



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.723559/2016-83
ACÓRDÃO	2002-009.821 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JULIANA FERNANDES GODINHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

RENDIMENTOS. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELO CONTRIBUINTE. NÃO EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA.

Estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda da pessoa física rendimentos auferidos pelo contribuinte que, tomando parte em atos de comércio, exerce atividade como agente ou representante de terceiros, e não por conta própria, não se equiparando à pessoa jurídica, de acordo com a legislação do imposto de renda.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. REVISÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Tributam-se como rendimentos omitidos os valores recebidos de pessoas físicas e jurídicas em contraprestação por trabalho executado, a que título for, não oferecidos à tributação espontaneamente pelo beneficiário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS.

Configuram omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito do sujeito passivo mantida em instituição financeira, quando, regularmente intimado, deixa de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 147.

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

MULTA. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral(substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica e de pessoa física, omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, além da aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão e multa qualificada, referente aos exercícios 2012 e 2013.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 18/54), extrai-se:

A fiscalizada recebeu, por interposição de JOAQUINA, valores creditados por SÉRGIO, de R\$ 3.431.378,01 em 2011 e R\$ 420.000,00 em 2012, conforme demonstrativo; verificou-se que a maior parte destes valores se destinava a pagamento de mão de obra e aquisição de materiais de construção e mercadorias diversas, com vistas a reforma e decoração

dos imóveis de SÉRGIO e seus filhos localizados em Belo Horizonte e Guarapari; porém, uma parcela significativa desse valor foi apropriada por JULIANA, como pagamento por administração das obras citadas.

Constatou-se que o valor informado pela fiscalizada como “saldo residual da obra” não possui o caráter de “doação”, por se tratar de contraprestação aos serviços profissionais prestados por JULIANA, se configurando, na realidade, como rendimento do trabalho, sujeito à tributação do IRPF.

No curso da fiscalização, ficou comprovado que a soma dos valores creditados na conta corrente de JOAQUINA por SÉRGIO e apropriados por JULIANA foi superior aos R\$ 320.163,70, reconhecidos por ela na planilha de 02/02/15, identificado em legenda como “VALORES RECEBIDOS POR JULIANA”; tais valores foram debitados da conta de JOAQUINA por meio de cheques emitidos à ordem de JULIANA ou transferências para sua conta corrente, pagamentos de contas pessoais, investimento em previdência privada em nome de JULIANA e aquisição de apartamento por JULIANA, conforme demonstrativo (Tabela 3); não foi aceito o argumento de JULIANA de que alguns dos valores relacionados na Tabela 3 foram utilizados para “pagamentos diversos” ou “caixa da obra”, por não terem sido apresentados os comprovantes de tais pagamentos.

Com relação aos valores da Tabela 03 que saíram da conta corrente de JOAQUINA para a conta corrente de JULIANA, ocorreu um movimento inverso, que foi informado por JOAQUINA na resposta de 02/02/15, e os créditos comprovados como tendo esta origem foram relacionados na Tabela 04 e deduzidos na apuração final da parcela apropriada por JULIANA.

Valores creditados por SÉRGIO na conta de JULIANA. A interessada informou que esses valores se destinavam, igualmente, a pagamento de despesas com as obras administradas; em resposta de 29/09/16, ela enviou uma “planilha de conciliação bancária”, relacionando vários débitos ocorridos em sua conta bancária como “valores referentes a obra de Sérgio”, porém, não enviou os respectivos comprovantes, se limitando a informar “(...) que os comprovantes de pagamentos já foram encaminhados na fiscalização encerrada de Joaquina Pedra de Jesus, minha madrinha em cuja conta foram movimentados os montantes maiores, já anteriormente justificados”.

Honorários mensais recebidos de SÉRGIO e não declarados na DIRPF 2013. A fiscalizada informou que combinou inicialmente com SÉRGIO honorários mensais no valor de R\$ 1.800,00, por 20 meses, como pagamento por projetos de arquitetura e administração das obras, e, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, informou que recebeu os valores em espécie, de maio/2011 a dezembro/2012; ou seja, tais valores não estavam incluídos nos créditos efetuados por SÉRGIO na conta corrente de JOAQUINA; a contribuinte declarou em sua DIRPF 2012 os R\$ 1.800,00 recebidos mensalmente entre janeiro a dezembro de 2011, porém, não declarou os valores recebidos no ano de 2012 na DIRPF 2013; assim, foi efetuado o lançamento de

R\$ 1.800,00 entre os meses de janeiro a agosto de 2012, totalizando as 20 parcelas recebidas em espécie pela contribuinte.

Valores recebidos de outros clientes e não declarados nas DIRPF 2012 e 2013. A fiscalizada enviou extratos bancários referentes aos meses de janeiro a agosto de 2011 e identificou créditos efetuados por “outros clientes” em sua conta, além de Sérgio Duarte; os valores, relacionados na Tabela 06, não foram declarados em suas DIRPF 2012 e 2013.

Comissões recebidas de terceiros e não declaradas. Nas respostas de 29/09/16 e 07/11/16 a contribuinte identificou créditos em sua conta corrente que tiveram origem de fornecedores, referentes a porcentagem pagas ao arquiteto para fazer intermédio entre eles e o cliente, que foram listados na Tabela 07.

Depósitos bancários de origem não comprovada. A contribuinte foi regularmente intimada a identificar os depositantes e comprovar a origem e a natureza dos créditos efetuados em sua conta corrente no Banco Bradesco; a comprovação, pela contribuinte, da origem dos recursos utilizados nas operações de crédito de valores em conta de depósito mantida junto a instituições financeiras é exigência prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996; assim, verifica-se que competia à fiscalizada comprovar a origem dos recursos que transitaram em suas contas correntes, no período fiscalizado, exigência que não foi integralmente cumprida por ela; visando proporcionar à contribuinte ampla oportunidade de efetuar essa comprovação, todas as suas solicitações de prorrogações de prazo para atendimento às intimações foram acatadas pela fiscalização; no curso da ação fiscal, JULIANA foi atendida várias vezes, pessoalmente no Sefis ou por telefone, tendo sido orientada e alertada sobre a obrigatoriedade de apresentação de documentos comprobatórios de todas as suas alegações; esgotadas as possibilidades de esclarecimentos quanto à origem dos recursos movimentados, foi efetuado o lançamento de ofício, nos termos dos artigos 841 e 849 do RIR/99.

Após apresentação de impugnação por parte da contribuinte, foi proferido Acórdão nº 04-42.712 - 3ª TURMA da DRJ em Campo Grande/MS de e-fls. 4.016/4.040, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformada com referida decisão, a contribuinte apresentou recurso (e-fls. 4.061/4.108), pugnando, inicialmente, pela nulidade da decisão de primeira instância por não analisar todos os documentos postos aos autos e, nas demais razões, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

II.1. A Verdade Material Como Pressuposto Do Lançamento Tributário -Empresa Individual Da Impugnante - Equiparação À Pessoa Jurídica -Violação Da Teoria Dos Motivos Determinantes - Nulidade Do Auto De Infração

- O auto de infração é nulo, uma vez que tributou a impugnante pelo IRPF, por suposta omissão de receitas, que se referem à atividade habitual de agenciamento de negócios, o que a equipara à pessoa jurídica, ficando sujeita às regras de tributação destas; a imputação de suposta omissão de receitas a partir

da simples verificação dos ingressos financeiros na conta corrente não condiz com a realidade fática; o princípio da verdade material deve reger o processo tributário administrativo; a busca da verdade material se insere no poder-dever de fiscalizar;

- A fiscalização não respeitou pressupostos legais ao efetuar lançamento do IRPF apenas com base nos depósitos efetuados por terceiros na conta corrente da Impugnante, sem outra base concreta para a autuação; os montantes depositados nas contas correntes analisadas pelo Fisco, junto ao Banco Bradesco S/A, são fruto da atividade comercial da Impugnante de agenciamento de negócios, atividade que, conforme definições que apresenta, é assim caracterizada em razão de a impugnante (I) agir profissionalmente como intermediária de negócios entre o proprietário dos imóveis e os prestadores de serviços e comerciantes das mercadorias adquiridas para utilização nas obras e (II) visar obter lucro por meio da venda de serviços e bens a terceiros (no caso, o proprietário dos imóveis reformados).

- A Impugnante é contratada para acompanhar obras, prestar serviços de arquitetura, tais como decoração e paisagismo, além de realizar a contratação de diversos profissionais na realização da obra e efetuar a compra dos materiais que serão utilizados durante o serviço, obtendo lucro na operação; fica clara sua atividade comercial que, a teor do disposto no artigo 150, §1º, inciso II, do RIR/99, a equipara a pessoa jurídica e a torna sujeita às regras de tributação das pessoas jurídicas, e não configura a exceção prevista no inciso VI do art. 150, §2, que trata apenas de empreitada de labor, diferente da atividade exercida pela impugnante que envolve também contratação de outros profissionais e aquisição de materiais para realização das obras.

(...)

II.2. Da Efetiva Base de Cálculo do Imposto

- Caso vencida a questão acima, o lançamento não pode prevalecer, tendo em vista as diversas incongruências relacionadas à correta base de cálculo do imposto em tese devido pela Impugnante; o Fisco apurou ingresso de valores em duas contas correntes junto ao Bradesco S/A, cujas titularidades foram atribuídas à Impugnante; é necessário saber quais valores ingressaram nessas contas, e os valores que saíram e não representam acréscimo patrimonial, a fim de se chegar a uma base que possa ser tributada de modo correto.

- A autuação ocorreu em virtude de recebimentos de valores nas contas correntes, através das quais a Impugnante agenciou negócios relativos à reforma e decoração dos imóveis de SÉRGIO e seus filhos localizados em Belo Horizonte e Guarapari e, para tanto, ela recebia os valores dos contratantes e adquiria os materiais a serem utilizados nas obras, bem como a contratação de profissionais para executar os serviços; para se chegar à base de cálculo do imposto de renda, é necessário apurar os valores depositados/transferidos por Sérgio a estas contas, bem como outros recebimentos advindos de outras pessoas, e deduzir os valores

que foram efetivamente gastos nas obras, uma vez que esses últimos não configuram acréscimo patrimonial em favor da impugnante.

- Passa-se a demonstrar que a base de cálculo apurada pelo Fisco não corresponde à realidade, levando em consideração os valores apontados pela própria autoridade fiscal em seu Relatório, especificamente aqueles descritos no Tópico 4 - Infrações Apuradas, subdividido em 6 subtópicos, dos quais apenas o subtópico 4.1.3 não retrata recebimentos/creditamentos de valores em favor da Impugnante nas contas correntes citadas e que ensejariam acréscimo patrimonial dela; da soma dos valores descritos nestes subtópicos deve-se deduzir os valores (I) constantes no subtópico 4.1.3, e (II) aqueles usados para pagamento da prestação de serviços de terceiros e aquisição de material utilizado nas obras.

- Devem ser deduzidos na apuração da base de cálculo os valores de R\$ 90.000,00 e R\$140.468,15, correspondentes, respectivamente, a empréstimo realizado pela Impugnante junto ao seu banco (Construcard) e melhorias realizadas por ela no imóvel de seu pai, Cleber José Godinho, cujos comprovantes não foram entregues à época da fiscalização por não terem sido localizados.

(...)

- A omissão de receita enquadra-se na categoria das presunções relativas, admitindo prova em contrário por parte do contribuinte; entretanto, ao utilizar-se desta presunção, o Fisco não deve aplicá-la arbitrariamente, devendo sempre observar os ditames legais atinentes à espécie; no caso, o Fisco alega que "competia à fiscalizada comprovar a origem dos recursos que transitaram em suas contas correntes, no período fiscalizado (...)", contudo, conforme o Relatório Fiscal, o próprio Fisco é quem aponta a origem dos valores que supostamente teriam sido apropriados pela Impugnante.

- Não há dúvida de que a maior parte dos valores afirmados como omitidos pelo Fisco são provenientes de Sérgio (R\$ 5.431.738,75), conforme Relatório Fiscal, o que representa 99,06% de todas as entradas realizadas nas contas administradas pela Impugnante; assim, como a receita apurada foi comprovada pelos extratos bancários e contratos de prestação de serviços da impugnante, que era responsável pela contratação de mão-de-obra de terceiros e pela aquisição de mercadorias utilizadas nas obras, não se sustentam os lançamentos de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas anos 2011 e 2012 e Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada anos 2011 e 2012.

- Também não se sustenta a autuação relativa à suposta omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas anos 2011 e 2012, uma vez que os valores recebidos são inferiores a R\$ 1.000,00, cujo somatório no ano- calendário não ultrapassou o valor de R\$ 12.000,00, fato que possui respaldo no inciso II, do §3º, art. 42 da Lei nº 9.430/96.

- E também é indevida a autuação relativa à falta de recolhimento de carnê-leão, porque essa obrigação não se aplica às pessoas físicas equiparadas a pessoas jurídicas.

- De todo o esclarecido, o auto de infração deve ser revisto a fim de considerar base tributável apenas aquela apontada pela Impugnante (R\$ 496.258,42), e não aquela presumida pela Fiscalização (R\$ 1.668.803,54).

II.3. Da multa de Ofício qualificada - Inexistência de motivo para aplicação da multa de 150% sobre o tributo supostamente devido

- Não assiste razão ao Fisco para majorar a multa de ofício;

- Em primeiro lugar, porque não houve qualquer omissão de receita por parte da Impugnante, porque todos valores recebidos por ela constam dos extratos bancários fornecidos ao Fisco e decorrem da prestação de serviços de agenciamento de serviços relativos à execução das obras contratadas por Sérgio e seus filhos localizados em Belo Horizonte e Guarapari, como já esclarecido; e não houve omissão de informação sobre os rendimentos da Impugnante em sua DIRPF; quando do atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal nº 001 a impugnante declarou a origem e a quantia dos valores efetivamente percebidos nos anos de 2011 e 2012; valor de R\$ 350.000,00, assim como o de R\$ 21.600,00 (rendimentos recebidos de pessoas físicas), constam na DIRPF apresentada por ela em 2012, não foram omitidos, apenas não constam como rendimentos tributáveis, como pretende o fisco, razão pela qual não há que se falar em qualquer prática ilícita por parte da Impugnante quanto a essa omissão de receita; o dolo não se presume e os valores foram declarados em sua DIRPF, mesmo que em campo distinto daquele que o Fisco entende como certo.

- Em segundo lugar, não houve dolo por parte da Impugnante na utilização da conta corrente da Sra. JOAQUINA para administrar os valores recebidos para a execução das obras de Sérgio e seus filhos; desde a primeira resposta ao Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal nº 001 destinado à Sra. Joaquina, o Fisco já tinha ciência de que os valores da conta 13493-7 no Bradesco eram movimentados pela Impugnante; foram seis intimações e todas respondidas, corroboradas com a apresentação de inúmeras planilhas, recibos, notas e cupons fiscais, contratos e declarações, que comprovam não somente a origem, mas também a destinação dos valores; por isso, a Impugnante não foi declarada inapta ou inidônea pelo Fisco, ainda que tenha utilizado uma conta corrente que não fosse com seu CPF, e deve ser trazida ao caso a aplicação da Súmula 32 do CARF: A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.

- Demonstrada a boa-fé da Impugnante, a multa qualificada de 150% deve ser reduzida; não se aplica ao caso a Súmula 34 do CARF por dois motivos: não houve omissão de receitas, tendo havido erro de informação de doação na DIRPF, e a Súmula 32 do CARF autoriza a utilização de uma conta de terceiros, desde que a

pessoa que a utilize possua os documentos necessários capazes de infirmar que a conta é administrada por terceiro, sem intenção de burlar o Fisco; ante à apresentação de documentação hábil e idônea capaz de demonstrar a entrada e a saída de valores das contas com o único fim de promover a realização dos serviços contratados, fica descaracterizada qualquer ação ou omissão prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/6424, devendo a multa ser reduzida ao percentual normal de 75% sobre o valor do IRPF.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINARES

Nulidade – Da Decisão de Primeira Instância

A contribuinte suscita preliminarmente a nulidade da decisão de primeira instância por não ter avaliado os documentos constantes da impugnação.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, bem como quanto a decisão de piso, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento e a decisão não foram devidamente fundamentados na legislação de regência.

Concebe-se que o Acórdão da DRJ foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ademais, contrariamente ao que alega a contribuinte, observamos que os argumentos e documentos constantes da impugnação foram apreciados e rechaçados pelo julgador de primeira instância.

Especificamente quanto as planilhas de eventuais custos das obras que a recorrente pretende excluir da base, a decisão de piso assim se manifestou:

Nesse ponto, destaco informação da autoridade fiscal de que a contribuinte apresentou “planilha de conciliação bancária”, mas não apresentou documentos que permitam distinguir pagamentos de despesas de obras de Sérgio feitos com recursos da conta de Joaquina ou de sua própria conta corrente.

Eis o texto do TVF (fls. 44):

Em sua resposta de 29/09/16 JULIANA enviou uma “planilha de conciliação bancária”, relacionando vários débitos ocorridos em sua conta bancária como “valores referentes a obra de Sérgio”. Porém não enviou os respectivos comprovantes, se limitando a informar “(...) que os comprovantes de pagamentos já foram encaminhados na fiscalização encerrada de Joaquina Pedra de Jesus, minha madrinha em cuja conta foram movimentados os montantes maiores, já anteriormente justificados”.

Assim, se a autoridade fiscal já tinha considerado que os recursos movimentados na conta corrente bancária em nome de Joaquina se destinavam ao pagamento das despesas das obras de Sérgio, impõe-se reconhecer que cabe à própria Juliana comprovar que também efetuou pagamento de despesas dessas obras com recursos movimentados em sua conta corrente.

A contribuinte afirmou na impugnação que “é necessário saber quais valores ingressaram nessas contas, bem como os valores que saíram delas e que não representam acréscimo patrimonial à Impugnante, a fim de se chegar a uma base que possa ser tributada de modo correto pelo Fisco”. Porém, não cabe ao Fisco levantar provas de origem e aplicação de recursos movimentados pela contribuinte em contas correntes bancárias.

Não sendo o bastante, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa

A recorrente alegou, em sede preliminar, que ocorreu erro na capitulação legal da infração, pois deveria ter sido equiparada a pessoa jurídica, devendo ser declarado nulo o lançamento.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem

o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à 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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, “Termo de Verificação Fiscal”, “enquadramento legal” e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

A recorrente em relação ao mérito de todas as infrações apuradas, transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, enxertando apenas alguns comentários sobre a decisão recorrida, opto por reproduzir no presente voto, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo e mantenho em sua integralidade. É de se ver:

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA – VERDADE MATERIAL

A interessada pretende afastar integralmente a exigência tributária, por nulidade, com o argumento principal de que os valores recebidos por ela são decorrentes da atividade habitual de agenciamento de negócios, o que a equipararia à pessoa jurídica.

A fim de avaliar se o dispositivo acima transcrito se aplica ao caso aqui tratado, cabe verificar se a atividade “de agenciamento de negócios” que a interessada afirma exercer atende ao previsto no art. 2º quanto ao “fim especulativo de lucro” e se ela realiza a atividade de “venda a terceiros de bens ou serviços”.

Lucro é definido como um ganho auferido em operação comercial ou no exercício de uma atividade econômica.

No caso, a atividade de intermediação “de negócios entre o proprietário dos imóveis e os prestadores de serviços e comerciantes das mercadorias adquiridas para utilização nas obras” não apresenta características necessárias para ser classificada como uma atividade comercial, já que a interessada não era a detentora dos bens e serviços adquiridos por terceiros.

Tal atividade que a interessada afirma realizar pode visar um ganho, mas, não “lucro” no sentido de ser resultado de uma operação comercial.

Tendo em vista a definição da atividade apresentada na impugnação, resta claro que a mesma se enquadra nas exceções previstas no §2º do mencionado art. 150 do RIR/1998, mais especificamente no inciso III - “agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria”.

A situação está bem clara nesse sentido, vez que a impugnante demonstra claramente que essa atividade de agenciamento exercida por ela não implica em assumir os riscos inerentes a uma operação comercial.

Transcrevo a seguir trechos da impugnação com citação de textos doutrinários que, ao contrário do que defende a impugnante, sustentam o entendimento acima:

Para Sérgio Pinto Martins⁶, agenciador “é a pessoa que agencia ou encaminha negócios pra outrem”. Equipara-se a um ‘procurador’ de negócios alheios, negociando, procurando e solicitando serviços para outrem.

Helena Torres muito bem conceitua os contratos de mediação e agenciamento e corretagem, gêneros diversos de interposição de pessoas, que muitas vezes são confundidos pelos aplicadores do direito.

Para Torres⁷, “mediação é, pois, uma das modalidades de interposição de pessoas, exercida profissionalmente, com a função de promover a aproximação de pessoas, facilitando o relacionamento entre elas, em face de uma determinada finalidade econômica, para atingir a conclusão de negócios jurídicos”. Ainda de acordo com o professor da USP, “para que a mediação se possa aperfeiçoar como tal, são necessários os seguintes requisitos: i) atribuição ou aceitação de proposta para obter interessados para certos tipos de negócios; ii) cumprimento dos atos de aproximação das partes interessadas por intermédio do mediador, de modo imparcial; iii) para alguns, conclusão do negócio entre o comitente e o terceiro, graças à atividade do mediador”.

O princípio da verdade material, ou da liberdade na prova, que vigora no processo administrativo, confere ao julgador administrativo maior elasticidade na apreciação das provas, podendo lançar mão de provas por ele próprio coletadas, além de poder determinar a produção de novas provas não produzidas pelas partes, se entender necessário. Esse princípio está ligado ao princípio da legalidade, pois o julgador deve buscar exatamente o que determina a lei, e ao princípio do informalismo, que dispensa formas rígidas para o processo administrativo, bastando as formalidades necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental.

O lançamento foi formalizado em consonância com os dispositivos legais descritos no Auto de Infração, não havendo justificativa para reconhecer sua nulidade. Do exposto, não cabe acolher ao pleito da contribuinte quanto à equiparação de pessoa física à pessoa jurídica, com base na atividade profissional exercida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS E PESSOAS FÍSICAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Sobre a tributação de rendimentos auferidos pela pessoa física, cabe observar dispositivos do Decreto 3000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, conforme segue:

(...)

A responsabilidade pelas informações prestadas na declaração de rendimentos da pessoa física é do próprio declarante, como contribuinte direto (artigo 121 do

CTN), a quem cumpre oferecer à tributação na declaração anual o total dos rendimentos recebidos, independentemente de informação de terceiros.

O lançamento impugnado decorre de procedimento de fiscalização que apurou omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas e de pessoas físicas e omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, a autoridade apurou que a interessada omitiu rendimentos de origens diversas:

- 1- Valores creditados por SÉRGIO DUARTE na conta de JOAQUINA PEDRA DE JESUS, apropriados por JULIANA.
- 2- Valores creditados por SÉRGIO DUARTE na conta da própria JULIANA.
- 3- Honorários mensais recebidos de SÉRGIO e não declarados na DIRPF 2013.
- 4- Valores recebidos de outros clientes e não declarados nas DIRPF 2012 e 2013.
- 5- Comissões recebidas de terceiros e não declaradas.
- 6- Depósitos bancários de origem não comprovada.

Com relação aos itens 4 e 5 acima, verifica-se que na própria impugnação os valores apurados pela autoridade fiscal foram apropriados como entrada de recursos para justificar a alegação final de que a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada é inferior ao apurado no lançamento de ofício. Conclui-se que a impugnante não discorda dos valores levantados.

A alegação de que os valores recebidos de pessoas jurídicas nos anos 2011 e 2012 são inferiores a R\$ 1.000,00 e não ultrapassaram R\$ 12.000,00 no ano-calendário não é suficiente para justificar qualquer alteração no lançamento, tendo em vista que o disposto no inciso II, do §3º, art. 42 da Lei nº 9.430/96 somente se aplica à apuração de depósitos bancários de origem não comprovada.

(...)

No caso, conforme Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a comprovar origem de depósitos efetuados em sua conta corrente bancária e, diante dos esclarecimentos da própria interessada, constatou-se que alguns valores depositados correspondiam a rendimentos e comissões recebidos por ela e omitidos em suas respectivas DIRPF. A esses rendimentos não se aplicam as limitações de fiscalização descritas no artigo acima citado.

Também não procede a alegação de que não cabe autuação relativa à falta de recolhimento de carnê-leão por essa obrigação não se aplicar às pessoas físicas equiparadas a pessoas jurídicas, vez que, conforme já tratado no tópico anterior, os rendimentos auferidos pela contribuinte estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda da pessoa física.

Com relação ao item 1 - Valores creditados por SÉRGIO na conta de JOAQUINA, vê-se que a tributação somente recaiu sobre valores apropriados por JULIANA, mediante depósito em sua conta oriundos da conta de Joaquina e não devolvidos para essa.

A autoridade fiscal acolheu as justificativas apresentadas pela contribuinte de que os valores que transitaram pela conta de Joaquina eram correspondentes aos gastos com as obras de Sérgio e filhos. Eis o texto do TVF (fls. 36):

Verificou-se que a maior parte destes valores se destinava a pagamento de mão de obra e aquisição de materiais de construção e mercadorias diversas, com vistas a reforma e decoração dos imóveis de SÉRGIO e seus filhos localizados em Belo Horizonte e Guarapari, conforme contratos, orçamentos, notas e cupons fiscais, faturas, recibos e esclarecimentos apresentados no decorrer do procedimento fiscal referente a JOAQUINA.

Porém, uma parcela significativa desse valor foi apropriada por JULIANA, como pagamento por administração das obras citadas, como se verá.

Dessa forma, não há o que ser tratado sobre valores depositados por Sérgio na conta de Joaquina e lá utilizados, que não permaneceram na conta de Juliana e não serviram de base para o lançamento de ofício.

Com relação aos valores apropriados por Juliana, após transitarem pela conta corrente de Joaquina, a contribuinte inicialmente afirmou que recebeu de Sérgio a “doação” do “saldo residual de Obra” no valor de R\$ 320.163,70 e que teria utilizado recursos mantidos em sua conta corrente para pagamento de despesas das obras de Sérgio. Porém, a autoridade fiscal entendeu que os valores apropriados por Juliana superaram a quantia citada e foram utilizados por ela para “(...) pagamentos de contas pessoais, investimento em previdência privada em nome de JULIANA e aquisição de apartamento por JULIANA (...)”.

A fiscalização concluiu que a contribuinte não apresentou comprovantes de que utilizou recursos de sua conta corrente para pagamento de despesas da obra de Sérgio. E, da análise dos documentos juntados aos autos com a impugnação, não é possível adotar outro entendimento. A contribuinte apresentou cópia de muitos recibos, cupons fiscais, notas fiscais, contratos de prestação de serviço, etc, em nome dela, de Sérgio Duarte, de Joaquina e de terceiros, porém, não apresentou demonstrativo que permita correlacionar os pagamentos com créditos e débitos em sua conta corrente.

Com relação ao item 2 - Valores creditados por SÉRGIO na conta de JULIANA, da mesma forma, vê-se que a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar esclarecimentos e comprovantes sobre os valores depositados em sua conta corrente, mas a interessada não logrou comprovar sua alegação de que utilizou recursos de sua conta corrente para pagamento de despesas da obra de Sérgio.

Nesse ponto, destaco informação da autoridade fiscal de que a contribuinte apresentou “planilha de conciliação bancária”, mas não apresentou documentos

que permitam distinguir pagamentos de despesas de obras de Sérgio feitos com recursos da conta de Joaquina ou de sua própria conta corrente.

Eis o texto do TVF (fls. 44):

(...)

Assim, se a autoridade fiscal já tinha considerado que os recursos movimentados na conta corrente bancária em nome de Joaquina se destinavam ao pagamento das despesas das obras de Sérgio, impõe-se reconhecer que cabe à própria Juliana comprovar que também efetuou pagamento de despesas dessas obras com recursos movimentados em sua conta corrente.

A contribuinte afirmou na impugnação que “é necessário saber quais valores ingressaram nessas contas, bem como os valores que saíram delas e que não representam acréscimo patrimonial à Impugnante, a fim de se chegar a uma base que possa ser tributada de modo correto pelo Fisco”. Porém, não cabe ao Fisco levantar provas de origem e aplicação de recursos movimentados pela contribuinte em contas correntes bancárias.

Com relação ao item 3 -Honorários mensais recebidos de SÉRGIO e não declarados na DIRPF 2013, vê-se que a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar comprovação de recebimentos mensais no valor de R\$ 1.800,00, por 20 meses, e, em resposta, ela informou que o pagamento desses valores foi feito mensalmente, em espécie, de maio de 2011 a dezembro de 2012 e assim foram considerados pela autoridade fiscal, que tributou de ofício somente os valores referente a 8 meses do ano-calendário 2012, visto que a contribuinte já havia oferecido à tributação na DIRPF/2012 o valor correspondente a 12 meses.

Quanto ao item 6- Depósitos bancários de origem não comprovada, vê-se que a autoridade fiscal cumpriu devidamente com determinação contida na legislação tributária para apuração da omissão de rendimentos.

O art. 43 do Código Tributário Nacional dispõe que o imposto de renda tem como fato gerador a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação encontra-se expressa no artigo 849 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, nos seguintes termos:

(...)

A partir do advento da Lei nº 9.430/1996, art. 42, quando o contribuinte regularmente intimado não comprova a origem, os recursos depositados em conta de depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira são considerados rendimentos omitidos tributáveis, face à presunção legal.

Logo, cabe ao contribuinte demonstrar a origem dos valores depositados em sua conta bancária; não o fazendo, a presunção legal é de que tais depósitos originam-se de rendimentos subtraídos à tributação e, portanto, resta ao fisco proceder ao lançamento dos rendimentos assim obtidos por meio de prova presuntiva, nos termos legais.

Portanto, ao contrário do entendimento da impugnante, se a fiscalização, após intimar o contribuinte para os devidos esclarecimentos, concluir pela existência de depósitos bancários sem comprovação de origem, tem amparo legal para formalização da exigência tributária, e cabe ao contribuinte apresentar comprovação efetiva para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos tributáveis. Não se discute que tal presunção é relativa, mas que só pode ser afastada com apresentação de prova em contrário, que não compete à fiscalização tributária produzir.

A respeito do argumento da contribuinte sobre entrada de recursos representada por empréstimos via Construcard, no valor de R\$ 90.000,00, os Avisos de Débitos emitidos pela Caixa Econômica Federal (fls. 2195 a 2197) apenas comprovam que a interessada utilizou-se desse empréstimo para uma aquisição no valor de R\$ 23.653,70, no mês de agosto/2012, e que Joaquina Pedra de Jesus e Izabela Fernandes Godinho também se utilizaram do mesmo tipo de empréstimo para aquisições no mês de setembro/2012, nos valores respectivos de R\$ 29.800,00 e R\$ 30.000,00. Porém, consta desses documentos que os débitos das respectivas parcelas seriam feitos nas contas correntes de cada uma e não todas na conta corrente da impugnante. Ademais, não há nos autos comprovação efetiva que indique que tais aquisições foram utilizadas nas obras de Sérgio ou do pai da interessada ou mesmo de correlação desses gastos com depósitos feitos por eles na conta da interessada no ano de 2012.

Quanto ao argumento de que R\$ 140.468,15 se referem a melhorias realizadas em imóvel do pai da impugnante, cabe ressaltar que a destinação da verba não é suficiente para justificar a origem de depósitos efetuados na conta da interessada. Assim como já informado anteriormente, compete à contribuinte apresentar comprovação com vistas a correlacionar os gastos com débitos em sua conta corrente e depósitos feitos por seu pai, deixando claro que os recursos apenas transitaram por sua conta e que não foram utilizados em seu próprio benefício.

Portanto, tendo em vista que o lançamento foi formalizado em conformidade com a legislação tributária em vigor e levando em consideração documentos e esclarecimentos apresentados pela contribuinte em atendimento a várias intimações fiscais, não é possível afastar a exigência com base nas alegações apresentadas na impugnação.

Entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Correta, pois, a exigência tributária decorrente da omissão de rendimentos.

Da Multa Qualificada

A recorrente aduz que não houve intenção de fraudar o fisco, sendo indevida a aplicação da multa qualificada.

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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.

(...)

§ 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

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.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o 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 deferir o seu pagamento.

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

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71

a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Destarte, a meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.**

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 51/53):

6.3. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%

Conforme exposto, restou comprovado que JULIANA utilizava a conta corrente nº 13.493-7, da agência nº 3138 do Banco Bradesco, de titularidade de JOAQUINA, para movimentar os recursos creditados por SÉRGIO, caracterizando a utilização de interposta pessoa.

Tal fato não é negado pela contribuinte, que reconheceu como sua a movimentação da conta corrente de JOAQUINA, entretanto, a cooperação do sujeito passivo não elimina sua responsabilidade pelos atos praticados com o intuito doloso de dificultar que seus rendimentos fossem conhecidos pela RFB.

Note-se que JULIANA declarou apenas R\$ 21.601,00 como rendimentos tributáveis recebidos em 2011, e nenhum rendimento tributável em 2012. Ou seja, os rendimentos recebidos de SÉRGIO por interposição de JOAQUINA e ainda os rendimentos creditados diretamente em sua conta corrente, seja por SÉRGIO ou por outros clientes, não foram declarados por JULIANA à RFB.

Caracterizada ficou, no presente caso, a ação dolosa por parte da contribuinte, com o propósito deliberado de impedir o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da percepção de rendimentos e da consequente ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda.

(...)

A aplicação de tal multa, em casos semelhantes ao relatado, foi objeto de edição de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com efeito vinculante em relação à administração tributária federal, como abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 34

(...)

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma seqüência temporal e um padrão comportamental, especialmente, nas retificadoras para aumentar o custo de aquisição, sem qualquer respaldo, imediatamente posteriormente a alienação.

Ademais, como bem delineado no termo de verificação fiscal, a recorrente utilizou-se da conta de uma interposta pessoa para recebimento dos recursos creditados, motivo por si só, ensejador da qualificadora da multa, nos termos da Súmula CARF nº 34, que diz:

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Da Retroatividade Benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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

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

[...] § 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;[...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Da Multa Isolada cumulativa com a multa de ofício

A propósito da matéria, deixo de tecer maiores considerações, considerando a publicação da Súmula CARF nº 147, que assim dispõe:

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

Nestes termos, sendo 2011 o ano-calendário mais antigo do fato gerador, ou seja, período em que já vigorava a MP nº 351/2007, deve ser mantida a multa isolada pela falta de recolhimento de IRPF a título de carnê-leão.

Da Multa Confiscatória

No que se refere a multa aplicada, entendo que a decisão de piso não merece reparo, tendo sido observado os dispositivos legais e no percentual estabelecido por Lei.

Quanto ao alegado caráter confiscatório, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2:

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

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

ACÓRDÃO 2002-009.821 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15504.723559/2016-83

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

DOCUMENTO VALIDADO