



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.730132/2015-83
ACÓRDÃO	2301-011.589 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARICI DA SILVA AZEVEDO COSTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE. RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A disponibilização de conjunto probatório produzido em processo criminal ao qual a fiscalização obteve acesso mediante autorização judicial, está de acordo com o ordenamento jurídico, podendo ser utilizado para caracterizar a existência de fato gerador de imposto de renda pessoa física.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos (tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte), à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do preenchimento das hipóteses legais.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo afastar ou reduzir a penalidade no lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento no recurso voluntário interposto, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento). Vencidos os conselheiros Marcelle Rezende Cota (Relatora) e Carlos Eduardo Avila Cabral, que lhe deram provimento parcial em maior extensão, para fins de afastar a multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Diogo Cristian Denny.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral (substituto[a] integral), Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificada, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação do acréscimo patrimonial a descoberto, referente ao exercício 2011.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 985/1.005), extrai-se:

A ação fiscal se relaciona aos fatos apurados no âmbito da “Operação Lava Jato”, especificamente quanto ao Ex-diretor de Abastecimento da Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás, Sr. Paulo Roberto Costa, CPF 302.612.879-15, cônjuge da ora Recorrente, que teria, em tese, com o envolvimento da fiscalizada, filhas e genros, participado do desvio de recursos da estatal.

O crédito tributário foi lançado considerando a proporção de 50% (cinquenta por cento) da variação patrimonial a descoberto, nos termos do disposto nos artigos 6º a 8º do Decreto n. 3.000, de 1999 (RIR/99).

Foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme disposto no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em apertada síntese, a autoridade fiscal informa que a Recorrente administrava o patrimônio do casal, inclusive recebendo alugueis e fazendo os pagamentos da construção do imóvel em Petrópolis/RJ.

Afirma que a conduta ardilosa da Recorrente de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada devia, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto fosse apresentada, visava impedir a autoridade fazendária conhecer e mensurar parte dos rendimentos auferidos, aparentemente de modo ilícito, bem como encobrir seu verdadeiro acréscimo patrimonial, caracterizando o intuito deliberado de sonegar tributo.

Após apresentação de impugnação por parte da Recorrente, foi proferido Acórdão nº 02-68.833 - 9ª TURMA da DRJ em Belo Horizonte/MG, a qual julgou procedente em parte o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls.1.095/1.109):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71 e 72, da Lei nº 4.502, de 1964.

A vedação constitucional de confisco se refere aos tributos e não às multas e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei. A cobrança de multa decorre de previsão legal, não merecendo prosperar a tese de que é confiscatória.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins

cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório dos procuradores.

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de realização de diligência quando for considerada desnecessária ao deslinde da matéria litigiosa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com referida decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1.116/1128), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Das Alegações sobre o Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Alega que por ser casada em comunhão parcial de bens não poderia ser autuada em conjunto com o seu marido, conforme realizado nos presentes autos.

Salienta que não tem embasamento algum o relato fiscal de que seu cônjuge recebera vantagens indevidas de contas no exterior e as aplicou na aquisição do imóvel localizado no Rio de Janeiro, bem como nas obras do imóvel em Petrópolis, pois, conforme restou comprovado no processo criminal do qual ele é parte, em 2010 ele não detinha nenhum dinheiro no exterior. Diz que, além disso, todos os valores recebidos pelo cônjuge ilicitamente, tanto os do exterior, como os depositados em contas nacionais, já foram devolvidos.

Adverte que quando há apuração de excesso de aplicações sobre recursos, sem respaldo de rendimentos declarados, o Fisco precisa provar o uso e/ou recebimento destes rendimentos omitidos e não fazer apenas uma mera alegação, como no caso destes autos.

Diz que o argumento anterior pode ser corroborado com o fato de a autoridade fiscal diligenciar junto ao arquiteto Koeler, descobrir o valor efetivo das despesas com a casa em Petrópolis e, mesmo assim, colocar valores em duplicidade na planilha do Fluxo Financeiro Mensal. Diz ainda que essa atitude revela arbitrariedade nos cálculos fiscais.

Aponta que a menção fiscal a doações ocorridas em 2010 não merece prosperar, uma vez que nenhum elemento comprobatório foi demonstrado. Afirma que a autoridade fiscal, quando elaborou o Fluxo Financeiro Mensal, deixou de considerar inúmeros valores como origens de recursos. Para sustentar sua alegação, argumenta o que se segue:

- o 13º salário recebido pelo cônjuge em 2010, no valor de R\$45.448,72, não foi incluído como origem. Assim, os rendimentos anuais percebidos por ele, a serem considerados, são de R\$843.023,48 e não de R\$761.329,24, conforme demonstra com o documento nº 4 acostado aos autos;

- na mesma linha, o 13º salário recebido por ela, quantia de R\$5.898,44, não foi considerado como origem de recursos;

- as despesas com a empresa Koeler Arquitetura e Construção Ltda, referentes à construção da casa em Petrópolis, totalizaram R\$208.266,42 e essa importância foi somada pela fiscalização ao valor declarado como custo realizado desse imóvel, em 2010, quantia de R\$576.200,91. Essa soma levou a uma aplicação de recursos na ordem de R\$784.467,33. A Impugnante discorda desse procedimento fiscal. Diz que o correto seria que as despesas fossem consideradas já parte do valor declarado do imóvel, e não um acréscimo a ele, sob pena de duplicidade de seu valor;

- a importância de R\$750.000,00 foi considerada como aplicação de recursos pelo seu cônjuge, sendo que, na verdade, é um valor antigo, realocado para a conta de poupança. Por outro lado, os rendimentos decorrentes da aplicação financeira desse valor, recebidos no importe de R\$114.726,59, não foram incluídos como origem. De mesmo modo, o valor de R\$29.000,00, considerado aplicado por ela. Conforme extratos bancários, pode-se constatar que tal valor também é antigo, sendo a sua movimentação apenas uma realocação para a conta de poupança;

- além dos valores citados, que já são suficientes a tornar o saldo positivo, há ainda os rendimentos oriundos de aplicações financeiras e de contas de poupança, que também deveriam ser considerados como origem de recursos.

Ao final, conclui que, em 2010, ela e o cônjuge dispunham de recursos com origem justificada suficientes para respaldar as aplicações, não havendo acréscimo patrimonial a descoberto.

Da Falta de Elementos a Ensejar Embaraço Fiscal

Alega que toda e qualquer informação bancária solicitada foi apresentada à fiscalização, mostrando-se fato totalmente equivocado falar-se em embaraço à fiscalização, assim como descabido o argumento de que se manteve inerte frente às intimações.

(...)

Do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada

Sustenta que a multa aplicada de 150% é um encargo exageradamente oneroso e desproporcional à suposta infração cometida. Adverte que, em vista de seu caráter confiscatório e de sua proibição à luz da Constituição da República, ela deve ser reduzida a um patamar razoável, caso não se entenda pela anulação do Auto de Infração.

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

Em 23/07/2018 a ora Recorrente protocolou petição pugnando pela nulidade do lançamento tendo em vista decisão do juízo nos autos do requerimento do MPF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

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

PRELIMINAR

Da nulidade – Prova Emprestada – Decisão Judicial

Em petição complementar, às fls. 1.146/1.154, a Recorrente requer a nulidade do lançamento e a improcedência da autuação, ou subsidiariamente a suspensão do processo administrativo em questão para que o mesmo somente prossiga mediante autorização expressa do Juiz Federal responsável pela autorização para utilização das informações que embasam a autuação fiscal.

Alega, pois, que o fisco utilizou provas ilícitas para constituição do crédito tributário, notadamente, do imposto de renda da pessoa física, a pretexto de omissão de receita tributável constatada pelo exame das movimentações financeiras obtidas na ação penal da Operação Lava Jato.

Nesse sentido, afirma que estaria evidenciado e expressamente declarado e comprovado que todas as provas obtidas para a lavratura do auto que embasou o processo administrativo em referência, o foram única e exclusivamente com base nos dados obtidos na ação penal da Operação Lava Jato.

No entanto, pontua que o Juízo que promoveu a quebra do sigilo anteriormente, proferiu decisão promovendo o aditamento da decisão que havia autorizado a quebra do sigilo do contribuinte em questão, razão pela qual o uso da mesma passou a ser inadmissível. Com isso, entende que os efeitos produzidos pelas provas utilizadas nessas circunstâncias, são nulos de pleno direito.

É certo que as provas ilícitas não se revestem de eficácia jurídica e nem podem ser admitidas como suporte de juízos acusatórios ou de juízos condenatórios. Tem-se que a prova é considerada ilícita quando caracterizar violação às normas legais ou aos princípios do ordenamento, de natureza processual ou material, obtida mediante a infração às garantias individuais e legais.

Contudo, na hipótese vertente, entendo que não assiste razão a recorrente.

A começar, a decisão proferida pelo então Exmo. Juiz Sérgio Moro e juntada pela recorrente não tem a extensão pretendida e, ao contrário do que alegado, não declarou a nulidade de toda e qualquer prova colhida por intermédio da colaboração premiada no âmbito da Operação Lava Jato, para fins tributários, estando restrita aos autos lá mencionados, todos acompanhados da devida fundamentação daquele Juízo.

Analisando o Termo de Verificação Fiscal, chega-se à conclusão de que as provas obtidas e que embasaram a presente acusação fiscal, não foram abarcadas pela decisão do então Exmo. Juiz Sérgio Moro, eis que os processos lá mencionados, não foram mencionados na referida decisão. Não se deve ignorar o fato de que a Operação Lava Jato possui inúmeros desdobramentos, sendo inúmeros os reflexos oriundos da investigação, não podendo ser tratada de forma ampla, sem a devida conexão com os fatos narrados, as provas produzidas e as acusações imputadas individualmente a cada qual, como pretende o recorrente.

Além do mais, é imperioso mencionar que a recorrente comete um equívoco ao afirmar que “a fiscalização lavrou o auto de infração com base na delação premiada”. Isto porque, em verdade, a autoridade lançadora baseou-se em documentos e fatos ensejadores do fato gerador do imposto de renda da pessoa física.

E ainda que assim não o fosse, a decisão do então Exmo. Juiz Sérgio Moro não declara a nulidade das provas obtidas por intermédio dos acordos de colaboração premiada, mas condiciona a sua utilização à autorização específica do Juízo, ou seja, mediante a apresentação de novo requerimento. É de se ver:

Ante o exposto, defiro o requerido pelo MPF e promovo o aditamento de todas as referidas decisões para a elas agregar que está vedada a utilização dos elementos informativos e provas cujo compartilhamento foi anteriormente autorizado por este Juízo contra pessoas que celebraram acordo de colaboração com o Ministério Público no âmbito da assim denominada Operação Lava Jato, bem como contra empresas que celebraram acordo de leniência.

Caso pretendida a utilização das provas ou das informações com esta finalidade, ficará ela sujeita à autorização específica deste Juízo, ou seja, da apresentação de novo requerimento.

Caso o material já tenha sido usado contra algum colaborador ou empresa, poderá este Juízo ser especificamente provocado para decidir a respeito da manutenção da autorização ou não.

O MPF fica encarregado de dar ciência desta decisão a cada órgão que recebeu provas e elementos probatórios compartilhados.

Para além do exposto, a meu ver, um fato interessante é capaz de eliminar as eventuais dúvidas existentes acerca da licitude das provas que aqui se discute. Isso porque, no Termo de Acordo de Colaboração Premiada, firmado pelo cônjuge da recorrente, consta, ainda, a previsão de autorização expressa para a utilização emprestada das provas obtidas por meio do acordo de colaboração premiada, pela Receita Federal.

Neste diapasão, o próprio cônjuge (cotitular das contas), quando da celebração do acordo de colaboração premiada, autorizou expressamente que as provas lá colhidas, fossem utilizadas pela Receita Federal. Assim, se, em razão de acordo celebrado, o próprio colaborador concorda com a utilização das provas colhidas no Termo de Colaboração Premiada, pela Receita Federal, não há que se falar em nulidade da prova obtida, o que significaria *venire contra factum proprium*, algo que o Direito não admite.

Não é aceitável, portanto, uma vez caracterizado *venire contra factum proprium*, que, em sede de recurso voluntário, a recorrente venha contestar as informações obtidas em Acordo de Colaboração Premiada que seu próprio cônjuge concordou com a utilização de tais provas pela Receita Federal e que subsidiaram o lançamento em questão.

Ademais, este Tribunal já teve a oportunidade de se manifestar em ocasião anterior, a respeito do deste tema e, inclusive, em relação ao cônjuge da recorrente, nos autos do processo administrativo fiscal n. 18470.726356/2016-71, por meio do Acórdão n. 2301-006.062, que assim se manifestou:

6.2. E mesmo que fosse tempestivo tal requerimento, o exame dos termos da decisão judicial datada de 2018 trazida pelo Recorrente, não tem o condão de macular os elementos de prova anexados aos presentes autos. Veja-se que a autorização de compartilhamento de informações remonta ao ano de 2015 (e-fls 7445 do Termo de Verificação Fiscal):

(...)

6.3. A garantia do sigilo fiscal, um dos bens jurídicos tutelados na decisão de 2018, tem sido assegurada pela RFB desde a instauração do procedimento fiscal, assim como no curso do contencioso administrativo fiscal.

Portanto, afasto a preliminar pleiteada.

MÉRITO

Do Acréscimo Patrimonial à Descoberto

De conformidade com a peça vestibular do feito, a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da omissão de rendimentos tendo em vista realização de gastos não respaldados por rendimentos declarados/comprovados, ou seja, acréscimo patrimonial a descoberto.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria.

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, que estabeleceu a tributação pelo regime de caixa, em seus artigos 1º, 2º e 3º, “caput”, e §§ 1º e 4º, dispõe que:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º e 14 desta Lei.

§ 1º- Constituem rendimento bruto todo o produto do Capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, **assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.**

(...)

§ 4º- 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 incidência do imposto. o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(grifamos)

Ao tratar sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e de sua base de cálculo, os arts. 43 e 44, do Código Tributário Nacional rezam que:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior**.

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis

(grifo nosso)

Vale reproduzir, outrossim, o inciso XIII, do art. 55, do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (vigente a época dos fatos geradores):

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 42 e Lei nº 9.430, de 1996, arts 24, § 22 inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

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, sendo que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, que enseja a caracterização de omissão de rendimentos, concretiza o fato gerador do imposto de renda.

Neste tipo de autuação, é feita uma análise do fluxo financeiro do sujeito passivo, no qual se busca conhecer todas as origens dos recursos (e sua natureza jurídico-tributária) que suportaram a aplicação deles nos gastos.

Feitas estas considerações de cunho geral, passo à análise das alegações apresentadas pela defesa.

A recorrente sustentou que o Fisco necessita provar o uso e/ou recebimento dos rendimentos considerados omitidos.

Conforme considerações anteriores, o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. À autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gastos desprovidos de disponibilidade financeira.

Observa-se que na sua peça recursal a recorrente repete os demais argumentos de que a autoridade lançadora não considerou os décimos terceiros salários, as despesas com a Koeler Arquitetura sejam consideradas como parte do incremento informado e que sejam considerados os valores oriundos de aplicações financeiras.

Especificamente quanto aos argumentos relativos a estes pontos, tendo em vista que o recorrente simplesmente repisa às alegações da defesa inaugural, sem colacionar nenhum novo documento, peço vênia para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pelo autuado, *in verbis*:

O confronto da planilha “Fluxo Financeiro Mensal” com os documentos constantes dos autos, sobretudo os extratos e as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, enviadas à Receita Federal pelas respectivas fontes pagadoras, evidencia que os valores de décimo terceiro salário, recebidos pelo marido e pela própria contribuinte foram considerados pela autoridade fiscal como origem justificada de recursos.

As parcelas a esse título foram pagas ao marido da contribuinte nos valores líquidos de R\$28.439,82 (fl. 375) e R\$17.919,54 (fl. 381), nas datas de 19/02/2010 e 19/11/2010, respectivamente, creditadas na conta nº 730108320, e integram os recursos/origens do Fluxo Financeiro, nos meses de fevereiro e novembro.

De igual modo, considerando a folha de pagamento dos meses de fevereiro e novembro, o décimo terceiro salário pago à contribuinte, nas datas 25/02/2010 (fl. 386) e 26/11/2010 (fl. 388), registrado na conta nº 730109776, foi contemplado juntamente com o salário corrente do mês, recurso/origem no Fluxo Financeiro.

(...)

Com efeito, à vista da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF enviada à Receita Federal pela fonte pagadora mencionada, em nome do cônjuge da contribuinte, pode-se constatar que, para o mês de julho/2010, ao Fisco foram informados rendimentos pagos no montante de R\$171.853,07 (brutos) e R\$124.315,51 (líquidos) e, no fluxo da variação patrimonial, houve a apropriação como origem apenas da importância líquida de R\$46.886,93.

Na sequência, pretende a contribuinte que as despesas apuradas como realizadas junto à empresa Koeler Arquitetura e Construção Ltda, no decorrer de 2010, sejam consideradas como parte do incremento de R\$576.200,91 informado por

seu marido na Declaração de Ajuste do exercício 2011, a título de custo de aquisição da casa no Condomínio Quinta do Lago, em Petrópolis/RJ.

Nota-se que no “Fluxo Financeiro Mensal” despesas apuradas na diligência realizada junto à empresa Koeler Arquitetura e Construção Ltda foram caracterizadas como aplicações nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho, nos valores de R\$42.980,50, R\$30.077,00, R\$54.744,66, R\$16.490,46, R\$12.000,00 e R\$51.973,80, respectivamente.

Sucedo que, intimados tanto a contribuinte como seu cônjuge, no decorrer do procedimento fiscal, a comprovarem o gasto correspondente ao incremento declarado, os intimados não apresentaram nenhum documento, afirmando que a construção da casa havia sido concluída no ano de 2008 e que não mais possuíam a documentação do período.

Por seu turno, ainda que nenhum elemento de prova tenha sido apresentado à autoridade fiscal, a contribuinte ou seu cônjuge poderiam fazê-lo no momento em que impugnaram o lançamento e externaram a pretensão ora analisada.

Há de se ponderar que, no âmbito do Direito Tributário, o custo de aquisição do imóvel somente poderá ser alterado caso sejam efetuadas despesas com construção, ampliação ou reforma no referido imóvel. Sendo assim, ao que parece, não haveria razão para a contribuinte deixar de apresentar os documentos que deram suporte ao incremento declarado.

É certo que o deslinde da controvérsia exige a comprovação do que se argumenta. O ônus da prova é da contribuinte, cabendo a ela demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea (notas fiscais para as despesas com pessoas jurídicas, recibos para as despesas com pessoas físicas) que as despesas apuradas junto à empresa Koeler Arquitetura e Construção Ltda fazem parte do valor declarado pelo cônjuge de R\$576.200,91.

No enfrentamento da questão, apenas a alegação de duplicidade de valores, sem o respaldo de prova que lhe sustente, não é admissível. A contribuinte deve ter em mente que o ônus de provar o que se alega implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato analisado.

À vista, portanto, das razões explicitadas, a pretensão da contribuinte não merece acolhida.

Insurge-se também o contribuinte contra aplicações de recursos registradas na Linha B do tópico Aquisição de Bens e Direitos, do Fluxo Financeiro Mensal, no total de R\$750.000,00. Alega que, conforme extratos bancários juntados (DOC 7), os respectivos valores são antigos e somente foram realocados entre contas, não sendo despesas como considerado pela autoridade fiscal.

É possível constatar pela análise do extrato trazido com a impugnação, acostado à fl. 1050, que o total de R\$750.000,00 constituiu-se de aplicações feitas em nome

do contribuinte, no Banco Santander, modalidade Fundo 3659 FIC FI Petrobrás Ações, C/C 033.3287.10004452.

Os valores aplicados, reproduzidos a seguir, são egressos da conta nº 2.711.212-3, mantida na Ag. 0287, do Banco Real, conforme extratos às fls. 328/337.

(...)

Pode-se notar que as entradas de valores (origens/receitas) registrados na conta nº 2.711.212-3 são provenientes, invariavelmente, de resgates automáticos efetuados em outra conta do contribuinte, a de nº 730.108.320.

O importante a se frisar neste ponto é que não há registro de outra modalidade de crédito e/ou depósito na conta nº 2.711.212-3, e sim de resgates de valores aplicados na conta nº 730.108.320. Esta última conta era, à época, um tipo de conta corrente com rentabilidade para os recursos que ficassem parados. Significa dizer: uma conta corrente intitulada Conta Max, onde o dinheiro do cliente ficava aplicado, rendendo, e, se permanecesse por 30 dias era remunerado pelo índice da poupança.

Nesse contexto, conforme constatado nos autos, todas as vezes que ocorriam débitos na conta nº 2.711.212-3, na mesma data, resgates automáticos na conta nº 730.108.320 (Conta Max) eram feitos, sendo o total transferido para cobertura do saldo devedor na conta nº 2.711.212-3. Confirma-se, por amostragem, as operações abaixo indicadas:

(...)

Nessa toada, em todos os outros meses em que ocorreram as aplicações no Fundo 3659 FIC FI Petrobrás Ações, C/C 033.3287.10004452, existiram operações financeiras na forma acima demonstrada, isto é, resgates na conta nº 730.108.320, transferidos para a conta nº 2.711.212-3, e, em sua totalidade ou em parte, aplicados no citado Fundo via conta nº 10004452.

Por certo, uma vez constatado que as origens/receitas que respaldaram as aplicações no Fundo 3659 FIC FI Petrobrás Ações, no total R\$750.000,00, foram oriundas da ContaMax nº 730.108.320, e que, ao analisar esta conta, a autoridade fiscal não considerou no Fluxo Financeiro Mensal nenhum valor que tenha sido nela diretamente aplicado, não há que se falar em duplicidade de dispêndios, tampouco que apenas uma realocação de valores entre contas não caracteriza aplicação.

Destarte, nesse ponto, também não merece reparos o feito fiscal.

Passa-se ao exame da alegação de que a autoridade fiscal não considerou como receita os rendimentos obtidos pela aplicação do montante de R\$750.000,00, que resultou na importância de R\$114.726,59.

Ocorre que esses rendimentos, conforme se observa pelo extrato de fl. 1.050, na data de 28/12/2010, permaneciam compondo o montante aplicado, não tendo sido efetivamente resgatados no decorrer do ano de 2009. Nessa condição, eles

não significaram disponibilidade financeira que pudesse ser tomada como origem/recursos de dispêndios realizados.

Prosseguindo, o contribuinte adverte que a aplicação indicada na Linha C do tópico Aquisição de Bens e Direitos – Cônjuge, no montante de R\$29.000,00, também se constituiu de valores antigos, somente realocados entre contas.

Para elucidar a questão, tem-se, pois, os extratos da conta nº 5711488, de sua titularidade, mantida no Banco Real, Ag. 287, acostados às fls. 363/364, a indicarem recursos transferidos para “APLICAÇÃO – RIB”, nos seguintes valores e datas:

(...)

Verifica-se a mesma sistemática anteriormente exposta, quando da análise das aplicações em nome do contribuinte, no total de R\$750.000,00.

Nas datas em que foram feitas as aplicações, resgates automáticos ocorreram na ContaMax nº 730.109.776 (fls. 387/388), de sua titularidade, cujos valores foram transferidos para a conta nº 5.711.488, também de sua titularidade, e, em parte, foram aplicados em Fundos via conta nº 6.711.488 (fl. 366).

A autoridade fiscal não considerou no Fluxo Financeiro Mensal nenhum valor que tenha sido diretamente aplicado na ContaMax nº 730.109.776, não cabendo assim falar que houve duplicidade de dispêndios, tampouco que apenas uma realocação de valores entre contas não caracteriza aplicação. Logo, sem razão a defesa

Quanto à alegação de que os rendimentos obtidos de suas aplicações financeiras e de suas contas de poupança deveriam ser considerados como origem de recursos, cabe esclarecer que tais rendimentos foram considerados nos resgates e saques efetuados durante o ano.

Com efeito, não procedem as alegações da Recorrente relativamente a este fato, considerando outrossim, que na fase do contencioso a mesma não trouxe nenhuma prova ou fato novo que contrariasse as constatações verificadas pela fiscalização e pela decisão de piso, devendo ser mantida incólume a decisão de piso.

Da Multa Qualificada

A Recorrente trata o tópico como ausência de embargo a fiscalização, afirmando que sempre prestou todos os esclarecimentos, apresentou todas as documentações e não agiu com intuito de lesar o fisco.

Inicialmente é imperioso esclarecer que a multa aplicada não foi agravada mas sim 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 Recorrente 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 a Recorrente 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 Recorrente, 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 nº 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 a 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.

Não é o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde o fiscal atuante fundamentou sua pretensão (tanto a tributação como a qualificação da multa), basicamente, no Relatório da Operação Zelotes, deflagrada pela Polícia Federal, no intuito de investigar crimes incorridos em julgamentos no âmbito do CARF.

E, como explicitado alhures, o fato de ocorrer apuração de infrações criminais por parte dos envolvidos, um dos quais a Recorrente atuada, por si só, não tem o condão de ensejar a tributação na forma proposta e, igualmente, a aplicação de multa qualificada.

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**.

No caso em concreto, a autoridade lançadora fundamentou a exigência da multa de ofício no patamar de 150% nos seguintes termos:

Os fatos explanados abaixo caracterizam a sonegação.

Decerto, as circunstâncias narradas nos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores alusivos à parte dos rendimentos auferidos.

Afinal, a conduta do contribuinte consistiu em movimentar recursos financeiros não justificados pelos rendimentos oferecidos à tributação e à margem da movimentação financeira bancária, com o objetivo de construir imóveis e pagar despesas pessoais, durante todo o ano calendário 2010, obviamente, não pode ser creditada a mero erro, ou esquecimento.

Compete repetir que PAULO ROBERTO COSTA, réu nas ações penais 5026212 82.2014.404.7000 e 502567671.2014.404.7000, e investigado em diversos procedimentos, incluindo a representação 501490194.2014.404.7000, todos em trâmite perante a 13ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba, formalizou com o Ministério Público Federal acordo de colaboração premiada, envolvendo os fatos investigados no âmbito da “OPERAÇÃO LAVA JATO”. Reproduz-se a Cláusula 4ª do acordo, que resume o cerne das investigações:

(...)

Explicando melhor, é importante dizer que PAULO ROBERTO COSTA foi Diretor de Abastecimento da Petrobrás, no período de maio/2004 a abril/2012, por indicação do Partido Progressista (PP), comandado, à época, pelo Deputado Federal JOSÉ JANENE.

Ao aceitar o cargo, comprometeu-se a desviar recursos da empresa em função dos interesses do Partido Progressista (PP), Partido dos Trabalhadores (PT) e Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), que garantiam a sua manutenção na diretoria de abastecimento.

Em contrapartida, e em consonância com o Termo de Colaboração nº 01, PAULO ROBERTO COSTA recebeu vantagens indevidas das empresas contratantes da Petrobrás, já que era beneficiário do rateio existente entre os partidos políticos dos recursos financeiros desviados.

Como exemplo, impende informar que PAULO ROBERTO COSTA, no Termo de Colaboração nº 06, admite que recebeu de JOSÉ SERGIO DE OLIVEIRA MACHADO, presidente da Petrobrás Transporte S/A – Transpetro, a quantia de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), a título de vantagem indevida em função da contratação de navios. O contribuinte informa ainda ao MPF que o dinheiro foi entregue “em espécie”, entre os anos de 2007 ou 2008.

Por outro lado, constata-se que o contribuinte adquiriu imóveis utilizando dinheiro em espécie. Decerto, em 01/04/2009, ou seja, depois do fato acima narrado, PAULO ROBERTO COSTA comprou o apartamento 1.203, localizado na Avenida Sernambetiba nº 5.550, no Rio de Janeiro/RJ, do ex-Senador NEY ROBINSON SUASSUNA, pelo valor de R\$ 220.000,00 (duzentos e vinte mil reais), tendo sido o pagamento efetuado “em moeda corrente do país”, de acordo com a Escritura Definitiva de Compra e Venda referente ao imóvel em comento.

Observa-se ainda que PAULO ROBERTO COSTA, nos anos de 2005 a 2009, teve gastos expressivos na construção da casa no Condomínio Quinta do Lago, em Petrópolis/RJ, conforme Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

Ademais, em relação ao ano-calendário 2010, pode-se assegurar que o contribuinte costumava receber vantagens indevidas por meio de contas bancárias no exterior e em dinheiro, enquanto ocupava o cargo de Diretor de Abastecimento da Petrobrás. Por outro lado, também é possível asseverar que o contribuinte utilizou o dinheiro recebido em espécie na construção de imóvel em Petrópolis/RJ, bem como no pagamento de diversas despesas familiares.

Em apertada síntese, a conduta dolosa do contribuinte PAULO ROBERTO COSTA visava impedir a autoridade fazendária conhecer e mensurar parte dos rendimentos auferidos, aparentemente de modo ilícito, e seu verdadeiro acréscimo patrimonial.

MARICI DA SILVA AZEVEDO COSTA administrava o patrimônio do casal, inclusive recebendo aluguéis e fazendo os pagamentos da construção do imóvel em Petrópolis/RJ.

Os recursos financeiros oferecidos à tributação e que constam da Declaração de Ajuste Anual do IRPF não justificam o acréscimo patrimonial apurado.

Decerto, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada deve, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Como se observa, a fundamentação para a qualificação da multa de ofício foi, basicamente, **o fato de o cônjuge** da recorrente receber vantagem indevida, porquanto da suposta prestação de serviços ilícitos apurados no âmbito da Operação Lava-Jato.

Observe-se, do trecho do Relatório Fiscal acima transcrito, que o nobre fiscal atuante se utilizou dos fatos apurados no âmbito da “operação” para imputar o crime de sonegação fiscal a atuada, sob o argumento de que o recebimento dos valores indevidos, **pelo**

seu cônjuge, era usados e não declarados, representando “*prática fraudulenta para reduzir a tributação*”.

Salvo melhor juízo, o entendimento desta Relatora é que o caso dos autos se amolda a Súmula Carf supracitada, não havendo por parte do auditor fiscal a devida subsunção do fato a norma.

Em momento algum a fiscalização logrou comprovar o alegado, repousando sua tese no Relatório da Operação Lava Jato que, em nosso entendimento, não se presta a justificar a qualificação da multa, **especialmente no que concerne a Recorrente, visto que nem investigada ela é, sendo o investigado o Sr. Roberto, seu cônjuge.**

Em que pese a validade das provas decorrentes da operação, o presente auto trata do lançamento de imposto de renda da pessoa física, o que não foi objeto específico da investigação.

Os fatos relatados no procedimento junto ao Ministério Público não repercutiram em sonegação do imposto de renda da pessoa física, mediante sonegação ou fraude, especificamente com relação aos fatos geradores apurados no lançamento em epígrafe, mas sim, uma investigação acerca da atuação ilícita de pessoas físicas junto aos Entes Públicos e a Petrobras.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização da multa qualificada, a partir de suas especificidades conceituais, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades.

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço da autoridade lançadora, não conseguimos vislumbrar a existência de dolo e/ou fraude. Pelo menos na forma proposta pelo fiscal atuante.

Não obstante a autoridade lançadora colacionar aos autos alguns indícios da existência de suposta fraude com base em informações e documentos decorrentes da Operação Lava Jato, **não contempla com especificidade esse dolo no que concerne o fato gerador do IRPF, especificamente a infração de acréscimo patrimonial a descoberto.**

Em verdade, no Relatório Fiscal, a autoridade atuante simplesmente aduz haver fraude pelo recebimento de vantagens indevidas, **inclusive, citando fatos e períodos alheios ao efetivamente lançado.**

Não discordo que os fatos narrados pela autoridade fiscal podem apontar indícios da ocorrência de sonegação tributária e, dessa maneira, suficientes para confecção de representação fiscal para fins penais dirigida ao Ministério Público Federal, **isto, ressaltasse ainda, acerca do cônjuge da Recorrente e não a ela.** Na esfera penal a sociedade tem o direito de ver

devidamente apuradas eventuais condutas delituosas, cuja instrução probatória no decorrer do processo penal permitirá demonstrar, com os meios disponíveis, a verdade possível dos fatos.

Por outro lado, na hipótese de qualificação da multa, além da descrição dos fatos ocorridos, as provas indispensáveis e contundentes para justificar a duplicação do percentual da penalidade devem ser carreadas aos autos pelo agente fiscal, via de regra, no momento da formalização do auto de infração, sem deixar margem a qualquer dúvida, dados os limites existentes para a produção da prova no curso do processo administrativo tributário.

Repito, bom que se diga que não estamos aqui afirmando inexistir ato ilícito, até porque a autoridade responsável por este juízo de valor é a Esfera Criminal. **Sustentamos, na verdade, que o fiscal autuante não se desincumbiu do ônus de comprovar com especificidade a existência do dolo, fraude e sonegação, em relação ao fato gerador e a Recorrente aqui elencados.**

Devemos considerar que a fiscalização não logrou comprovar ter a recorrente agido com dolo, através de atos ilícitos (tributários), já que toda a fundamentação da autuação se deu tão somente com base no conteúdo do relatório da já citada a Operação, **o qual se vincular a infrações na esfera criminal e não tributário**, incumbindo, portanto, ao fiscal autuante proceder a devida subsunção dos fatos às normas que regulam os requisitos da qualificadora da multa, lastreado em infração tributária de sonegação fiscal, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Neste diapasão, afasto a qualificação da multa.

Da multa de ofício – confiscatória

Além da exclusão da multa qualificada, a recorrente assevera cabível a redução da multa de ofício ao limite de 20%, uma vez que aplicada de forma exorbitante no percentual de 75%.

Pois bem. Quanto à incidência de multa de ofício no percentual de 75%, transcrevo o inciso I do art. 44 da 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 inexistente;

(...)

A multa de ofício incide de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente. O patamar mínimo da penalidade em 75% é fixo e definido objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

O limite de 20% de que trata o § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, diz respeito à multa de mora, que representa uma sanção pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária, situação distinta dos autos. Naquele caso, o contribuinte recolhe de modo espontâneo o tributo a destempo antes de iniciado o procedimento fiscal, cuja penalidade é mais branda.

Por fim, cabe reafirmar que escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões que digam respeito à ocorrência de efeito confiscatório, haja vista que demandam o exame da incompatibilidade da lei aplicável com preceitos de ordem constitucional, incidindo, como já mencionado, a vedação do enunciado da Súmula CARF nº 2.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo o percentual da penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota

VOTO VENCEDOR

Diogo Cristian Denny, redator designado

Em que pesem as razões do voto proferido pela ilustríssima Conselheira Relatora, peço vênia para divergir do seu entendimento quanto ao afastamento da multa qualificada.

Observo, em primeiro lugar, que as razões para qualificação da multa não foram objeto da impugnação, não fazendo, portanto, parte da lide.

Deveras, o que houve, na impugnação, foi o questionamento de multa por “embaraço à fiscalização”, fato que ensejaria a multa agravada, sequer aplicada, além de questionamentos quanto à constitucionalidade da multa, sob alegação de princípios da

razoabilidade, proporcionalidade e do confisco, que não podem ser objeto de exame na via administrativa, pois a este Conselho não é dado se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

Além de não fazer parte da lide, observo que o contribuinte, em seu recurso voluntário, também trouxe os mesmos questionamentos invocados na impugnação, além de não ter questionado especificamente as razões apresentadas pela autoridade fiscal para a qualificação da multa.

Ademais, ainda que a qualificação da multa fizesse parte da lide e pudesse ser apreciada por este colegiado, verifico que a multa foi suficientemente arrazoada pela autoridade fiscal, em seu Termo de Verificação Fiscal, capítulo “Da Multa de Ofício de 150%”, apresentando fatos que demonstraram a necessidade de sua aplicação, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

No caso vertente, não se infere uma simples inadimplência de tributo ou mera ausência de informações na DIRPF, mas, sim, a prática de condutas conscientes e desejadas com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude.

Deveras, no caso dos autos, a autoridade fiscal fundamentou a aplicação da multa qualificada em face da prática reiterada e sistemática de declarar valores menores ao Fisco, sem nenhuma justificativa, pela contribuinte, administradora dos bens do casal, além do registro de diversas outras operações realizadas com dinheiro em espécie e com valores discrepantes.

A multa qualificada (consistente na imposição do percentual de 150%) deve ser aplicada pela autoridade fiscal, consoante o art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos casos dispostos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, a ver:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo.

Como é cediço, dolo é a vontade livre e consciente de uma pessoa se conduzir contrariamente ao estabelecido pela ordem jurídica. E uma vez que a vontade é algo interno à consciência humana, não pode ser provada por meios diretos, a não ser pela declaração prestada pelo próprio agente.

Deveras, na maior parte das vezes, o dolo somente poderá ser provado por meios indiretos, em especial mediante presunção tomada a partir da experiência comum ou pela observação do que ordinariamente acontece (art. 375 do CPC). Somente na hipótese de confissão do agente é que se pode falar em prova direta do dolo.

Uma das formas de ser caracterizado o dolo consiste em analisar, com razoabilidade, a relevância e a reiteração da conduta do contribuinte. Nesse sentido, vejamos excerto do voto proferido no Acórdão 9101-002.240, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

18. Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de relevância (magnitude do que esta em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

18.1. Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

18.2. A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso

do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Restou caracterizado, portanto, o dolo do contribuinte em cometer a infração tributária, motivo pelo qual deve-se manter a imposição da multa qualificada.

Finalmente, devemos observar que a introdução da Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150%:

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 inexistente;

§ 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, 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;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos de verificada a reincidência do sujeito passivo.

Com supedâneo no artigo 106, inciso II, letra “c” do Código Tributário Nacional (CTN), a inovação legislativa acima tratada deve ser aplicada ao caso sob julgamento.

Conclusão

Ante o exposto, mantenho a qualificação da multa de ofício, reduzindo o percentual aplicado para 100%.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny