

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18470.722400/2013-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.515 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria IRPF
Recorrente MARIA CLARICE BARBOSA MACHADO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. DEPÓSITO BANCÁRIO. FATO GERADOR.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Súmula CARF nº 38).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA.

Constituem rendimentos tributáveis os valores recebidos de pessoa física, em relação aos quais o sujeito passivo comprovadamente adquiriu disponibilidade econômica.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. COMPROVAÇÃO DO FALTA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS.

Deve ser mantido o percentual da multa de ofício agravada por não atendimento, no prazo, à intimação fiscal para prestar esclarecimentos,

quando presentes nos autos elementos suficientes para caracterizar a exigência.

MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

Ausente a comprovação necessária da prática de sonegação, impõe-se a exclusão da multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a aplicação da multa isolada e da multa qualificada.

Assinado digitalmente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

Assinado digitalmente.

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ - Relatora.

EDITADO EM: 11/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e José Alfredo Duarte Filho (Suplente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

Trata-se de lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 2008 e 2009, efetuado por meio do Auto de Infração lavrado em 21/03/2013 (fls. 03/22), em face do contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 5.138.675,12, sendo R\$ 1.352.872,01, de imposto; R\$ 412.331,93 de juros de mora calculados até 28/02/2013, R\$ 2.808.261,94 de multa proporcional calculada sobre o principal e R\$ 565.209,24 de multa exigida isoladamente.

Foram apuradas as seguintes infrações: 1) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas; 2) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada; e 3) Falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-leão.

Relativamente a todo o procedimento fiscal desenvolvido, foi lavrado o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 41/62), parte integrante do Auto de Infração, no qual foram consignadas as informações a seguir sintetizadas:

O Procedimento Fiscal foi iniciado através do Termo de Início de Fiscalização lavrado em 16/06/2011 (fls. 78/79), pelo qual a contribuinte foi intimada a apresentar os extratos bancários de todas as contas mantidas em instituições financeiras no Brasil e no exterior. Uma vez que não houve resposta, a contribuinte foi reintimada a apresentar os mesmos elementos e, novamente, não atendeu.

Expedidas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) para o Banco Itaú S/A, Banco Real S/A, Banco Santander Meridional S/A e Unibanco União de Bancos Brasileiros S.A., as instituições financeiras atenderam às RMF, apresentando os extratos de contas bancárias.

Em 08/11/2011, a contribuinte recebeu o Termo de Intimação de 01/11/2011 (fls. 461/482), por meio do qual foi intimada a: comprovar a origem dos valores creditados/depositados nas contas correntes e de poupança listadas no Termo e prestar esclarecimentos quanto à titularidade das contas mantidas junto ao Unibanco. Em resposta apresentada em 29/11/2012 (fls. 484/488), a única manifestação da contribuinte durante todo o procedimento fiscal, foi afirmado que as transferências da conta de Maria Gabriella Zingales Icaza foram efetuadas para pagamento de despesas de titularidade da mesma e da empresa que é sócia, Albatroz Participações e que as transferências efetuadas por Claudinea Barbosa, mãe da contribuinte, referiram-se aos proventos de aposentadoria da mesma.

Intimada (fls. 491/501), a Sra. Maria Gabriella Zingales Icaza afirmou (fl. 502) que os créditos foram efetuados sem a sua anuência ou conhecimento, pela própria contribuinte, mediante utilização de senha bancária eletrônica, e não se destinavam ao pagamento de obrigações de Maria Gabriella Zingales Icaza.

Diversos beneficiários de créditos efetuados pela contribuinte Maria Clarice Barbosa Machado foram intimados a esclarecerem a causa dos créditos, sendo que todos os beneficiários que atenderam às intimações fiscais, sem exceção, informaram que os créditos em suas contas correntes decorreram de obrigações da própria contribuinte Maria Clarice Barbosa Machado, de seus familiares ou da pessoa jurídica da qual é sócia.

A contribuinte foi cientificada, por meio do Termo de Reintimação de 27/02/2012 (fls. 587/611), de todas as intimações feitas aos terceiros por meio do Termo de Reintimação de 27/02/2012 (fls. 587/611) e, ainda, reintimada a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes e de poupança. Contudo, a contribuinte não atendeu à intimação.

Os co-titulares das contas, Clarice Geralda Barbosa de Oliveira (tia da contribuinte), Natalia Machado do Lago (filha da contribuinte) e Antonio Pereira Rainho (excompanheiro da contribuinte) foram intimados a comprovar a origem dos créditos nas contas conjuntas com a contribuinte, no entanto, apenas Antonio Pereira Rainho apresentou resposta à intimação, informando que a contribuinte seria a efetiva titular daquela conta bancária e dos recursos ali movimentados.

Considerando que a contribuinte e os respectivos co-titulares não comprovaram a origem dos créditos/depósitos efetuados em suas contas bancárias, tais valores caracterizaram omissão de rendimentos, na forma do art. 42 da Lei 9.430/96. Nos termos do § 6º, do mesmo artigo, foram imputados à contribuinte 50% dos créditos verificados em cada conta corrente objeto do lançamento, uma vez que todas as contas tinham dois titulares.

Foram excluídos dos depósitos bancários de origem não comprovada os valores transferidos da conta de titularidade de Maria Gabriella Zingales Icaza, os quais foram o objeto do lançamento da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas. Em relação a tais valores, ficaram comprovados não somente os créditos nas contas da contribuinte, mas também que ela adquiriu disponibilidade econômica sobre os mesmos.

Todos os débitos rastreados pela Fiscalização nas contas da contribuinte que receberam recursos de Maria Gabriella Zingales Icaza foram realizados para pessoas físicas ou jurídicas que mantiveram relações comerciais com a contribuinte. Ademais, as respostas de Maria Gabriella Zingales Icaza, indicando que os valores foram transferidos sem sua anuência pela contribuinte para a sua conta corroboram as conclusões da Fiscalização de que os recursos ingressaram no patrimônio da contribuinte Maria Clarice. O fato de não ter havido anuência da Sra. Maria Gabriella é irrelevante para a caracterização da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

Nos termos do art. 44, II, “a”, da Lei nº 9.430/96 e do art. 8º, § 2º, da Lei nº 7.713/88, foi aplicada multa de ofício de 50% sobre o pagamento do imposto mensal que deixou de ser efetuado, referente aos rendimentos recebidos de pessoa física, no caso, os valores recebidos de Maria Gabriella Zingales Icaza.

Sobre o imposto devido referente à infração omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada foi aplicada multa de ofício de 112,50%, na forma do art. 44, inciso I, combinado com o § 2º, da Lei nº 9.430/96. Foi a seguinte a motivação dada pela Fiscalização para o aumento da multa:

No caso, a contribuinte recebeu o total de 06 (seis) intimações fiscais (Termo de Início de Fiscalização de 16/06/2011; Termo de Reintimação de 14/07/2011; Termo de Intimação de 01/11/2011; Termo de Reintimação de 27/02/2012; Termo de Reintimação de 19/04/2012 e; Termo de Reintimação de 25/07/2012) e somente atendeu, de forma parcial e lacônica, a uma.

Nesse sentido a contribuinte respondeu apenas ao Termo de Intimação de 01/11/2011, pelo qual foi intimada a (1) comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes e (2) esclarecer se as contas correntes mantidas junto ao Unibanco foram conjuntas em algum período dos anos calendário 2008 e 2009 e, em caso positivo, informar o período e a identificação do(s) co-titular(es).

Na sua resposta, a contribuinte se limitou, no que se refere ao item (1), a tentar esclarecer os valores creditados por Maria Gabriella Zingales Icaza e Claudinea Barbosa, sem fazer referência aos demais créditos, e não atendeu ao item 2.

Além disso, e principalmente, a contribuinte não atendeu as outras 5 (cinco) intimações fiscais recebidas, nem apresentou qualquer justificativa para tal.

Assim, o percentual da multa de ofício previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito, deve ser aumentado na metade, na forma do parágrafo segundo do mesmo artigo, por falta de atendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos.

Já em relação ao imposto devido referente à omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, foi aplicada multa de ofício de 225,00%, na forma do art. 44, inciso II, combinado com o § 2º, da Lei nº 9.430/96. Eis alguns trechos da motivação dada pela Fiscalização para o aumento e qualificação da multa:

“Com efeito, a contribuinte omitiu dolosamente de suas declarações de ajuste anual dos anos-calendários 2008 e 2009 os valores recebidos ou desviados de Maria Gabriella Zingales Icaza, o que caracteriza sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, e impõe a qualificação da multa, nos termos do §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Deve ser considerado que a contribuinte declarou à Receita Federal do Brasil rendimentos totais de R\$ 106.930,10 no ano-calendário 2008 e de R\$ 55.599,64 no ano-calendário 2009, e os valores recebidos de Maria Gabriella totalizaram R\$ 1.737.964,00 no ano-calendário 2008 e R\$ 2.425.526,41 no ano-calendário 2009.

A desproporção dos valores declarados com os valores omitidos afasta, por si só, a possibilidade de erro ou mero esquecimento no preenchimento das Declarações de Ajuste Anual, principalmente se considerando que a ação foi repetida nos dois anos em questão.

(...)

Aqui duas ressalvas: primeira, no caso concreto a qualificação da multa nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 independe de os valores terem ou não sido transferidos sem o conhecimento ou a anuência de Maria Gabriella Zingales Icaza,

cabendo apenas perquirir a ocorrência de algum dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Segunda, conforme já exposto no item 3 deste Termo de Verificação Fiscal, a tributação (e o conseqüente crime tributário porventura existente) não é excluída mesmo que eventualmente os valores tenham origem em atividade ilícita. Neste sentido, se pronunciou recentemente o Supremo Tribunal Federal, no HC 94.240.

No caso, considerando que a contribuinte omitiu dolosamente de suas declarações de ajuste anual dos anos-calendários 2008 e 2009 os valores recebidos de Maria Gabriella, cabível a aplicação da multa de ofício de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. O agravante do §2º deve incidir em decorrência da falta de atendimento pelo sujeito passivo das intimações fiscais, na forma descrita no item anterior desse TVF.

Tendo em vista a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 18470.722401/201376).

Cientificada do Lançamento em 26/03/2013, conforme Aviso de Recebimento dos Correios de fls. 860, a Contribuinte apresentou Impugnação em 24/04/2013 (fls. 864/886), alegando, em síntese, que:

Da Preliminar

- O vocábulo renda não pode ser confundido com a receita auferida pelo contribuinte em determinado período ou com seu patrimônio. A renda deve ser líquida, isto é, devem ser deduzidas para fins de sua aferição as despesas necessárias à sua obtenção, manutenção e conservação.*
- O Auditor Fiscal que lavrou o Auto de Infração impugnado não se dignou de recompor a base de cálculo do Imposto de Renda da Impugnante, a fim de verificar qual seria a base tributável do imposto e, assim, calcular efetivamente o quantum devido.*
- Ainda que alguma quantia fosse devida pela Impugnante a título de Imposto de Renda, somente poderia se aferir o imposto devido após a confrontação dos rendimentos com as despesas cuja dedução é autorizada pela legislação do imposto de renda. Como o Auditor Fiscal não refez a Declaração de Ajuste Anual, recompondo a base de cálculo, é evidente a nulidade do Auto de Infração.*

Da Decadência

- Como o Imposto de Renda é tributo que se amolda à sistemática do lançamento por homologação, a constituição de seu crédito somente poderia ocorrer antes de decorrido o prazo decadencial de cinco anos, contado da data de ocorrência do fato gerador. Logo, considerando que a Impugnante foi intimada em março de 2013, o lançamento somente poderia alcançar situações ocorridas a partir de março de 2008. Nesse sentido é*

colacionada a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Da Inexistência de Omissão de Rendimento Tributável

• *Da análise dos Anexos 1 e 2 ao Termo de Verificação Fiscal, observa-se que parte dos depósitos efetuados nas contas da Impugnante refere-se a “Indenização de Sinistro – UASS”. UASS é a companhia Unibanco AIG Saúde Seguradora e os valores depositados referem-se a indenizações pagas pela Seguradora para a Impugnante em razão de sinistros ocorridos no período.*

Sabe-se que a indenização, nesses casos, nada mais é do que recomposição patrimonial, não constituindo fato gerador de Imposto de Renda.

• *Todas as transferências de recursos feitas pela Sra. Claudinea Barbosa Machado, que é uma senhora idosa, mãe da Impugnante e portadora da doença de Alzheimer, tiveram por objetivo o pagamento de contas da própria Sra. Claudinea pela Impugnante, uma vez que a Sra. Claudinea não possui condições de fazê-lo por si mesma. Esses recursos não podem ser considerados “receita” porque nem mesmo pertenciam à Impugnante.*

• *Sendo uma transferência de mãe para filha, não é em hipótese alguma verossímil a presunção de que se trataria de “renda” da Impugnante. Seria, quando muito, uma transferência de capital (ex.: doação), nunca uma transferência de renda sujeita ao imposto de renda.*

• *Quanto às transferências efetuadas por Maria Gabriella Zingales Icaza, a Impugnante prestava serviços para o Grupo Econômico controlado pela família Icaza, por meio da sociedade holding Albatroz Participações Ltda.*

A Impugnante apresentava-se como Diretora do grupo e realizava diversas atividades em benefício do grupo e de seus sócios, partilhando, de comum acordo com eles, dos resultados do empreendimento.

• *Nos anos de 2008 e 2009, a Impugnante realizou uma série de despesas em nome próprio, mas por conta e ordem da Sra. Maria Gabriella Zingales Icaza. Não guardou comprovantes dessas despesas pois, como eram despesas de Maria Gabriella, entregues como prestação de contas pelas despesas. A própria Maria Gabriella atesta isso em documento apresentado à fiscalização que, muito embora seja anterior ao procedimento fiscal, é posterior aos fatos narrados no TVF.*

• *Formou-se verdadeira sociedade de fato entre a Impugnante e Maria Gabriella, havendo, assim, consentimento na entrega por Maria Gabriella de parcela dos lucros da sociedade à Impugnante. Há documentos que comprovam a existência da relação de sociedade com a família Icaza, de que é exemplo o*

comprovante das Informações Fiscais da sociedade Delphos Produções Artísticas Ltda, da qual são sócios Rafael Zingales Icaza, Laura Proença Icaza e a Impugnante.

- *A Impugnante contribuía com seus serviços e, em decorrência, recebia parcela dos resultados do negócio, que lhe eram transferidas pela sócia Maria Gabriella Zingales Icaza, havendo, conforme art. 981, do Código Civil, uma sociedade de fato.*
- *Houve desentendimentos entre a Sra. Maria Gabriella e a Impugnante, que culminaram na saída dessa última da sociedade e, por tal razão, a Sra. Maria Gabriella recusa-se a confirmar a verdadeira relação existente entre as partes. É inimaginável que os recursos referidos nos Anexos 3 e 4 ao TVF teriam sido transferidos da conta corrente da Sra. Maria Gabriella à da Impugnante, durante dois anos, sem que a primeira tivesse conhecimento.*
- *Mantida a sociedade de fato, é natural que, já tributados os lucros pela sociedade Albatroz Participações Ltda., a Impugnante tratasse as transferências como distribuição de lucros, isenta de tributação.*
- *A Impugnante deixou de declarar rendimentos não tributáveis, o que representa uma mera irregularidade passível de correção via apresentação de declaração retificadora.*

Do Lançamento Fundado em Ilegal Presunção

- *O fisco não pode desconsiderar as explicações prestadas pela Impugnante e lançar o tributo sem ter efetivamente comprovado que os recursos constantes das contas correntes efetivamente pertenciam à Impugnante e qual seria sua origem.*
- *A legislação dispõe acerca da distribuição do ônus da prova a ser produzida no procedimento de verificação que vier a ser instaurado, e determina, conforme § 1º, do art. 845, do RIR/99, que “os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão”.*
- *Em regra, cabe à autoridade tributária provar a inexatidão da declaração ou dos esclarecimentos do contribuinte. Se não se consegue provar a*
inexatidão, prevalece a declaração ou informação do contribuinte.
- *No exercício da atribuição de fiscalizar e lançar, as autoridades fiscais não têm a menor parcela de arbítrio. Nos termos expressos do CTN, a atividade administrativa de cobrança de imposto é plenamente vinculada, isto é, os agentes fiscais somente podem praticar atos de acordo com as suas competências, com observância estrita das normas da lei, e para os fins nela previstos.*
- *Se o servidor público abusa de sua autoridade, utiliza as atribuições que a lei lhe confere para fins diversos dos nela*

previstos, ou promove contra o contribuinte lançamento de imposto indevido por evidente erro grosseiro, por má-fé, ou sem suficientes elementos de comprovação, incorre em falta grave que o sujeita às penas do estatuto dos funcionários públicos, inclusive à de demissão, sem prejuízo da responsabilidade criminal.

- *É ilegal o lançamento baseado em presunção, ou em inversão de ônus de prova não autorizada pela lei. Sobre a presunção em matéria tributária, são citadas doutrina e jurisprudência, concluindo a Impugnante que “o lançamento cujo fundamento reside na alegada falta de comprovação pelo Recorrente da “origem de recursos” somente é legal quando a autoridade lançadora prova (e não afirma) que os recursos consistem efetivamente em renda do contribuinte”.*

Da Inaplicabilidade da Multa Isolada

- *A aplicação de duas multas com caráter punitivo sobre uma mesma materialidade implica evidente bis in idem, inadmissível no direito administrativo sancionador. É inquestionável a improcedência da aplicação da multa isolada, visto que ninguém pode ser condenado duas vezes pelo mesmo fato. Tal entendimento é unânime no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CARF), conforme trechos de julgados transcritos.*

- *Não há, portanto, de se cogitar da aplicação concomitante de multa de ofício com multa isolada.*

Da Inaplicabilidade de Multa Agravada por Falta de Informações

- *No próprio Termo de Verificação Fiscal o Auditor Fiscal reconhece que a Impugnante prestou esclarecimentos sobre os depósitos em suas contas correntes. É irrelevante se foi um ou vários esclarecimentos, não podendo ser aplicada multa agravada com base em dispositivo cuja hipótese de incidência é a não prestação de esclarecimentos do contribuinte.*

Da Inaplicabilidade da Multa de Ofício Agravada por Dolo

- *É manifestamente ilegal a aplicação de multa qualificada no percentual de 150% do valor do imposto exigido*

- *A Impugnante somente deixou de pagar o imposto que lhe é exigido pelo presente auto de infração por entender – como ainda entende – que parcela dos depósitos feitos em sua conta não lhe pertenciam e não eram sua renda; que todo o imposto de renda devido pelo recebimento de seus serviços foi tributado pela Albatroz Participações Ltda, da qual era sócia de fato, sendo a parte que lhe competia tratada como distribuição de lucros.*

- *Não houve dolo da Impugnante e sim uma discordância sobre os fatos e sobre a interpretação das normas jurídico-tributárias aplicáveis. Sobre a multa qualificada, são citadas doutrina e as Súmulas 14 e 25 do CARF.*

Conclusão

- *Conclui a Impugnante que, por restar demonstrada a total carência de fundamentos da subjetiva interpretação que motivou os lançamentos objeto do Auto de Infração, requer que o julgue improcedente.*

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro julgou improcedente a impugnação, restando mantida a notificação de lançamento, conforme se extrai da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2008, 2009

*RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES NÃO
PLEITEADAS NA DIRPF. IMPOSSIBILIDADE.*

É descabida a apuração pelo Fisco de eventuais despesas que seriam dedutíveis para apuração da base de cálculo do IRPF, não só em razão de na DIRPF ter havido a opção pelo desconto simplificado como também pela impossibilidade de, após a ciência do Lançamento, ser retificada a DIRPF por iniciativa do declarante, visando a reduzir tributo.

*DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.
DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO E LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

A ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda devido no Ajuste Anual deve tomar como data para o seu aperfeiçoamento o último dia do ano-calendário, não sendo válido o raciocínio de que a contagem do prazo decadencial deve ser feita de forma parcelada, em relação a cada mês, à medida que as receitas vão sendo apuradas.

Sendo o IRPF tributo sujeito ao lançamento por homologação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador. Contudo, nas hipóteses de falta de recolhimento prévio do IRPF ou de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial obedece à regra do lançamento de ofício, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.
OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.*

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento

mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, suas origens.

Devem ser excluídos da omissão de rendimentos os valores cujas respectivas descrições das operações contidas nos extratos bancários indiquem se tratar de importâncias não sujeitas à tributação do IRPF.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA.

Constituem rendimentos tributáveis os valores recebidos de pessoa física, em relação aos quais o sujeito passivo comprovadamente adquiriu disponibilidade econômica.

MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE.

É cabível o lançamento da multa isolada incidente sobre o valor do carnê

leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto suplementar devido no ajuste anual decorrente de declaração inexata, visto se tratarem de infrações distintas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO.

Caracteriza o intuito doloso do sujeito passivo de omitir rendimentos recebidos de pessoa física de suas declarações do IRPF, a afirmação à Fiscalização de que os valores depositados em suas contas bancárias seriam utilizados para quitação de despesas do depositante, quando na verdade o que foi comprovado no curso do procedimento fiscal é que os recursos efetivamente ingressaram no patrimônio do sujeito passivo, adquirindo, assim, a disponibilidade econômica; mormente quando os valores, recebidos ao longo de dois anos-calendário, são expressivamente altos e extremamente desproporcionais aos rendimentos declarados.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Autoriza o agravamento da multa de ofício em 50%, o desatendimento reiterado pelo sujeito passivo às intimações emitidas pela Fiscalização, não sendo apresentados os documentos requisitados nem, tampouco, justificativas para sua omissão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário, no qual a contribuinte sustenta, em síntese:

a) a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário em razão do transcurso de mais de cinco anos entre a

data do fato gerador e a intimação do lançamento, no que se referem aos créditos relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2008;

b) a inexistência de omissão de receitas tributáveis, haja vista que os valores recebidos através da transferência da conta de titularidade de Maria Gabriella Zingales Icaza referiam-se a uma parcela dos lucros da sociedade Albatroz Participações Ltda., distribuída como dividendos à contribuinte, em decorrência da sociedade de fato existente entre elas;

c) a ilegalidade e falta de razoabilidade na aplicação na aplicação das multas supostamente devidas em função do cometimento de infrações tributárias, seja pela cumulação de incidência de multas distintas sobre o mesmo fato, seja pelo próprio montante apurado, que, no caso da multa de ofício, chegou a 225%.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

Conheço do recurso, posto que tempestivo e com condições de admissibilidade.

Trata-se de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 41 a 61, *a contribuinte, regularmente intimada a comprovar a origem dos créditos verificados em suas contas correntes, alegou, de forma genérica e sem nenhum documento que desse suporte as suas afirmações, que as transferências da conta de Maria Gabriella Zingales Icaza, sócia e representante da Empresa Albatroz Participações, na qual a contribuinte trabalhava, foram efetuadas para pagamento de despesas de titularidade da Sra. Maria e da empresa Albatroz.*

Além disso, os valores transferidos a partir das contas de Maria Gabriella Zingales Icaza foram considerados omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

A Delegacia de Julgamento manteve quase integralmente o auto de infração, reconhecendo apenas uma pequena modificação no montante considerado omitido referente a indenizações de seguro-saúde recebidas da Unibanco Saúde Seguradora - UASS pela contribuinte.

1. Da decadência

A recorrente aduz a decadência do direito de lançar o IRPF referente aos depósitos realizados nos meses de janeiro e fevereiro de 2008, considerando que o fato gerador ocorre no mês do crédito e não no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Acerca da questão a Delegacia de Origem corretamente se manifestou, inclusive com base no Enunciado de Súmula CARF n.º 38 abaixo transcrito:

“Súmula CARF n.º 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.”

Assim, faço minhas as razões consignadas no acórdão recorrido e aplico a mencionada Súmula, restando afastada a decadência no presente caso.

2. Do mérito

Sobre a omissão de depósitos bancários de origem não comprovada e a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, recorrente, tece as seguintes justificativas:

a) as transferências realizadas pela senhora Claudineia Barbosa Machado, portadora de alzheimer, tiveram como objetivo o pagamento de contas da própria Sra. Claudineia pela Recorrente, uma vez que a Sra. Claudineia não possui condições de fazê-lo;

b) as transferências realizadas por Maria Gabriela Zingales Icaza decorrem de distribuição dos lucros de uma sociedade de fato estabelecida com a contribuinte e é justamente a inexistência de um contrato formal de sociedade que demonstra seu reconhecimento, bem como houve a comprovação das informações fiscais da DELPHOS PRODUÇÕES ARTÍSTICAS LTDA (Rafael Zingales Icaza, Laura Proença Icaza e a Recorrente), sociedade que evidencia a estreita relação entre a contribuinte e a família Icaza;

c) o lançamento cujo fundamento reside na alegada falta de comprovação pelo recorrente da "origem dos recursos" somente é legal, quando a autoridade lançadora prova que os recursos consistem efetivamente em renda da contribuinte;

O acórdão recorrido assim dispôs sobre as alegações:

A Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que embasou o Lançamento, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997, estabeleceu uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular de conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

(...)

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo juris tantum (relativa), cabendo, portanto, ao contribuinte apresentar justificativas válidas para os ingressos ocorridos em suas contas bancárias. (...).

Como bem ressaltou a Autoridade Fiscal, a única manifestação da Impugnante no curso de todo o procedimento fiscal consistiu na resposta apresentada em 29/11/2012 (fls. 484/488), através da qual foram prestados esclarecimentos relacionados aos créditos nas contas bancárias cujos responsáveis foram as pessoas físicas Maria Gabriella Zingales Icaza e Claudinea Barbosa. Quanto aos demais depósitos/créditos bancários, não houve qualquer resposta ou apresentação de documentos pela Impugnante e, quanto aos demais co-titulares das contas bancárias, apenas o Sr. Antonio Pereira Rainho apresentou resposta à intimação, informando que a Contribuinte seria a efetiva titular da conta bancária e dos recursos ali movimentados, não apresentando, assim, qualquer comprovação da origem dos créditos.

Dessa forma, o fato de a Impugnante e os demais co-titulares das contas bancárias não terem, após regularmente intimados, comprovado a origem dos depósitos bancários, amoldou-se perfeitamente à hipótese de presunção de omissão de rendimentos prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/1996, não havendo, portanto, ao contrário do que alega a Impugnante, qualquer ilegalidade no fundamento do Lançamento.

*Sobre as **transferências de recursos feitas pela Sra. Claudinea Barbosa Machado**, a Impugnante restringe-se a alegar que tais operações tiveram por objetivo o pagamento de contas da própria Sra. Claudinea pela Impugnante e que a transferência de recursos de mãe para filha, não se trataria de renda da Impugnante e, quando muito, seria uma mera transferência de capital, como uma doação por exemplo, nunca uma transferência de renda sujeita ao IRPF.*

Contudo, nenhum documento foi acostado à Impugnação com o fim de comprovar a natureza das transferências, não sendo possível a verificação da veracidade da alegação de que a Impugnante simplesmente recebeu recursos de sua mãe para quitação de despesas desta ou até mesmo de que se trataram de doações.

Torna-se de fundamental importância esclarecer que a acepção da palavra origem utilizada no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 não significa, tão somente, demonstrar quem é o responsável por um depósito, mas, principalmente, identificar a natureza da operação que deu causa ao crédito. Isto se fundamenta no fato de que, para ser cumprida a ordem legal prevista no § 2.º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em que, uma vez comprovada a origem do depósito, este será submetido às normas de tributação específicas, é necessário, para a correta tipificação do caso concreto, que a definição de comprovação da origem inclua também a capacidade de se determinar, com certeza absoluta, se os valores creditados ao sujeito passivo são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física em razão de sua natureza e titularidade. Em outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, deve-se verificar se há valores tributáveis e se estes compuseram a base de cálculo do imposto e, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados receita omitida. (...).

Dessa forma, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada provenientes de transferências feitas por Claudinea Barbosa Machado.

Diversas transferências de recursos que foram creditados nas contas bancárias da Impugnante foram provenientes de contas correntes de titularidade da Sra. Maria Gabriella Zingales Icaza. Segundo o que apurou a Fiscalização, Maria Gabriella é sócia da empresa Albatroz Participações Ltda, onde trabalhou a Impugnante.

A Sra. Maria Gabriella, por sua vez, informou à Fiscalização, através do documento de fl. 502 que as transferências foram feitas pela própria Impugnante, sem o consentimento da titular da conta.

Constatou a Auditoria Fiscal, ainda, que os recursos provenientes das contas bancárias de Maria Gabriella foram utilizados pela Impugnante para pagamento de obrigações próprias, de seus familiares ou da pessoa jurídica da qual é sócia.

Com base nesses dados, os valores referentes às citadas transferências foram considerados pela Fiscalização rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física.

A Impugnante, visando a descon sideração da omissão de rendimentos apurada, afirmou em sua Defesa que os recursos seriam isentos do IRPF por se tratarem de lucros da empresa Albatroz Participações Ltda, da qual teria sido sócia de fato. Nesse sentido argumenta que possuía estreitas relações com a família da Sra. Maria Gabriella e que se apresentava como diretora do grupo Albatroz, partilhando, de comum acordo com os sócios, dos resultados do empreendimento. Com o fim de comprovar suas alegações, apresentou a Impugnante a cópia do comprovante de Informações Cadastrais da empresa Delphos Produções Artísticas Ltda (fls. 951), da qual é sócia juntamente com outras três pessoas, entre estas dois membros da família Icaza, a Rafael Zingales Icaza e Laura Proença Icaza. Cabe ressaltar que este Comprovante de Informações Cadastrais, além da cópia do Auto de Infração e do documento de identidade da Impugnante, foi o único documento juntado à Impugnação.

Ora, o fato de a Impugnante pertencer ao quadro societário da empresa Delphos Produções Artísticas Ltda, juntamente com pessoas que possuam parte do sobrenome da Sra. Maria Gabriella, ainda que sejam parentes desta, não comprova, em hipótese alguma, que houve uma “sociedade de fato” entre a Impugnante e a Sra. Maria Gabriella.

A alegação de que os valores recebidos seriam os lucros da empresa Albatroz Participações também não pode prosperar, visto que nenhum documento da empresa foi apresentado para fosse demonstrada a vinculação dos lucros obtidos pela sociedade com as transferências bancárias.

Ressalte-se que todas essas alegações da Impugnante são completamente desprovidas de documentação comprobatória, não havendo, portanto, qualquer prova de que a Impugnante era sócia de fato da empresa Albatroz Participações e, além disso, de que as transferências bancárias correspondiam aos lucros da referida empresa. (...).

Assim, deve ser mantida no Lançamento a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física apurada, que importou nos totais de R\$ 1.737.964,00 em 2008 e R\$ 2.425.526,41 em 2009.

Cabe destacar que não foram acrescidas provas das alegações da recorrente, de modo que aplico o mencionados fundamentos discorridos pela decisão recorrida, considerando a ausência de provas que sustentem as aduções da contribuinte.

Além disso, no que concerne ao argumento de que o lançamento cujo fundamento reside na alegada falta de comprovação pelo recorrente da "origem dos recursos" somente é legal, quando a autoridade lançadora prova que os recursos consistem efetivamente em renda da contribuinte; utilizo-me do Enunciado de Súmula CARF n.º 26, que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 26: *A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

Portanto, mantenho a omissão de rendimentos apurada relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada, bem como a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física apurada, que importou nos totais de R\$ 1.737.964,00 em 2008 e R\$ 2.425.526,41 em 2009.

3. Da multa isolada cumulada com a multa de ofício

Em se tratando de aplicação de penalidades, aplica-se, aqui, a lógica do princípio penal da consunção. Pelo critério da consunção, ao se violar uma pluralidade de normas, passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, como sucede no caso em análise, prevalece a norma relativa à penalidade mais grave, que absorve as demais.

Nessa linha de raciocínio, descabe a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento mensal do imposto de renda devido a título de carnê-leão concomitantemente com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas. Cobra-se apenas esta última, no percentual de 75% sobre o imposto devido.

Acrescento que a cobrança da multa isolada referente aos rendimentos sujeitos ao carnê-leão, concomitantemente com a multa de ofício de 75%, penaliza o contribuinte duplamente, em face da identidade das bases de cálculo de ambas.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica em relação a não imputação de dupla penalidade pecuniária ao contribuinte em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2001

*MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. BASE
DE CÁLCULO IDÊNTICA.*

Em se tratando de lançamento de ofício, somente deve ser aplicada a multa de ofício vinculada ao imposto devido, descabendo o lançamento cumulativo da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas. Recurso especial negado.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma,

Acórdão 9202003.552, sessão de 28/01/2015)

Em resumo: a denominada "multa isolada" do art. 44, II, "a" da Lei nº 9.430/1996 apenas deve ser aplicada aos casos em que não possa ser a multa exigida em conjunto com o tributo devido (Lei nº 9.430/1996, I), não havendo que se cogitar do cabimento concomitante das multas de ofício e isolada.

4. Da multa qualificada pela existência de sonegação

A respeito da qualificação da multa, a autoridade fiscal entendeu pela existência de sonegação, considerando a desproporção dos valores declarados com os valores omitidos, o que afastaria, por si só, a possibilidade de erro ou mero esquecimento no preenchimento das Declarações de Ajuste Anual, principalmente tendo em vista que a ação foi repetida nos dois anos em questão.

Não obstante tais alegações, a omissão de rendimentos por si só não autoriza a qualificação da multa, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, consoante a Súmula CARF n.º 25:

"Súmula CARF n.º 25 (VINCULANTE): A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64."

Observa-se que estamos diante da comprovação da prática de crime contra a ordem tributária como requisito da aplicação da multa qualificada, nos termos da Lei 8.137/90, conforme se extrai do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Cabe mencionar também o disposto na Lei 4.729/65, que define o crime de sonegação fiscal, nos termos seguintes:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969)

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

A tais condutas agregam como elemento subjetivo do injusto (especial fim de agir) o particular objetivo de fraudar o fisco, estampado em locuções tais: “com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente do pagamento de tributos” (inc. I); “com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública” (inc. II); “com o propósito de fraudar a Fazenda Pública” (inc. III); “com o objetivo de obter dedução de tributos” (inc. IV).

Conseqüentemente, abster-se ou recusar-se alguém a recolher tal ou qual tributo devido à Fazenda Pública por si só não se subsume a nenhuma das figuras delituosas mencionadas, configurando apenas mero inadimplemento de obrigação tributária.

Para que a conduta se amolde à tipificação penal, os fatos (condutas omissivas ou comissivas) devem ser praticados com o propósito de lesar o fisco.

É essencial que o agente se conduza deliberadamente com a intenção de iludir a administração tributária, produzindo, ou omitindo, uma falsa imagem de sua conduta tributária, mediante prática ardilosa, tudo com objetivo de descumprir a obrigação tributária.

No presente caso, pela narrativa da autoridade fazendária, não se extrai intuito da contribuinte de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou reduzir suas condições essenciais com vista a obtenção de vantagem por meio da postergação ou não pagamento do tributo devido.

Assevera o auditor, no Termo de Verificação que "nesse caso, não se necessita, até porque inexistente, do falso material; aqui contenta-se apenas com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está sujeito o contribuinte".

Ora, a qualificação da multa é uma penalidade de aplicação excepcional, isto é, deve ser aplicada apenas nas estreitas hipóteses de sonegação, fraude e conluio, e, para isso, deve se constatar cabalmente a intenção dolosa do agente.

Na situação em análise, embora se perceba a caracterização das infrações administrativas tributárias de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada e omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, não é possível inferir, pelos elementos constantes dos autos, a intenção da recorrente na prática de sonegação.

Desse modo, ausente a comprovação necessária das condutas supostamente elisivas por parte da recorrente, impõe-se a exclusão da multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Apenas pelo debate, expresso o meu entendimento sobre a impropriedade da norma regente da matéria no sentido de utilizar a prática de um crime como requisito para uma sanção administrativa, que ocorre antes da existência de sentença penal condenatória, inclusive em razão da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento, bem como em razão da possibilidade de uma sentença absolutória.

É cediço que a esfera administrativa e criminal são independentes, contudo há repercussão da absolvição proferida na seara criminal, quando estiver provada a inexistência do fato e quando estiver provado que o réu não concorreu para a infração penal.

Da forma como tramitam o Processo Administrativo Fiscal e o Processo Penal, é possível que se exija uma multa qualificada decorrente de sonegação e, no futuro, haja uma absolvição criminal pela inexistência do fato, por exemplo, o que, em tese, deveria repercutir na seara administrativa.

Assim, é possível que se pague uma multa qualificada pela sonegação, mesmo sendo, *a posteriori*, reconhecida a inocorrência de sonegação na seara criminal.

Tal situação demonstra ainda mais a excepcionalidade da aplicação da multa qualificada, havendo necessidade de demonstração, pela autoridade fiscal, de elementos robustos sobre a caracterização da sonegação, fraude ou conluio.

5. Da multa agravada por falta de informações

Com relação ao agravamento da multa com base no disposto no §2º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, cabe salientar que, conforme descreveu a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, apenas uma das intimações foi atendida pela recorrente, conforme abaixo transcrito, fls. 59:

No caso, a contribuinte recebeu o total de 06 intimações fiscais (Termo de Início de Fiscalização de 16/06/2011; Termo de Reintimação de 14/07/2011; Termo de Intimação de 01/11/2011;

Termo de Reintimação de 27/02/2012; Termo de Reintimação de 19/04/2012; e Termo de Reintimação de 25/07/2012), e somente atendeu, de forma parcial e lacônica, a uma.

Cumprе destacar que a contribuinte não atendeu a cinco intimações fiscais recebidas, nem apresentou qualquer justificativa para tal.

Entendo que o disposto no §2º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, tem como fundamento o dever de cooperação, de modo que a árdua e respeitável atividade do auditor fiscal seja desenvolvida da melhor forma possível e suas conclusões reflitam a exata realidade dos fatos.

Portanto, mantenho o agravamento da multa aplicada, pois resta clara subsunção da situação fática à norma regente da matéria.

6. Conclusão

Diante do exposto, dou **parcial provimento ao recurso voluntário** para excluir a aplicação da multa isolada e da multa qualificada.

Assinado digitalmente.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora