



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

Processo n° 10480.004535/2003-17
Recurso n° 138.067 Embargos
Acórdão n° 9101-001.980 – 1ª Turma
Sessão de 21 de agosto de 2014
Matéria Multa Qualificada
Embargante Cavalcanti Gonçalves e Cia. Ltda.
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Demonstrada a falta de manifestação sobre pontos relevantes levantados no recurso, acolhem-se os embargos para apreciá-los.

MULTA QUALIFICADA - REQUISITO - DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado e de não estar a conta contabilizada não é suficiente para caracterizar evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, embargos acolhidos com efeitos infringentes e dado provimento ao recurso do contribuinte para reduzir a multa lançada para 75%.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Rafael Vidal de Araujo, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Karem Jureidini Dias, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

Relatório

O contribuinte Cavalcanti Gonçalves e Cia. Ltda. interpõe Embargos de Declaração em face do Acórdão n. 9101-001.307, por meio do qual a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, apreciando recurso especial do contribuinte em face Acórdão 107-07.776, de 16 de setembro de 2004, por unanimidade de votos, negou-lhe provimento, mantendo a qualificação da multa.

Alega o contribuinte que, ao manter a multa qualificada, o Acórdão incorreu em “omissão”.

Comenta o Termo de Verificação Fiscal e a decisão da Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, argumentando que o voto condutor, “*corroborado pelo decisório ao embargado*”, inovou em relação aos fundamentos que serviram de base ao lançamento, ao incluir os elementos “*consistente, consciente e reiterada*”.

Diz que a inovação em relação aos fundamentos restou devidamente demonstrada no bojo do Recurso Especial e não foi objeto de análise pela Turma.

Informa que o Acórdão da Sétima Câmara fora objeto de oposição de embargos de declaração para explicitar a questão, não admitidos. Por isso, foi interposto Recurso Especial suscitando as questões/ inovações no lançamento, o que foi rechaçado pelo Acórdão embargado.

Entende que o Acórdão foi omissivo por ter adotado os mesmos fundamentos da 7ª Câmara, sem contemplar as razões de fato e de direito arguidas em relação às inovações procedidas pelo julgador de segunda instância.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Os embargos se relacionam com a confirmação, pela CSRF, da decisão da antiga Sétima Câmara do 1ª C.C. que manteve a qualificação da multa por entender, majoritariamente, que “...a conduta do contribuinte consistente em movimentar conta bancária à margem da escrituração contábil e fiscal de forma consciente e reiterada, como se demonstra nos autos, sem sombra de dúvidas, visava impedir ou retardar, ainda que

parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal", estando o dolo "...provado pelas próprias circunstâncias da conduta, caracterizando assim as figuras que justificam a exasperação da penalidade".

Ao ingressar com recurso especial, o contribuinte alegou que os elementos *reiterada e consciente* não foram usados pela fiscalização para justificar a qualificação, cujo único fundamento fora a existência de movimentação financeira mantida à margem da escrituração e da declaração de rendimentos. Aduziu que o acórdão da Sétima Câmara inovou, ao inserir esses elementos como justificadores da qualificação, e que o exame dos autos afasta a tese suscitada, de reiteração, uma vez que o auto de infração alcança apenas o ano-calendário de 1998, não tendo se caracterizado a repetição da conduta em dois ou três anos seguidos, como sustentam alguns julgados, necessários à reiteração da conduta.

Como esse aspecto, de não reiteração da conduta, não foi abordado no acórdão embargado, acolho os embargos para suprir a omissão.

Quanto ao mérito, tem-se que a exigência se funda em omissão de receita apurada por presunção legal, a partir de depósitos cuja origem não está justificada. A Fiscalização assentou que *"as receitas apuradas por esta fiscalização, que originaram a movimentação financeira mantida à margem da escrituração, também foram mantidas à margem da declaração de rendimentos apresentada e da tributação federal, ao que parece com o fito de se eximir ou reduzir o pagamento de tributos"*, aplicando a multa qualificada.

No recurso voluntário, o contribuinte alegou não estar comprovado o evidente intuito de fraude. A Sétima Câmara entendeu que o intento doloso do contribuinte estaria comprovado pela *"(...) conduta do contribuinte consistente em movimentar conta bancária à margem da escrituração contábil e fiscal de forma consciente e reiterada (...)*.

A alegada reiteração da conduta, além de insuficiente para comprovar o dolo, não consta da acusação fiscal. No caso, tem-se que a qualificação da multa está baseada exclusivamente na apuração de omissão de receita por presunção legal, apurada com fulcro em movimentação financeira não contabilizada. Nesse caso, é farta a jurisprudência do CARF no sentido de impossibilidade da qualificação, a exemplo dos julgados a seguir citados:

AC. 1101-001.088 – Relatora Conselheira Edeli Bessa

MULTA QUALIFICADA. 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 nº 4.502/64 (Súmula CARF nº 25)

AC. 1103-000.937 – Relator Conselheiro Aloysio Percínio

MULTA QUALIFICADA. A omissão de receitas identificada por depósitos bancários de origem não comprovada, com suporte em presunção legal, é insuficiente para autorizar a imposição de multa qualificada, sendo necessária a caracterização do intuito de fraude

AC. 1402-001557 – Relator Conselheiro Leonardo Couto

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. INAPLICABILIDADE. 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. (Súmula CARF n.º 14)

AC. 9202-002.398 –Relator Gustavo Lian Haddad

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.

AC. 1402-001592 Relator Conselheiro Fernando Brasil

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO APLICABILIDADE. (...)Em relação às simples omissões de receitas, baseadas única e exclusivamente em presunção legal, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (inteligência da Súmula 14 do CARF).

Constou do voto condutor deste último julgado:

(...) deve a penalidade básica ser reduzida a 75%. Veja-se que não há qualquer fundamentação para concluir-se o contrário. A respeito da suposta não escrituração da movimentação financeira nos livros contábeis, em nada altera o panorama, até mesmo porque, incide, ao caso concreto, o enunciado 25 da súmula CARF, assim vazado: Súmula CARF n.º 25:

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.

Finalmente, transcrevo manifestação da 1ª Turma da CSRF, no Acórdão 9101- 0011.615 (ementa e voto):

Ementa:

MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma

reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

Voto:

A Fazenda Nacional pretende fazer prevalecer o entendimento dos paradigmas, no sentido de que a conduta continuada em informar durante vários períodos de apuração valores inferiores aos realmente obtidos, ainda que a omissão seja via presunção contida na referida legislação, caracteriza a fraude e justifica manter a multa qualificada.

Essa interpretação tem sido reiteradamente rejeitada pela 2ª Turma desta Câmara Superior, a exemplo dos acórdãos a seguir citados:

Ac. 9202-01.679

Ementa: MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996.

Recurso Especial do Procurador Negado

Ac. 9202-01.874

IRPF PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido. Apenas a presumida omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que por três exercícios, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN.

Recurso especial negado.

Esta Primeira Turma também já manifestou seu entendimento quanto à necessidade de a fiscalização instruir a autuação com provas e documentos que demonstrem a fraude, como requisito indispensável à qualificação da multa, v.g.:

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para a qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Para aplicar a multa qualificada de 150%, a fiscalização deve instruir com documentos que comprovem tal acusação. (Ac. 9101-007234).

Elucidativas a respeito da matéria são as considerações expostas pelo Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos no voto condutor do Acórdão 106-17.015:

“Primeiro, deve se discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício. Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

*Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, **se está comprovado o evidente intuito de fraude**, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.*

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários. Por fim, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

Não se pode dizer que houve conluio, ou seja, que ocorreu o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando sonegar ou fraudar o fisco. Nos autos, a imputação da conduta foi feita apenas ao recorrente.

Igualmente não se comprovou a fraude, na forma do art. 72 da Lei nº 4.502/64, que 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. Como antes dito, houve, apenas, uma presunção de omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários. Não se especificou uma ação ou omissão dolosa a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto

sonogado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afiançar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.

*Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, **não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.***

No caso da presunção legal de que os depósitos bancários de origem não comprovada são considerados rendimentos omitidos, estamos diante de uma presunção legal relativa, passível de prova em contrário. Na espécie, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar que o depósito não é rendimento omitido.

*No caso dos autos, o contribuinte não comprovou, documentalmente, a origem dos depósitos, o que manteve íntegro o auto de infração. Caso o recorrente tivesse comprovado a origem dos depósitos, a autoridade autuante, na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96, iria verificar se tais depósitos tinham sido submetidos a regular tributação. Caso negativo, iria submetê-los às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos. Na última situação do parágrafo acima, a autoridade fiscal iria analisar a gênese do fato gerador do imposto omitido, e, eventualmente, poderia identificar as condutas dolosas de sonegação, fraude ou conluio. Entretanto, somente poderíamos afiançar que o contribuinte agiu dessa forma com o conhecimento do real fato gerador do tributo. Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, **não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.** Como exemplo, acata-se a qualificação da multa de ofício nas seguintes hipóteses:*

- utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação da conta bancária;*
- conta de depósito aberta em nome interposta pessoa (Acórdão nº 10420.713, sessão de 19/05/2005, relator o Conselheiro Remis Almeida Estol; Acórdão nº 10422.618, sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann);*
- utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte (acórdão nº 10247.157, sessão de 20/10/2005, relatora a Conselheiro Silvana Mancini Karam);*
- contribuinte que utiliza conta de terceiro para movimentar recursos de origem não comprovada (Acórdão nº 10616.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti);*

• omissão da escrituração de depósitos bancários, aliado ao exercício de atividades paralelas, as quais dependem de autorização de órgão governamental (Acórdão nº 10193.865, sessão de 19/06/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez);

• utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários (Acórdão nº 10248.266, sessão de 01/03/2007, relator o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho).

Na espécie, nenhuma das hipóteses acima ocorreu, mas apenas uma omissão de rendimentos, estribada em uma presunção legal relativa. Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício.”

Pelas razões expendidas, acolho os embargos, com efeitos infringentes, para suprir a omissão, e dou provimento ao recurso do contribuinte para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a do percentual de 150% para 75%.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2014

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri