



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

Processo nº 10580.002418/2007-14
Recurso nº 160.722 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.872 – 2ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUIZ CLAUDIO CONCEIÇÃO TORRES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

IRPF - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE DEPENDENTE - CONDUTA REITERADA - 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 coligar 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. A dedução indevida de despesas, ainda que por três exercícios consecutivos ou a mera omissão de rendimentos de dependente, por dois exercícios, isoladamente, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 29/11/2011

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, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Luiz Claudio Conceição Torres foi lavrado o auto de infração de fls. 03-12, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 2003, 2004 e 2005, em razão da glosa de deduções com previdência oficial, com dependente, com despesas médicas, com despesas de instrução, com previdência privada, além da omissão de rendimentos de dependente, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 18-21, de onde extraio as seguintes assertivas com relação à penalidade aplicada:

A multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre os valores lançados neste auto de infração, se justifica tendo em vista o que preceitua o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/64, uma vez ser incontestável que o contribuinte modificou e/ou inseriu e/ou omitiu fatos e dados, de forma reiterada, com o objetivo de modificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e, conseqüentemente, reduzir o montante do imposto devido.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA) considerou o lançamento procedente (fls. 226-229).

Por sua vez, a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 2201-00.363, que se encontra às fls. 262-265, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa: MULTA QUALIFICADA NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício deverá ser minuciosamente justificada e, principalmente, comprovada nos autos.

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Intimada do acórdão em 21/12/2009 (fls. 266), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, recurso especial de divergência às fls. 269-277, acompanhado dos documentos de fls. 278-281, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Não há como prosperar o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, que reduziu o percentual da multa de ofício qualificada aplicada em razão de configuração de prática reiterada com o intuito de retardar ou não efetuar o pagamento dos tributos devidos, bem como de prestação de declarações falsas (não comprovadas), o que em conjunto, comprova, de forma cabal, o evidente intuito de fraude;
- b) Para satisfazer a exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invocamos os acórdãos nºs 101-96.446 e 104-23.244, que diversamente do entendimento demonstrado nos autos, concluíram que a conduta praticada pelo contribuinte no sentido de, de forma contumaz (três anos consecutivos), não ter oferecido à tributação rendimentos, bem como ter prestado declarações falsas (não comprovadas) com relação a vários itens caracteriza sim evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa de ofício qualificada;
- c) Resta evidente a divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, uma vez que estes entenderam por manter a qualificação da multa em situações análogas à perpetrada pelo contribuinte, por caracterizar evidente intuito de fraude, tais como a conduta reiterada e a prestação de informações na declaração que acabaram por se confirmarem inverídicas ou indevidas;
- d) A aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tem lugar quando se comprova tratar-se de casos envolvendo evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;
- e) Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utiliza de subterfúgios a fim de escamotear a ocorrência

do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem;

- f) A caracterização do intuito doloso do Contribuinte, não olvidamos, é de difícil demonstração por parte da fiscalização;
- g) No presente caso, conforme descrito pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, houve a qualificação da multa, tendo em vista condutas de cunho fraudatório, tais como deduções exageradas, sistemáticas e repetidas em diversos exercícios, informações falsas de despesas não realizadas nem justificadas, inclusão de dependentes inexistentes ou não comprovados, relativos aos anos-calendário de 2002 a 2004, ensejando a redução de impostos e contribuições;
- h) Pelo supra exposto, claramente se configura omissão dolosa para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda;
- i) Embora de difícil comprovação, o intuito doloso denuncia-se por meio de indícios ou elementos. Analisados isoladamente conduzem a uma interpretação que se afasta da realidade, mas que, por outro lado, se analisados em seu conjunto, demonstram cabalmente o *animus* doloso de fraudar o fisco;
- j) Com efeito, é evidente que a mera declaração inexata não significa prova de evidente intuito de sonegar tributo. O evidente intuito corresponde ao dolo de sonegar, que existe quando o agente omite, de forma voluntária e consciente, receitas, declarações e informações ao Fisco;
- k) Portanto, quando o contribuinte induz ou mantém em erro os Auditores da Secretaria da Receita Federal, omitindo receitas de forma consciente, há evidente intuito de fraude;
- l) O evidente intuito doloso foi muito bem caracterizado pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 18/21, ao dissecar de forma clara e evidente as inúmeras condutas fraudulentárias perpetradas pelo contribuinte em exercícios reiterados;
- m) Como bem concluiu a autoridade julgadora de primeira instância, diante da reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da lei e da declaração de deduções nunca comprovadas em altas quantias, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, mas sim como uma consequência direta da intenção deliberada de omitir rendimentos e também informações em sua declaração de ajuste anual, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- n) Neste contexto, patente a necessidade de reforma do julgado no sentido de julgar totalmente improcedente o pleito do contribuinte em sede de Recurso Voluntário, mantendo-se a multa qualificada de 150%.

Admitido o recurso por intermédio do Despacho nº 2201-00.104 (fls. 282-285), o contribuinte foi intimado e apresentou contrarrazões às fls. 290-292, defendendo, preliminarmente, a impossibilidade de conhecimento do recurso, pois os acórdãos paradigma não tratam do mesmo assunto e são decorrentes de decisões não unânimes. Quanto ao mérito, pugnou, fundamentalmente, pela manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário apresentado pelo autuado para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela conduta reiterada do contribuinte, consistente em deduzir indevidamente despesas da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, além de omitir rendimentos por dois exercícios, trazendo como paradigmas os acórdão nºs 101-96.446 e 104-23.244, cujas ementas são as seguintes:

101-96446

NULIDADE- SIGILO BANCÁRIO — APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001- INOCORRÊNCIA- Não cabe alegação de quebra de sigilo bancário no caso de entrega espontânea à fiscalização de extratos das respectivas contas obtidos pelo sujeito passivo diretamente dos bancos de que é cliente.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta corrente de depósitos ou investimentos, mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PROVAS- As provas somente alcançadas após a impugnação devem ser consideradas em grau de recurso, e sua confirmação pela fiscalização produz o efeito de reduzir a matéria tributável.

MÚTUO. COMPROVAÇÃO - A efetividade da realização de mútuo há que ser comprovada mediante prova da transferência dos recursos financeiros mutuados.

LANÇAMENTOS CONEXOS. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são conexos, as conclusões relativas ao lançamento do IRPJ devem prevalecer na apreciação da CSLL, do PIS e da COFINS, exceto quanto às arguições ou elementos de prova específicos.

PIS E COFINS- BASE DE CÁLCULO- FATURAMENTO- Para poder pleitear a exclusão, da base de cálculo, das receitas omitidas, cumpre ao contribuinte provar que não são oriundas da atividade fim da empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150%, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

JUROS DE MORA – SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº4).

104-23244

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício:*

2002, 2003, 2004, 2005

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IMPOSSIBILIDADE - A retificação da declaração de rendimentos só é possível mediante a comprovação do erro em que se funde e antes do início da ação fiscal quanto à matéria que conduziu à autuação.

MULTA QUALIFICADA - GLOSA DE DESPESAS - Caracteriza o evidente intuito defraude, imprescindível para autorizar a qualificação da penalidade, a prestação de declaração falsa com a intenção de reduzir o pagamento do imposto devido ou obter restituição indevida.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Pois bem, a autoridade lançadora entendeu que se está diante de caso de multa qualificada de 150%, prevista, ao tempo do auto de infração, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96¹, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II – 150% (cento e cinquenta por cento), 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, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Segundo tal norma, os casos de evidente intuito de fraude estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais determinam que:

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.

Ressalto, novamente, que no Termo de Verificação de fls. 18-21, a autoridade lançadora justificou a exasperação da penalidade da seguinte forma:

A multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre os valores lançados neste auto de infração, se justifica tendo em vista o que preceitua o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/64, uma vez ser incontestável que o contribuinte modificou e/ou inseriu e/ou omitiu fatos e dados, de forma reiterada, com o objetivo de modificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e, conseqüentemente, reduzir o montante do imposto devido.

Segundo penso, tal fato, isoladamente, é insuficiente para a qualificação da multa de ofício, pois não configura o evidente intuito de fraude.

¹ Atualmente esta regra encontra-se expressa no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O evidente intuito de fraude, autorizador da aplicação da multa de 150%, não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.

Entendo que para a correta aplicação da multa qualificada, a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ato fraudulento, levou a autoridade administrativa a erro, por meio, ilustrativamente, da utilização de documentos falsos, notas frias, etc.

E isso não ocorreu no caso.

O contribuinte apenas deixou de comprovar as despesas informadas em suas declarações de ajuste anual, mas não há informação de ter utilizado, por exemplo, recibos inidôneos, além de ter omitido rendimentos de dependente por dois exercícios.

Sob minha ótica, nenhum elemento que pudesse justificar a exasperação da penalidade foi coligido aos autos pela autoridade lançadora.

As circunstâncias dos autos podem evidenciar a dedução indevida de despesas e a omissão de rendimentos apurados pela fiscalização, mas não caracterizam o evidente intuito de fraude do contribuinte Luiz Claudio Conceição Torres, previsto ao tempo do lançamento, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, por não se enquadrar em nenhuma das regras dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Na visão deste julgador, no mínimo, é frágil a tese sustentada pela fiscalização e defendida pela recorrente no sentido de que a conduta do contribuinte justifica a qualificação da multa de ofício para o patamar de 150%.

Assim, tenho como aplicável ao caso o artigo 112, incisos II e IV, do CTN determina que: *“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (...) IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

Com esses fundamentos, entendo que merece ser mantida a decisão recorrida, na medida em que não pode prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage

Processo nº 10580.002418/2007-14
Acórdão n.º **9202-01.872**

CSRF-T2
Fl. 306

CÓPIA