



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.006829/2005-26
Recurso nº 153.614 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.073 – 2ª Turma
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BASSAM TOMEH

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incidem sobre a mesma base de cálculo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de relevância econômica e reiteração da conduta, desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos na conduta do agente, notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 02/04/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Bassam Tomeh foi lavrado o auto de infração de fls. 547/562, objetivando a exigência do Imposto de Renda de Pessoa Física decorrente da omissão de rendimentos (i) de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas, (ii) de aluguéis recebidos de pessoas físicas, (iii) de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos, (iv) caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, bem como pela falta de recolhimento do carnê-leão, em relação ao ano-calendário de 2002.

A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 102-49.477, que se encontra às fls. 649/668 e cuja ementa é a seguinte:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUEIS AUFERIDOS JUNTO A PESSOAS FISCAIS E A PESSOAS JURÍDICAS. Os rendimentos de alugueis de imóveis de titularidade de casal, casado sob o regime de comunhão universal de bens, deve ser lançado a razão de 50% para cada cônjuge, em suas respectivas declarações de ajuste anual, no caso de declaração em separado. Pode o casal, entretanto, ainda na hipótese de declaração em separado, optar por lançar a totalidade dos rendimentos de alugueis exclusivamente na declaração de um dos cônjuges. A opção é do contribuinte e deve ser observada pela autoridade fiscal. Afastado o percentual de 50% do lançamento, referente omissão de rendimentos de alugueis relativos ao cônjuge.

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL. Imóvel de propriedade do interessado e de seu cônjuge com quem é casado pelo regime de comunhão universal de bens. Nesta hipótese, cabe atribuir 50% do ganho de capital apurado para cada cônjuge, sobretudo se o valor da alienação decorre de identificação de depósito bancário realizado em conta corrente conjunta.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM DESCONHECIDA. Conta conjunta do marido e esposa. A ausência de intimação da esposa, co-titular da conta corrente fiscalizada, contamina de dúvida a base de cálculo do IR. A atribuição de 50% para cada cônjuge somente pode ser feita, cumulativamente, após a regular intimação do co-titular da conta corrente e na ausência de outros elementos que possam identificar a correta base de cálculo do IR decorrente.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação da multa isolada (inciso III, do par. 1º, do art. 44, da Lei 9.430 de 1.996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44 da Lei 9.430, 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

MULTA QUALIFICADA - OMISSÃO DE RECEITA - SÚMULA 14.

- Nos termos da Súmula 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.

- A circunstância do sujeito passivo, durante o procedimento fiscal, não informar à autoridade fiscal acerca das omissões praticadas, não caracteriza situação que justifique a qualificação da multa, cuja conduta, para qualificação, deve ser contemporânea à ocorrência do fato gerador e não subsequente. Não está o sujeito passivo obrigado produzir prova contra si próprio.

- Não se pode qualificar a multa pelo fato do fiscalizado, em procedimento de fiscalização, não ter informado à autoridade fiscal de que efetivamente havia omitido os rendimentos recebidos a título de aluguéis.

Rejeitar a preliminar.

Recurso parcialmente provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para afastar a tributação sobre 50% dos valores de aluguéis e 50% do ganho de capital, bem como, por maioria de votos, excluiu do lançamento (a) o valor de R\$ 134.374,23, referente à conta corrente do Bank Boston, (b) a multa isolada, por aplicação concomitante, com a multa de ofício, e desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Intimada pessoalmente do acórdão em 22/10/2009 (fls. 670vº) a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de fls. 671/688, em que pleiteia, em apertada síntese, a reforma do v. acórdão recorrido no tocante (i) à concomitância entre a multa de ofício vinculada e a multa do carnê-leão, (ii) a desqualificação da multa de ofício e (iii) por suposta divergência em relação à exclusão da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada proveniente de conta em conjunto, motivada pela ausência de intimação de co-titular.

Consoante despacho nº 2102-0005/2010 (fls. 726/727) o referido Recurso Especial foi admitido parcialmente, no tocante as controvérsias referentes à concomitância entre a multa de ofício vinculada e a multa do carnê-leão e a desqualificação da multa de ofício. O referido despacho foi submetido ao Presidente da CSRF, que confirmou.

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contra-razões (fls. 739/746).

Posteriormente, o Contribuinte apresentou o pedido de revisão de débitos (fls. 749/761), recebido pela autoridade preparadora como recurso especial.

Dessa forma, foi proferido o despacho 2100-0394/2010 (fls. 771/772) por meio do qual foi negado seguimento ao suposto recurso especial, tendo em vista ausência dos requisitos básicos de admissibilidade, sendo essa decisão posteriormente confirmada pela Presidência da CSRF (fls. 773).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

O recurso foi manejado tendo em vista possível contrariedade à lei em face de decisão não unânime, devidamente articulada no recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional. Dessa forma, impõe-se o conhecimento do recurso.

Assim, a discussão no presente recurso está limitada (i) à concomitância entre a multa de ofício vinculada e a multa pela ausência de recolhimento do carnê-leão e (ii) à discussão quanto à qualificação ou não da multa aplicada ao contribuinte.

Concomitância de multa

A Procuradoria da Fazenda Nacional se insurge contra o cancelamento, pelo v. acórdão, da multa isolada, sustentando contrariedade ao artigo 44, §1º, III da Lei nº 9.430/1996.

Como se verifica dos autos o Contribuinte foi autuado por ter deixado de recolher o carnê-leão relativamente a rendimentos de aluguel recebidos de pessoas físicas.

Em face de tal irregularidade, foram imputados os rendimentos omitidos e apurada a efetiva base de cálculo a ser considerada para fins de apuração do imposto de renda devido nos períodos sob comento.

Sobre a diferença de imposto entre os valores declarados e os valores apurados pela fiscalização foram acrescidos multa de ofício (150%) e juros de mora (SELIC). Adicionalmente, pelo não recolhimento do imposto por meio da sistemática do carnê-leão foi imputado ao Contribuinte multa isolada de 150%.

Para fins de clareza, transcrevo abaixo os dispositivos legais que tratam da aplicação das multas, veiculados pela Lei nº 9.430, de 1996 (conforme redação em vigor à época do lançamento):

“Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do

art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

I - de 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;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.”

Com base nos dispositivos legais acima transcritos a fiscalização imputou ao Contribuinte duas multas - a punitiva pelo não recolhimento de tributo (multa normal – art. 44, I) e a isolada pelo não recolhimento de imposto na sistemática do carnê-leão (multa isolada – art. 44, II, “a”).

A legalidade da aplicação concomitante da multa de ofício decorrente da apuração de diferença de imposto e da multa isolada pelo não recolhimento do imposto na sistemática conhecida como carnê-leão não é matéria nova nesta Câmara Superior.

Reiteradas decisões deste E. Colegiado têm concluído pela impossibilidade de cobrança concomitante da multa normal e da multa isolada.

O entendimento que tem prevalecido é o de que havendo lançamento de diferença de imposto deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo que se falar na aplicação de multa isolada. Por outro lado, quando o imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual houver sido pago, mas

havendo omissão quanto ao recolhimento do carnê-leão, dever ser lançada a multa isolada, e somente ela.

Nestes termos, seguindo o entendimento já pacificado transcrito acima entendo que no caso em exame deve ser mantida a decisão recorrida que afastou a aplicação da multa isolada pelo não-recolhimento do carnê-leão sobre os rendimentos recebidos do exterior.

Qualificação da multa

No presente caso, a autoridade fiscal autuante entendeu estar caracterizado evidente intuito de fraude, tendo aplicado a multa qualificada de 150%.

A fundamentação utilizada para justificar o evidente intuito de fraude foi a suposta conduta dolosa do contribuinte em não declarar reiteradamente durante os meses do ano-calendário os valores relativos aos rendimentos auferidos, conforme se verifica do seguinte trecho da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração (fls. 549):

“Conforme planilha citada acima, os rendimentos omitidos foram auferidos em todos os doze meses do ano, o que levou esta fiscalização a elevar a Multa de Lançamento de Ofício do percentual de 75% (Setenta e Cinco por Cento) para 150% (Cento e Cinquenta por Cento), por entender que houve a intenção de deixar de pagar o Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos.

(...)

Em cada mês o contribuinte devia ter apurado, sobre esses rendimentos, o Imposto de Renda Devido a título de Carnê-Leão e recolhido no mês seguinte. Como não houve nenhum recolhimento e também os rendimentos não foram consignados na Declaração de Ajuste Anual, esta fiscalização aplicou a Multa de Lançamento de Ofício no percentual de 150% (Cento e Cinquenta por Cento) por entender cabível em razão da reincidência contumaz.”

A penalidade em questão foi aplicada com base no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido (conforme redação em vigor à época dos fatos geradores):

“Art. 957 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)

(...)

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

“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.”

Já me manifestei em outras oportunidades que a teor da previsão legal acima, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja qualificada e elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocadamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

Essa posição é reconhecida pela jurisprudência deste E. Colegiado, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardis, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc.

Ao contrário da responsabilidade pela obrigação tributária principal, que a teor do art. 136 do CTN não requer dolo ou culpa para sua configuração, bastando a prática da infração por qualquer meio, a aplicação da multa dita qualificada pressupõe dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos.

No caso presente, como já antecipado, a qualificação da penalidade decorreu de sua conduta reiterada durante o ano-calendário em não efetuar o recolhimento do carnê-leão, bem como em não declarar os valores em sua declaração de ajuste anual, relativa a um único ano-calendário.

Entendo que a simples omissão de rendimentos, ainda que reiterada em vários meses durante determinado exercício, desacompanhada de outros elementos probatórios do evidente intuito de fraude, ou omissão de bens, não dá causa para a qualificação da multa. Dentre outras razões, tal conclusão decorre do fato de que, se assim não fosse, não haveria hipótese para a aplicação da multa de ofício “não qualificada” de 75%.

Com efeito, considero que para a correta aplicação da multa qualificada a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ação específica e dolosa, levou a autoridade administrativa a erro, por meio por exemplo da utilização de documentos falsos, notas frias, interposição de pessoas, etc.

Como bem apontou com o usual brilhantismo o ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, em acórdão sobre o tema, se o entendimento sumular antes transcrito não permite a qualificação da multa de ofício quando presente uma simples omissão de rendimentos, como justificar a qualificação desse multa em uma presunção de omissão de rendimentos, em que não ficou demonstrada nenhuma fraude, e que a própria omissão de rendimentos é presumida? O evidente intuito de fraude não pode ser presumido, como ocorre com a presunção legal de omissão de rendimentos, mas minudentemente demonstrado.

Entender diferente seria presumir a fraude em situação em que a própria hipótese de incidência – omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada - é presumida pela lei, situação que merece repúdio.

Em resumo, entendo não ter a fiscalização logrado êxito em demonstrar evidente intuito de fraude na conduta do contribuinte a justificar a qualificação da penalidade, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso especial nesse quesito.

Destarte, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad