



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

**Processo n°** 10630.721012/2009-55  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 2202-004.007 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2017  
**Matéria** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO  
**Embargante** CONSELHEIRO DO COLEGIADO  
**Interessado** CLESIO CHAVES

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

Ano-calendário: 2004, 2005

Ementa:

OMISSÃO. INTEGRAÇÃO.

Deve ser corrigido o acórdão que apresente omissões em relação às matérias recorridas. Constatando-se a existência de matéria autônoma não estabelecida no acórdão, ainda que tratada do voto condutor, devem os autos retornar a julgamento em colegiado para que seja proferida decisão expressa.

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DOLO. SÚMULA

"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° 14) e "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° 4.502/64." (Súmula CARF n° 25).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher os Embargos de Declaração para, sanando o vício apontado no Acórdão n° 2202-003.828, de 09/05/2017: a) retificar o dispositivo do voto condutor para "rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os valores de R\$ 101.628,99 do ano-calendário 2004 e R\$ 95.918,59 do ano-calendário 2005"; b) integrar a decisão embargada, para também desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%; vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que acolheu os embargos com efeitos infringentes em menor extensão. O Conselheiro Denny Medeiros da Silveira informou que apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Fernanda Melo Leal, Denny Medeiros da Silveira, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada.

## **Relatório**

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do recorrente para constituir IRPF, identificando como infração a omissão de rendimentos. Tendo o Contribuinte impugnado, a DRJ manteve parcialmente o crédito constituído. Insatisfeito, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário que levou o CARF a converter o julgamento em diligência e, após o retorno dos autos, a dar provimento parcial ao Recurso. Retornam os autos ao colegiado em função da apresentação de Embargos de Declaração.

Feito o resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Foi lavrado auto de infração (fls. fls. 4/14 e docs. fls. 15/32) e Relatório Fiscal (fls. 33/39) em desfavor do Contribuinte, ora recorrente, para constituir crédito referente a IRPF. O Contribuinte Impugnou (fls. 931/955 e docs. anexos fls. 1.021/2.234), levando a DRJ a proferir o acórdão nº 09-28.702, de 19/03/2010 (fls. 960/987), que deu provimento parcial à defesa. Insatisfeito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 992/1.015 e doc. fls. 1.016/1.018), argumentando, em síntese:

### Preliminares:

- Que a autoridade fiscalizadora extrapolou sua competência ao emitir RMF requisitando a identificação dos depositantes, e não apenas os extratos bancários;
- Que a fiscalização foi feita de forma parcial, deixando de ser juntado aos autos diversos documentos importantes, tais como os ARs negativos, e que não foi garantido ao Contribuinte o efetivo direito de defesa;

### Mérito:

- Que a tributação deveria ter sido realizada como pessoa jurídica, uma vez que o recorrente está cadastrado como micro-empresa, no CNPJ nº 71.349.013/0001-19; que mantém empregados registrados; que recolhe tributos municipais e estaduais; que exerce atividade de

corretor de imóveis, administrador de imóveis e de compra e venda de gado, e ainda agenciava viagens de turismo;

- Que, devendo ser equiparado a pessoa jurídica, e à falta de escrituração contábil, deve ser arbitrado o seu lucro para fins de IRPJ, não sendo possível tributar todos os valores depositados como rendimentos da pessoa física;
- Ainda que não seja equiparado à pessoa jurídica, que não pode ser feito o lançamento sobre a integralidade dos recursos depositados, sendo necessário identificar o montante do numerário que se converteu em patrimônio ou que tenha sido consumido, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.021/1990;
- Que o Contribuinte juntou à impugnação documentos comprobatórios de diversos depósitos, mas que foram considerados insuficientes pela DRJ. Insiste, entretanto, na idoneidade deles para comprovar a origem dos recursos, reclamando que seja efetivamente analisada a documentação acostada aos autos;
- Que, subsidiariamente, deve ser reduzida a multa qualificada, uma vez que o Contribuinte não agiu com dolo; no máximo, que agiu desorganizadamente em sua atividade comercial." - fls. 2.237/2.240

Em primeira análise, o CARF proferiu a Resolução nº 2202-000.705, de 13/07/2016 (fls. 2.236/2.251), determinando a conversão do julgamento em diligência. Retornando os autos com manifestação da autoridade fiscal (fls. 2.253/2.265) e do Contribuinte (Fls. 2.274/2.289), este e.CARF proferiu o acórdão nº 2202-003.828, de 09/05/2017 (fls. 2.296/2.304), que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário e restou assim ementado:

*NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.*

*O procedimento de fiscalização é eminentemente inquisitorial, de sorte que não é obrigatório - salvo nos casos específicos reservados em Lei - reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa. O direito de defesa se inaugura, propriamente dito, quando do início do processo administrativo, i.e., com a intimação do lançamento e a abertura do prazo para a Impugnação.*

*IMPOSTO SOBRE A RENDA. PESSOA FÍSICA. EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA. REQUISITOS E VEDAÇÕES LEGAIS.*

*Para fins tributários, independente de registro ou não, é possível equiparar a empresas individuais as pessoas físicas que, em nome individual, explorem qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços. Necessário, para tanto, a demonstração da atuação habitual e profissional, além de inexistência de vedação à atividade.*

*DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO RELATIVA ESTABELECIDADA POR LEI.*

*A Lei nº 9.430/1996 estabelece, em seu art. 42, uma presunção relativa de omissão de rendimentos quando, identificados depósitos bancários em favor do sujeito passivo, e previamente intimado, este não é capaz de apresentar provas da origem dos mesmos. Inaplicável, nesses casos, o art. 6º da Lei nº 8.021/1990.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os valores de R\$ 101.628,99 do ano-calendário 2004 e R\$ 95.918,59 do ano-calendário 2005.*

Em 07/06/2017 foram apresentados Embargos de Declaração (fl. 2.313/2.314), opostos por Conselheiro, em função da identificação de omissão no acórdão CARF nº 2202-003.828, de 09/05/2017, uma vez que,

*"Examinando-se o teor do acórdão, conclui-se que, de fato, ocorreu efetivamente uma omissão, pois, embora o Relator tenha se manifestado sobre a qualificação da multa, essa matéria não foi analisada pela Turma Julgadora, conforme se observa pela conclusão do voto do Relator e pelo dispositivo do acórdão. Também se verifica um erro no dispositivo do voto condutor, pois não foi especificado o valor a ser excluído no ano-calendário 2004." - fl. 2.314*

Consta nos autos Despacho de Admissibilidade em Embargos (fls. 2.313/2.314), acolhendo os embargos e determinando a inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Os Embargos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Analisando o acórdão Embargado, percebe-se que existem, efetivamente, as duas omissões indicadas pelo Embargante: (1) no dispositivo do voto condutor, não consta o valor a ser excluído no ano-calendário 2004; e (2) a despeito de ser objeto de análise no voto condutor, não consta do dispositivo do acórdão a conclusão da turma acerca do pedido de afastar a qualificação da multa.

### **Valor a ser excluído no ano-calendário 2004:**

O dispositivo do voto condutor restou assim redigido:

*"Diante de tudo quanto exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo o montante de R\$ a 2004 e R\$ 91.834,45 referente a 2005." - fl. 2.311;*

Observa-se que houve manifesto lapso de digitação. Os valores a ser excluídos constam na conclusão do tópico específico:

*"Entendo, portanto:*

- 2004 - transferência de R\$ R\$ 94.302,16 para os locadores, e outros R\$ 7.326,83 despendidos na administração dos imóveis, totalizando o valor de R\$ 101.628,99 como recursos comprovados, que devem ser excluídos da base de cálculo;
- 2005 - transferência de R\$ 91.834,45 para os locadores, e outros R\$ 4.084,14 despendidos na administração dos imóveis, totalizando o valor de R\$ 95.918,59 como recursos comprovados, que devem ser excluídos da base de cálculo." - fl.2.310;

Portanto, se trata de lapso manifesto na escrita, acolho os Embargos para integrar o dispositivo do voto condutor. O que é mais, devido até ao erro na digitação, registro que o dispositivo do voto condutor em relação a 2005 deve constar R\$ 95.918,59 e não R\$ 91.834,45, originalmente digitado.

#### **Da multa qualificada:**

Analisando o acórdão alcançado, assim como o dispositivo do voto condutor, percebe-se que não consta a conclusão alcançada em relação ao pedido de afastar a qualificação da multa de ofício. Conduto, percebe-se que, igualmente, trata-se de manifesto lapso, vez que o voto condutor tratou expressamente da matéria.

Impende, portanto, trazer novamente a matéria a julgamento, para que a turma julgadora se manifeste expressamente sobre a matéria. Transcrevo os termos do voto condutor do acórdão embargado, argumentos aos quais concordo:

*Argumenta o Recorrente, subsidiariamente, pela redução da multa qualificada, uma vez que não há comprovação de dolo mas, no máximo, de desorganização.*

*Remontando ao TVF, percebe-se que, após transcrever o art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, e os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a autoridade lançadora esclareceu que:*

*"No caso da fiscalização em curso, nos anos-calendário de 2004 e 2005, o sujeito passivo apresentou declarações de imposto de renda com rendimentos declarados incompatíveis com sua movimentação bancária. Intimado a comprovar a origem dos recursos creditados/depositados em suas contas-correntes, para justificais tais depósitos, citou diversas transações comerciais que ele teria realizado sem, no entanto, apresentar documentos hábeis e idôneos comprobatórios dessas transações. Não se trata, neste caso sob foco, de valores de pouca significância, cuja atitude omissiva em declará-los ao fisco federal pudesse ser atribuída a falhas provindas da negligência em seus controles fiscais. Trata-se de elevados valores depositados*

*em suas contas-correntes, de origem não comprovada, cujo montante superou a cifra de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). Portanto, está claro que o fiscalizado, ao tentar omitir recursos de tal monta à Administração Tributária Federal, tinha consciência de que a conduta levaria ao resultado ilícito." - fl. 39.*

*Em outras palavras, o lançamento foi qualificado única e exclusivamente em função do seu valor, do montante identificado e presumido como renda omitida.*

*A verdade é que a Lei criou a presunção de omissão de rendimentos quando da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada exatamente para facilitar o processo de fiscalização, invertendo o ônus probatório em desfavor do Contribuinte. Constatada a hipótese de presunção, configura-se plausível o lançamento.*

*Para aceitar a qualificação da multa, imputando verdadeiro crime ao sujeito passivo, necessário se faz um novo passo: a demonstração do dolo. Não basta a mera constatação da ocorrência de omissão do rendimento, ainda que por longo período ou, como no caso, de grande valor; é necessário que reste demonstrado, estreme de dívidas, a conduta dolosa do Contribuinte.*

*Nesse caminho já se consolidou a jurisprudência deste e.CARF, como se observa dos seguintes enunciados:*

*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.*

*Súmula CARF nº 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 nº 4.502/64.*

*In casu, uma vez que a qualificação da multa foi genérica, sem demonstrar especificamente a intenção dolosa por parte do Contribuinte, o que se comprova, inclusive, pela mera transcrição dos três artigos (71, 72 e 73) da Lei nº 4.502/1964, é necessário concordar com o Contribuinte e afastar a qualificação da multa de ofício.*

### **Dispositivo**

Diante de tudo quanto exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração para, sanando os vícios identificados, atribuir-lhe efeitos infringentes para que o acórdão passe a constar da seguinte forma:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os valores de R\$ 101.628,99 do ano-calendário 2004 e R\$ 95.918,59 do ano-*

*calendário 2005, bem como para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.*

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto

## **Declaração de Voto**

Com a *maxima venia*, divirjo do Relator quanto à desqualificação da multa.

Antes de considerações outras, vejamos, primeiramente, o que dispõe a legislação de regência quanto à qualificação da multa em comento:

### **Lei 9.430/96**

*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.*

### **Lei 4.502/64**

*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 impôsto 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.*

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que no caso de conduta dolosa, voltada à prática de sonegação, fraude ou conluio, a multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, será aplicada em dobro, ou seja, qualificada.

Como se vê, o dolo é o fator determinante na qualificação da multa.

Sendo assim, vejamos o que dispõe o Código Penal sobre o dolo:

*Art. 18 - Diz-se o crime:*

*Crime doloso*

*I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;*

Conforme se extrai dessa definição, a conduta dolosa é aquela praticada com intenção, com vontade de obter o resultado.

Pois bem, no caso em análise, segundo consignado na tabela de fls. 37 e 38, não restou comprovada a origem de créditos/depósitos bancários na monta de R\$ 3.486.196,98, no ano-calendário de 2004, e R\$ 2.231.529,27, no ano-calendário de 2005, totalizando R\$ 5.717.726,25 nesses dois anos.

Por sua vez, comparando esses valores àqueles informados nas respectivas Declarações de Ajuste Anual (DAAs), temos uma visão muito clara da expressiva discrepância de valores:

Ano-calendário	Depósitos Bancários	Rendimentos declarados em DAA	
		Atividade Rural	Pró-labore
2004	3.486.196,98	121.707,50	3.040,00
2005	2.231.529,27	81.293,07	3.440,00

Ora, em minha ótica, não é possível admitirmos que tal discrepância de valores seja produto de mero erro ou equívoco nas declarações, mas sim da vontade do contribuinte em reduzir, indevidamente, o montante de imposto a ser recolhido. Não vejo como chegarmos a outra conclusão.

Sendo assim, entendo, também, que as Súmulas CARF nº 14 e 25 não sejam aplicáveis ao caso, pois, como visto, não se trata de mera omissão de rendimentos, mas sim de conduta praticada, em dois anos seguidos, com clara intenção omitir rendimentos.

## Conclusão

Isso posto, voto no sentido de manter a multa qualificada.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira