



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720192/2016-18
ACÓRDÃO	2301-011.763 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARMELO PALMIERI PERRONE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem de recursos creditados em contas bancárias ou de investimentos, remete a presunção legal de omissão de rendimentos e autoriza o lançamento do imposto correspondente, conforme dispõe a Lei nº 9.430 / 1996.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Não logrando o sujeito passivo comprovar que não recebeu os rendimentos da pessoa jurídica, deve ser mantida a omissão de rendimentos correspondente ao valor recebido, que deixou de ser oferecido à tributação no ajuste anual.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA. DOAÇÃO. RENDIMENTOS ISENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A alegação da existência de doações recebidas de pessoa física deve vir acompanhada de provas da realização da operação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO. SÚMULA CARF N. 34.

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.

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.

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.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogenes de Sousa Ferreira, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente Auto de Infração decorrente de ação fiscal levada a efeito contra o Recorrente acima identificado, no qual foi lançado Imposto de Renda Pessoa Física no valor de R\$ 3.578.610,52, sendo R\$ 1.097.644,03 de imposto de renda pessoa física (código 2904), R\$ 457.607,79 de juros de mora calculados até dezembro/2016, R\$ 1.646.466,04 de multa proporcional de 150% e R\$ 376.892,66 de multa isolada (código 6352), constatadas as seguintes infrações: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas; omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas; omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada; e a multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 22/27), extrai-se:

(...)

DAS CONSTATAÇÕES

Isto posto, constatamos que:

1) Houve omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, sem vínculo empregatício, durante o ano de 2012. Valores estes efetivamente recebidos de Mauro Luis Lapa e Silva, cujo montante chegou a R\$ 2.720.000,00. Parte deste valor foi comprovadamente depositada na conta de Marta, como segue: R\$ 110.000,00 em abril/2012 e R\$ 1.838.000,00 em julho/2012. Ratificados pelo recibo total emitido em 10/07/2012.

2) Houve omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, sem vínculo empregatício, Qualicorp Corretora, no ato da venda das cotas do Grupo Padrão, também depositados em conta de terceiro, em 03/07/2012, no valor total de R\$ 900.000,00 (depósitos: R\$ 600.000,00 e R\$ 299.970,00, em 03/07/2012) e diversos depósitos recebidos como pagamento de serviços advocatícios, conforme contrato com o Grupo Padrão e depósitos efetuados na conta de Marta, vide planilha anexa ao presente relatório.

3) Rendimentos omitidos decorrentes de depósitos de origem não comprovada, depositados em contas de terceiros (Marta Xavier Maia), conforme planilha anexa ao presente relatório.

4) Em suas respectivas Declarações Anuais do Imposto de Renda, Exercício 2013, referente ao período sob análise, 2012, o Sr. Carmelo e a Sra. Marta não fazem menção sobre todos estes valores recebidos, inclusive a suposta doação recebida de Mauro Luis Lapa e Silva, fatos que não deixam dúvida quanto ao dolo destas omissões.

DO AUTO DE INFRAÇÃO E DEMAIS PROVIDÊNCIAS

Tendo em vista as constatações demonstradas acima, efetuamos a respectiva lavratura do Auto de Infração anexo.

Ressaltamos que não se trata de mero erro escusável de preenchimento ou equívocos de digitação, pois não houve qualquer menção dos valores recebidos, além da utilização de contas bancárias de terceiros para depósitos. Por isso, tendo em vista o intuito doloso do fiscalizado, aplicamos a multa qualificada de 150%.

Haverá representação fiscal para fins penais ao Ministério Público Federal.

(...)

A Sra. Marta Xavier Maia será incluída na sujeição passiva solidária e será cientificada deste lançamento.

Haverá multa isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), inclusive não houve recolhimento sobre valores declarados.

(...)

Após apresentação de Impugnação por parte do Recorrente e da solidária (e-fls. 600/630), foi proferido Acórdão nº 09-62.838 - 4ª TURMA da DRJ/JFA, a qual julgou procedente em parte o lançamento, excluindo da base de cálculo os depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 e afastando a responsabilidade da solidária, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 676/711):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013

IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO. PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Por expressa disposição do Decreto nº 70.235, de 1972, na impugnação do lançamento o contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito em

que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

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

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO.

Para efeito de determinação da receita omitida, não serão considerados os créditos bancários de origem não comprovada de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA E DE PESSOA FÍSICA.

Verificado em ação fiscal rendimentos tributáveis auferidos pelo contribuinte e não oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual, é de se manter o lançamento.

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE.

Não comprovado pelo autuado que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, tidos por omitidos, foram pagos de forma acumulada, prejudicado o pleito do contribuinte para que se aplique a tributação diferenciada atinente a tais rendimentos (RRAs).

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ- LEÃO.

É aplicável a multa isolada na hipótese de o contribuinte deixar de recolher mensalmente o imposto de renda através do carnê-leão a que estava obrigado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

- Configurado o dolo/evidente intuito de fraude, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

- 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 conta bancária de interposta pessoa.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional qualificada aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de fraude na declaração das informações ao fisco.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA. FATO NÃO OCORRIDO.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão julgador apreciar a matéria preventivamente.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSTA PESSOA. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.

Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento, devendo ser retirado do polo passivo da obrigação tributária a pessoa interposta por não ser responsável pelo débito, mantendo-se o devedor principal. No presente caso, sequer o interesse comum da pessoa interposta restou comprovado pela autoridade fiscal.

Inconformado com a referida decisão, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 724/752), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso:

(...)

III.1- DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

O presente lançamento apresenta várias inconsistências que o tornam totalmente improcedente.

Primeira

O auditor entendeu que há provas materiais de que o valor de R\$ 2.720.000,00 refere-se a rendimentos de natureza tributável. Em seu equivocado entendimento tais provas seriam: recibo de prestação de serviços, ratificação dos envolvidos e extratos bancários.

Ao afirmar que os envolvidos ratificam que os rendimentos são de natureza tributável o auditor afastou-se da verdade, posto que em hora nenhuma isto jamais aconteceu. Para que se comprove tal fato basta examinar as respostas prestadas pelo impugnante e pela senhora Renata, transcritas no próprio Relatório Fiscal. Estes sempre sustentaram tratar-se de doação sem quaisquer

encargos tributários. Portanto, estas inverdades mostram de forma claríssima a intenção do Fisco de promover o lançamento a qualquer preço.

Quanto ao recibo, na verdade trata-se de recebimento de doação feita pelo Sr. Mauro, como originariamente declarado por este em sua declaração de IRPF, independentemente de no recibo constar “bonificação” pelos serviços prestados às empresas do Grupo Padrão. Admite o impugnante que talvez o termo “bonificação” não tenha sido o mais adequado, porém não se trata efetivamente de serviços prestados.

O Fisco comprova que houve o recebimento de parte desse valor, porém jamais comprovou que, efetivamente, trata-se de recebimento de serviços prestados de natureza tributável. Assim sendo, o valor de R\$ 2.720.000,00 jamais poderia ser levado à tributação.

(...)

Segunda

O auditor autuante considera como prova fundamental para o lançamento em relação ao valor de R\$ 2.720.000,00 o recibo de quitação.

O recibo refere-se a SERVIÇOS PRESTADOS ÀS EMPRESAS DO GRUPO PADRÃO. Portanto, serviços prestados à PESSOA JURÍDICA.

(...)

Terceira

O impugnante só recebeu as quantias de R\$ 1.838.000,00 e R\$ 110.000,00. Tanto é verdade que, em momento algum, o Fisco comprovou o recebimento da diferença entre os R\$ 2.720.000,00 e os valores de R\$ 1.838.000,00 e R\$ 110.000,00 creditados na conta da Sra. Marta.

Numa fiscalização da qual se espera, por dever de ofício, que seja justa e imparcial, os valores que poderiam ser considerados como omitidos, caso perdure o entendimento que tais valores se referem realmente a rendimentos tributáveis, o que admite somente por hipótese, seriam os de R\$ 1.838.000,00 e R\$ 110.000,00 e não o total de R\$ 2.720.000,00.

III.2- Da omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica

A fiscalização com vistas a justificar o lançamento de R\$ 900.000,00 sustenta que este valor efetivamente pertence ao impugnante, que foi utilizada a conta da Sra. Marta, que se refere a valores de natureza tributável recebidos de pessoa jurídica (Qualicorp) e menciona o Termo de Rescisão de Contrato de Prestação de Serviços.

O impugnante jamais negou que os valores lhe pertenciam, que utilizava a conta da mãe de seus filhos, uma vez que na época não possuía conta bancária, e que não existe nenhuma ilegalidade em nada disso, como já exaustivamente exposto.

Não declarou o valor de R\$ 900.000,00 por entender que indenização por rescisão de contrato de trabalho trata-se de rendimentos isentos.

(...)

Dos Rendimentos e Disponibilidades Declarados

Como pode ser facilmente comprovado através de sua Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício financeiro 2013, bem como dos documentos que respaldam os valores nela lançados, o impugnante possui recursos que justificam, pelo menos, parte dos depósitos efetuados, até mesmo em contas que, de fato, não são de sua titularidade, como já esclarecido anteriormente: Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas – R\$ 54.050,00.

Por não ser uma pessoa jurídica que, por determinação legal e necessidade operacional conta com arquivos, contabilidade, etc., enfim com uma estrutura organizacional adequada, não lhe pode ser exigido mais do que o bom senso atribuí às pessoas comuns em geral, de onde se conclui que se tratando o impugnante de pessoa física desobrigada, portanto, de escrituração, referidos rendimentos declarados, bem como os recursos disponíveis, devem servir para justificar valores creditados em suas contas bancárias, independentemente de coincidência de datas e valores.

A jurisprudência de nosso Tribunal Administrativo sobre a matéria, que reproduz, vem corroborar de forma irrefutável este entendimento.

III.4- Da Coexistência de Múltiplas Tributações de Omissão de Rendimentos

Insiste o impugnante que as infrações Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica e Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Física absorvem a presunção de Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósito Bancários de Origem Não Comprovada.

(...)

IV – DA MULTA ISOLADA

A despeito de a multa em questão ser totalmente indevida pelos motivos expostos anteriormente o impugnante acrescenta o que segue.

No presente caso o contribuinte teve exigida a multa de ofício (150%) sobre os valores de imposto correspondentes aos rendimentos supostamente omitidos e sobre esta mesma base foi também exigida a multa isolada. Ora, incabível a dupla penalização sobre o mesmo fato gerador. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 assim preceitua.

(...)

V – DA MULTA QUALIFICADA

O auditor em mais uma ilação prodigiosa concluiu que o impugnante agiu dolosamente por não declarar os rendimentos que ele, o próprio auditor, sem

conseguir provar, deduziu ser de natureza tributável e por ter utilizado as contas da mãe de seus filhos para que fossem creditados os recursos. Que loucura!

O impugnante insiste que de maneira alguma agiu de forma dolosa. Concorde que realmente agiu de forma equivocada ao não lançar os valores em sua declaração de IRPF, mas como já mencionado não os declarou por entender que por se tratar de rendimentos isentos era indiferente lançar ou não. Entretanto, tal fato, em hipótese alguma, caracteriza uma ação dolosa.

(...)

VII – DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Outra questão a ser debatida na presente defesa, suscitada para a eventualidade de subsistir alguma exigência após todas as considerações supra (o que cogita por hipótese), gira em torno da impossibilidade de os juros SELIC incidirem sobre a multa de ofício, vez que a sistemática não encontra respaldo nas normas pertinentes.

(...)

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

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Como relatado acima, a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas; omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas; omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada; e a multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Tendo o Recorrente apresentado razões específicas para cada imputação, passamos a analisá-las de maneira individual.

Da Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Física

De acordo com o Relatório Fiscal, durante fiscalização perante o contribuinte Mauro Luis Lapa e Silva, constatou-se que este informou, na DAA/2013 (ano-calendário 2012), doação, no valor de R\$ 2.720.000,00, para o ora Recorrente. Verificou-se, também, que este é e/ou foi prestador de serviço e/ou subordinado e/ou sócio do fiscalizado Sr. Mauro.

Ocorre que tal doação foi descaracterizada pela autoridade fiscal e considerada, na verdade, como rendimentos recebidos de pessoas físicas e omitidos à tributação pelo Recorrente. Baseou-se a Fiscalização, dentre outros documentos, no RECIBO DE QUITAÇÃO, fl. 39, emitido pelo autuado em 10/07/2012 em favor do Sr. Mauro.

Por seu turno, o Recorrente alega que o valor em questão foi de fato recebido como doação e que não foi adequado inserir no recibo o termo “bonificação”.

Pois bem! O fato gerador do imposto é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, consoante o artigo 2º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (vigente a época):

Art. 2º 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 (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º) (grifei)

Os artigos 37 e 38, do mesmo diploma legal, preveem que a tributação independe da denominação dos rendimentos ou de sua origem, senão vejamos:

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

Art. 38. 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Pela análise dos supracitados dispositivos legais, conclui-se que o pressuposto para a ocorrência do fato gerador é o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título, consubstanciado na aquisição de disponibilidade jurídica de renda ou de proventos de qualquer

natureza, que enseja a caracterização de omissão de rendimentos, concretiza o fato gerador do imposto de renda.

Acerca do tema “doação”, cabe a leitura dos arts. 538 e 541 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), a seguir:

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

(...)

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

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

O art. 541 deixa claro que a doação deve ser feita por meio de escritura pública ou instrumento particular, podendo mesmo ser verbal apenas se versar sobre bens móveis e de pequeno valor. Verifica-se, assim, a existência de previsão legal para que a doação prescindida da formalização de contrato.

Observa-se que nada impede que eventuais “negócios”, transações, doações, entre outros, sejam efetuados verbalmente ou informalmente, porém, este fato só é imponível entre as partes, em nada vinculando a Receita.

Assim, é um equívoco o raciocínio de que a informalidade dos negócios entre amigos ou parentes possa eximir o contribuinte de apresentar prova legal da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública.

A relação entre o Fisco e o Contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção. O grau de parentesco/amizade ou a forma convencionada entre as partes diz respeito somente a elas e não pode ser oposta à Fazenda Pública. As doações, para serem acatadas, devem preencher certos requisitos. Faz-se, entre outros aspectos, necessário que a doação esteja informada nas declarações de rendimentos do donatário (no caso, não foi) e do doador, todavia, tudo o que é informado na DAA de ambos está sujeito à comprovação.

No caso dos autos, não há qualquer prova de que o valor efetivamente se trata de doação, pelo contrário, como dito alhures, o próprio “Recebido de Quitação” é claro sobre a natureza do rendimento, qual seja: “**bonificação pelos serviços prestados**”.

Neste diapasão, na ausência de PROVA documental hábil e idônea em contrário, devem ser considerados como corretos os valores lançados como omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física.

Portanto, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização.

O Recorrente argumenta também que se equivocou o Fisco ao considerar de natureza tributável o montante de R\$ 2.700.000,00.

Neste ponto, por repisar, *ipsis litteris*, a sua impugnação, 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:

(...)

Em atendimento ao Termo de Reintimação Fiscal de fls. 220/221, datado de 29/07/2016, o impugnante esclareceu, dentre outros pontos, na correspondência de fls. 225/226, o que segue:

(...)

Argumentou o requerente que, na hipótese de se considerar que o rendimento em pauta tem natureza tributável, o que admitiu apenas para ilustrar, que fosse tratado como recebido de pessoa jurídica e não de pessoa física, como constou do lançamento. Segundo o peticionário, o indigitado Recibo de Quitação, fl. 39, refere-se a serviços prestados às empresas do Grupo Padrão, portanto, serviços prestados a pessoa jurídica.

Ora, se o serviço foi prestado às empresas do Grupo Padrão, por que a quitação não foi dada à pessoa jurídica por meio de um RPA (Recibo de Pagamento a Autônomo), por exemplo, ou algo semelhante? A empresa (de grande porte, por sinal) lhe teria fornecido o Comprovante Anual de Rendimentos e haveria, possivelmente, informações em DIRF1. Mas nada disso ocorreu; pelo menos não se tem notícia desses fatos nos presentes autos. Especificamente quanto à DIRF, esta não consta dos cadastros da RFB. Dado o montante envolvido, o próprio interessado poderia ter solicitado à empresa a prova de que esse valor foi devidamente escriturado. Na verdade, o pagamento foi efetuado pelo Sr. Mauro e, como tal, trata-se de rendimento recebido pelo contribuinte de pessoa física.

O autuado, ao longo de sua peça de defesa, afirmou tratar-se de doação efetuada pelo Sr. Mauro, portanto, rendimento recebido de pessoa física. Não obstante a doação tenha sido descaracterizada, o rendimento permaneceu como recebido de pessoa física e tributado como tal, de acordo com o enquadramento legal citado no Auto de Infração, à fl. 5.

Igualmente não assiste razão ao impugnante.

Depois de admitir ter recebido o montante de R\$ 2.720.000,00, o autuado muda de retórica e solicita que se considere apenas os valores que foram creditados na conta da Sra. Marta, ou seja, R\$ 1.838.000,00 e R\$ 110.000,00. Alegou o interessado que o Fisco não comprovou o pagamento da diferença entre tais valores e o citado montante. Nesse ponto se confunde o requerente. A situação que se apresenta é muito clara, isto é, houve o pagamento de R\$ 2.720.000,00, apesar de o crédito na conta bancária usada pelo autuado ter sido de R\$

1.948.000,00. Quanto a isso não há dúvidas. Contudo, certamente o fiscalizado deu outra destinação à diferença. Não cabe à autoridade fiscal comprová-la.

Novamente sem razão o requerente.

Reconheceu o impugnante “que não declarou esses valores em sua DIRPF, porém não o fez por má fé ou com intenção de se eximir de qualquer tributação e sim pelo fato de se tratar de rendimentos isentos e, deste modo, não estaria causando nenhum prejuízo ao erário. Simplesmente isto!”

Despropositado tal argumento. Ainda que fosse rendimento isento², o montante recebido obrigava a sua inserção na DAA. O contribuinte não pode alegar que o seu “esquecimento” de declarar tal valor não causou dano ao erário porque, sendo rendimento isento, no seu entendimento equivocado, não haveria imposto a pagar. Ocorre que a RFB não dispensa a informação na DAA de rendimento dessa natureza/montante, a despeito de não gerar imposto a pagar. Importante lembrar um dos requisitos de obrigatoriedade de entrega da DAA/2013 (AC2012), de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.333, de 18/02/2013, a saber:

(...)

Se R\$ 40.000,00 de rendimentos isentos já obrigavam a entrega da DAA/2013, ainda que fosse apenas essa informação a ser prestada à RFB, o que se dizer acerca dos R\$ 2.720.000,00 recebidos pelo interessado? Desnecessário, portanto, maior debate sobre este assunto.

Também aqui não assiste razão ao impugnante.

Em suma, a meu ver, agiu acertadamente a autoridade fiscal ao proceder o lançamento do montante de R\$ 2.720.000,00 como recebido pelo contribuinte de pessoa física. E tal fato se deu depois de exaustivas demandas durante a fiscalização, com amparo na legislação tributária, conforme nos dá conta o Relatório Fiscal e o próprio Auto de Infração. O trabalho fiscal não foi precipitado, segundo afirmou o peticionário, muito pelo contrário.

A menção pelo interessado ao art. 142 do CTN apenas reforça o procedimento fiscal, em oposição ao que ele pretendeu, ou seja, verificou-se a ocorrência do fato gerador e determinou-se a matéria tributável. E nem poderia ser diferente disso, haja vista que à autoridade administrativa, no desempenho da atividade lançadora, que é vinculada e obrigatória, cabe exigir o crédito tributário com observância da legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, segundo o artigo 144, caput, do CTN.

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

Dessa forma, o que se verifica é que a verdade material dos fatos evidencia que, em realidade, foi efetuada remuneração pela prestação de serviços prestados à pessoa física.

Da Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica

Nesta infração, de acordo com o Relatório Fiscal, constatou-se a existência de depósitos em conta corrente mantida pela Sra. Marta Xavier Maia (ex-companheira do autuado) no Banco Itaú S/A, nos valores de R\$ 600.030,00 (03/07/2012) e R\$ 299.970,00 (03/07/2012), totalizando R\$ 900.000,00, efetuados pela empresa Qualicorp, em face das transações realizadas com o Grupo Padrão; além de diversos depósitos, na mesma conta corrente (vide planilhas de fls. 26/27), recebidos pelo autuado como pagamento de serviços advocatícios, conforme contrato com o Grupo Padrão. Desses diversos depósitos, foram incluídos no presente lançamento os valores de R\$ 21.000,00 (02/2012), R\$ 21.000,00 (03/2012), R\$ 25.000,00 (04/2012), R\$ 25.000,00 (05/2012), R\$ 25.000,00 (06/2012) e 25.000,00 (07/2012). Dessa forma, a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica totalizou R\$ 1.042.000,00, conforme planilha de fl. 27.

O Recorrente alega que não declarou o valor de R\$ 900.000,00 por entender que indenização por rescisão de contrato de trabalho trata-se de rendimentos isentos e, assim sendo, não faria diferença declarar ou não, já que não acarretaria nenhuma contingência tributária.

Pois bem, as verbas isentas do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física também estão expressamente previstas no art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999 (vigente a época), Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, onde consta no inciso XX, tendo como base o art. 6º da Lei n.º 7.713, de 1988, quais rendimentos percebidos por ocasião da rescisão de contrato de trabalho seriam isentos:

Lei nº 7.713/88

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

V - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço;

Decreto n. 3.000/1999

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XX - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou

sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

Como se vê, a isenção somente se aplica aos valores recebidos, até o limite garantido por lei, ou seja, calculados de acordo com a lei trabalhista. A partir do momento em que as partes se substituem ao critério legal de cálculo, quantificando-os livremente, desaparece um dos requisitos que suportariam a pleiteada isenção.

Deve ser ressaltado que a isenção, sendo uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, deve ser sempre decorrente de lei e de interpretação literal e restritiva, nos termos dos arts. 111 e 176 do CTN.

Frise-se que o Recorrente não comprovou, com documentação hábil para tanto, que a indenização por ele pretendida está amparada pela legislação tributária para ser considerada rendimento isento.

De outro lado, argumentou o Recorrente que mesmo que se considere o citado montante como remuneração por serviços prestados, o que admitiu apenas para ilustrar, haveria que se levar em conta que foi rendimento recebido acumuladamente, relativo a períodos anteriores, ou seja, desde 01/10/2010, conforme “Contrato de Prestação de Serviços”. Neste caso, o rendimento em questão deveria ser tributado exclusivamente na fonte, em separado dos demais, em conformidade com o disposto no art. 12-A da Lei nº 7.713/1988, com a redação da Lei nº 12.350/2010, o que não foi feito pelo Fisco.

Com efeito, os rendimentos recebidos acumuladamente, os chamados RRAs, têm uma tributação diferenciada. Mas, para que se aplique esta determinação legal há de estar comprovado, dentre outros aspectos, que se trata efetivamente de rendimentos acumulados, as parcelas recebidas e o número de meses em atraso.

No Termo de Rescisão de Contrato de Prestação de Serviços, fls. 227/228, firmado em 02/07/2012, entre as empresas do Grupo Padrão e o atuado, constam as seguintes cláusulas:

1. As CONTRATANTES e o CONTRATADO, em 01 de outubro de 2010, firmaram “Contrato de Prestação de Serviços”, pelo qual as CONTRATANTES confiaram ao CONTRATADO serviços de consultoria e assessoria jurídica, como previsto na cláusula 1.1 do referido Contrato.

(...)

3. Em contraprestação pelos serviços profissionais referidos nos itens anteriores, as CONTRATANTES obrigaram-se a pagar ao CONTRATADO a quantia de R\$ 25.000,00 (...) mensalmente.

4. As CONTRATANTES, por razões internas e próprias, decidiram dar por finalizado a relação da prestação de serviços até agora vigente, resolvendo as Partes pela rescisão do mesmo, ficando acertado que em razão dos serviços e atividades desenvolvidas até o momento e em atendimento à Cláusula Sétima – Parágrafo

Primeiro, as CONTRATANTES se obrigam a pagar ao CONTRATADO a quantia de R\$ 900.000,00 (...) mediante Transferência Eletrônica Disponível (TED) para conta corrente de sua titularidade no prazo de 48 (...) horas contado da presente data.

5. O CONTRATADO outorga as CONTRATANTES neste ato a mais plena, rasa, total e irrevogável quitação, para nada mais reclamar, a qualquer tempo e a que título for, com relação aos serviços profissionais prestados, seja pelo período compreendido no Contrato ora rescindido ou por qualquer período anterior que possa vir a ser discutido em juízo ou fora dele.

No Termo de Transação Preventiva de Litígio, fls. 233/235, também firmado em 02/07/2012 entre as empresas do Grupo Padrão e o autuado destacam-se as seguintes cláusulas:

2. O Primeiro Transigente prestou serviços para as Segundas Transigentes no âmbito das suas atividades profissionais, caracterizados pela absoluta autonomia, não configurando a espécie de relação aventada pelos artigos 2º e 3º da CLT. 3 [destaquei]

(...)

4. O Primeiro Transigente declara ter recebido todas as parcelas pactuadas ao longo da execução do referido contrato de prestação de serviços profissionais.

(...)

O Contrato de Prestação de Serviços não foi juntado aos presentes autos, contudo, somente pelos dois Termos acima mencionados não se pode afirmar que os R\$ 900.000,00 foram pagos a título de RRA como pleiteia o Recorrente, pela ausência das informações necessárias para tanto. **Ao contrário, pode-se concluir que tal pagamento não guarda relação com possíveis parcelas atrasadas devidas pelas Contratantes, eis que essa dívida, s.m.j. não havia quando da rescisão.**

Portanto, deve ser mantida a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Dos Depósitos Bancários

O recorrente requer seja declarada a insubsistência da autuação, no que diz respeito a suposta omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada e, principalmente, por não estar evidenciado nos autos que ditos depósitos provocaram expressivos reflexos em sua situação patrimonial e financeira, além de que ser impossível a coexistência de múltiplas infrações de omissão de rendimentos.

Primeiramente é importante salientar que o recorrente não discute, especificamente, nenhum valor ou depósito considerado pela autoridade fiscal, apenas

questionando legislação, não sendo o bastante para reformular a decisão de piso, como passaremos a demonstrar.

Aqui, tendo o Recorrente repisado as alegações da impugnação, apenas a título de esclarecimento, vale ressaltar que os valores inferiores a R\$ 12.000,00 já foram afastados do lançamento pela decisão de piso, motivo pelo qual deixo de tecer maiores elucidações sobre o tema.

Pois bem, em que pesem as razões ofertadas pelo Recorrente, 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, senão vejamos:

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.897).

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será *tirada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(incluído pela Lei nº10.637, de 30.12.2002).

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares' tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. ('Incluído pela Lei nº10637, de 30,12,2002).

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presuntivo da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser "modalidade de arbitramento" - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário e por este Tribunal.

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de nº 26, com a seguinte redação:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

O Recorrente, durante o procedimento fiscal e no contencioso administrativo, não carrou prova que pudesse correlacionar os depósitos bancários com as alegações trazidas.

Repito que a mera alegação sem a juntada de documentação hábil e idônea, não é capaz de comprovar a origem dos depósitos, ou seja, o auditor solicita a comprovação específica de cada depósito, cabendo ao contribuinte contrapor da mesma forma.

Portanto, diante da impossibilidade do Recorrente em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

No que concerne a alegação de que seja admitido, como comprovação de parte dos depósitos questionados pelo Fisco, o recurso financeiro por ele informado em sua DAA/2013 no total de R\$ 54.050,00. Há que se aclarar que a comprovação dos depósitos bancários, quando exigida pela autoridade fiscal, deve ser feita de forma individualizada. É essa a determinação contida na legislação retro mencionada.

São os próprios atos legal e normativo que determinam a forma de se provar a origem dos recursos utilizados nas operações de depósito ou de investimento. Logo, não pode o contribuinte pretender provar parte dos depósitos questionados, inicialmente num total de R\$ 288.192,14 e agora num total de R\$ 255.129,35, com os recursos informados em sua DAA (R\$ 54.050,00).

Destarte, não tendo sido apresentados argumentos e comprovantes capazes de ilidi-la, é de se manter a omissão de rendimentos tributáveis, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

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 Qualificada

O 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 nº 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 às 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-fl. 24):

Ressaltamos que não se trata de mero erro escusável de preenchimento ou equívocos de digitação, pois não houve qualquer menção dos valores recebidos, além da utilização de contas bancárias de terceiros para depósitos. Por isso, tendo em vista o intuito doloso do fiscalizado, aplicamos a multa qualificada de 150%.

(...)

O próprio Recorrente admitiu que se valeu da conta bancária de sua ex-companheira para receber os rendimentos tidos por omitidos pela autoridade fiscal. Isso só evidencia a intenção de impedir ou retardar a verificação da ocorrência do fato gerador por parte do Fisco. O fato de a conta bancária pertencer à ex-companheira em nada muda o cenário que se apresenta. Continuou ela sendo interposta pessoa.

O lógico seria ter aberto uma conta bancária em seu próprio nome e, não, utilizar a conta de terceiros (no caso, sua ex-companheira), não-obstante suas razões para tanto. E tal procedimento visou esconder os rendimentos recebidos, não só do Fisco, como de seus credores,

de acordo com a resposta por ele dada às fls. 223/224 ao Termo de Reintimação Fiscal de fls. 220/221, a saber:

tem 8 – que não possui conta bancária por estar negativado, com vários credores perseguindo, sem condição de honrar seus compromissos e manter seu próprio sustento e de sua família e dependentes, que todo o dinheiro que ganhava era “sequestrado” de suas contas, que foi levado a essa situação por conta da falência de suas empresas e que o dinheiro recebido foi para quitar dívidas já existentes, sofreu ameaças, não sobrou nada, que indicou a conta de Marta Xavier Maia para receber os valores dados por Mauro e pagos pela Qualicorp, pois não tinha outra saída e tudo foi usado para pagar dívidas e manter sua família, e hoje trabalha como autônomo e nada possui.

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 sequência temporal e um padrão comportamental.

Ademais, como bem delineado no termo de verificação fiscal e assumido pelo Recorrente, ele 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).

Dos juros sobre a multa de ofício

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, deixo de tecer maiores considerações, considerando a publicação da Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em observância a Súmula acima, mantém a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota