em meus horários de folga e que recebi remunerações por eles. Admito que alguns depósitos para a Belmon Ltd. podem ter sido provenientes de terceiros, e não das empresas para as quais prestei os citados serviços.

Os fatos anteriormente apontados, demonstrados por elementos seguros de prova, levam à conclusão de que o sujeito passivo, conscientemente, omitiu do Fisco o fato de, na realidade, ter prestado serviços no Brasil e ter recebido por eles em conta no exterior, sem declarar os recebimentos à RFB, tampouco recolher o imposto correspondente, para tanto abrindo empresa de fachada (de prateleira) no exterior, não declarada às autoridades fiscais, com a clara intenção de manter-se ao largo da Fiscalização, tudo isso com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência dos respectivos fatos geradores. E, como corolário lógico, obteve-se uma redução indevida da base de cálculo do imposto de renda.

Registre-se, novamente, por pertinente, trecho da lavra de Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro:

Há casos, porém, em que a pessoa jurídica é utilizada como fachada para encobrir atos de terceiros. Trata-se dos casos em que a pessoa jurídica não tem finalidade própria. É mera casca. O terceiro age efetivamente e usa o nome da pessoa jurídica, que nada faz. Nesses casos, o que ocorre é interposição fraudulenta de pessoas.

A Fiscalização não presumiu o intuito doloso, sendo que as circunstâncias que legitimam e determinam a aplicação da multa qualificada estão, em verdade, suficientemente comprovadas.

De toda narrativa constante relatório fiscal e da vasta documentação acostada aos autos, verifica-se que o contribuinte omitiu rendimentos decorrentes do recebimento de rendimentos tributáveis de forma consciente e voluntária, mediante a prática de condutas desejadas, com intuito deliberado de ocultar patrimônio pessoal, violando a lei tributária e com pleno conhecimento de sua

ilicitude, de modo a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda. Incorreu, portanto, na prática no disposto no art. 71 anteriormente transcrito, não merecendo reparo, portanto, a conclusão da autoridade lançadora.

Assim, refutam-se os argumentos contrários ao emprego da multa qualificada. Julgar, no entanto, se houve ou não crime, extrapola a competência deste foro, competência essa atribuída ao Poder Judiciário.

(...)

DO RERCT Com a entrada em vigor da Lei nº 13.254, de 2016, foi criado o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - Rerct - o qual permitia ao contribuinte declarar voluntariamente recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, mediante o recolhimento de 15% de imposto de renda sobre ele, a título de ganho de capital e uma multa de valor equivalente a 100% desse tributo apurado, entre outros requisitos e impedimentos constantes na legislação correlata.

Como um dos efeitos da adesão ao regime, haveria a confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo (aquele que aderiu ao regime) na condição de contribuinte ou responsável, levando à remissão dos demais créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos nos termos do art. 6º, § 4º e § 8º da referida lei.

A IN RFB nº 1.627, de 2016, que, por seu turno, regulamentou a citada Lei nº 13.254, de 2016, assim tratou acerca do sujeito passivo optante pelo RERCT:

Art. 4º Poderá optar pelo RERCT a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil em 31 de dezembro de 2014, titular de bens e direitos de origem lícita, anteriormente a essa data, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais à RFB.

§ 1º O RERCT aplica-se também ao não residente no momento da publicação da Lei nº 13.254, de 2016, desde que residente ou domiciliado no País em 31 de dezembro de 2014, segundo a legislação tributária.

§ 2º O RERCT aplica-se também ao espólio.

§ 3º Não poderá optar pelo RERCT quem tiver sido condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1º do art. 5º da Lei nº 13.254, de 2016, ainda que não transitada em julgado.

§ 4º Não serão aplicados os efeitos da Lei nº 13.254, de 2016 aos detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem aos respectivos

cônjuges e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, em 13 de janeiro de 2016.

E no artigo seguinte da mencionada instrução normativa constaram as condições para a efetiva adesão ao programa:

Art. 5º A adesão ao RERCT dar-se-á pelo atendimento das seguintes condições:

I - apresentação de Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat), em formato eletrônico; II - pagamento integral do imposto sobre a renda à alíquota de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor total em Real dos recursos objeto de regularização; e III - pagamento integral da multa de regularização em percentual de 100% (cem por cento) do imposto sobre a renda apurado na forma prevista no inciso II do caput.

§ 1º A RFB disponibilizará cópia da Dercat ao BCB, dispensando o declarante do envio de cópia da declaração ao BCB.

§ 2º A adesão ao RERCT somente se efetivará com a satisfação de todas as condições do caput, não produzindo qualquer efeito a apresentação da Dercat desacompanhada dos pagamentos a que se referem os incisos II e III do caput.

É dizer que, conforme a legislação pertinente ao Rerct, o sujeito passivo em tela não comprovou o seu ingresso no programa, não constando como condição sine qua non para a sua adesão a dependência de autorização do Poder Judiciário.

Por derradeiro, é consabido que o acessório segue o principal. Essa é a regra. Desse modo, estando correto o lançamento do imposto, o que já foi linhas atrás exaustivamente abordado, os encargos legais são devidos de conformidade com a legislação de regência. Isto é, exigiram-se, na composição do valor total do crédito tributário aqui lançado, multas e juro de mora, segundo os preceitos legais citados no enquadramento legal do presente lançamento.

Contudo, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007 § 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 14.689, de 2023 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Destaca-se finalmente, que de acordo Súmula CARF nº 147, a partir da edição da Medida Provisória - MP nº 351/2007, passou a existir previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento mensal do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda, sujeito ao ajuste anual (75%).

Assim, como o contribuinte deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão, cabível a aplicação da multa isolada. É dizer que, tendo-se verificado, nos termos deste voto, a manutenção integral da omissão, descabe qualquer alegação no sentido de que houve duplicidade de lançamento.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades e violações a Princípios Constitucionais. Na parte conhecida, dar parcial provimento para aplicar a retroatividade benigna, reduzindo a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura