



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

**Processo nº** 10650.000575/2006-25  
**Recurso nº** 155.721 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-01.679 – 2ª Turma**  
**Sessão de** 26 de julho de 2011  
**Matéria** IRPF. MULTA QUALIFICADA.  
**Recorrente** PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JOSÉ LUIZ ALVES

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Ausência momentânea: Otacílio Dantas Cartaxo.

SUSY GOMES HOFFMAN

Presidente

Marcelo Oliveira

**Relator**

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: Susy Gomes Hoffmann (Presidente), Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Giovanni Christian Nunes Campos, (Conselheiro Convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial por divergência, fls.0460, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão, fls. 0446, que decidiu, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício aplicada, nos termos do voto do Relator.

O acórdão em questão possui as seguintes ementa e decisão, com destaque para a parte contra a qual o recurso foi interposto:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
— IRPF*

*Exercícios: 2003, 2004 e 2005*

*LEI TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*"O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária" (Súmula 2 deste Primeiro Conselho de Contribuintes).*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.  
PRESUNÇÃO RELATIVA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.*

*O artigo 42 da- Lei n. 9.430/96 estabelece presunção relativa que, como tal, inverte o ônus da prova, cabendo ao contribuinte desconstituí-la.*

*LEI COMPLEMENTAR 105/2001, ART. 5º., §4º. LEI 9.430/96,  
ART. 42. COMPATIBILIDADE.*

*A Lei Complementar 105/2001 não revogou a presunção relativa de que trata o artigo 42 da Lei 9.430/96. Esse dispositivo e o artigo 5º., §4º., daquela lei complementar são perfeitamente compatíveis, pois um autoriza, nas hipóteses que menciona, a obtenção das informações bancárias e o outro presume a omissão de rendimentos tão-somente se o contribuinte não comprovar a origem dos valores movimentados.*

*JUROS DE MORA. TAXA 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 nº. 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes).*

***IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO  
COMPROVADA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.***

***Nos termos da Súmula nº 14 deste Primeiro Conselho de Contribuintes, "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".***

*Preliminares rejeitadas.*

*Recurso parcialmente provido.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício aplicada, nos termos do voto do Relator.*

Em seu recurso especial a Procuradoria alega, em síntese, que:

1. No caso vertente, restou evidenciada a omissão de receitas em grandes valores e DE FORMA REITERADA;
2. restou caracterizada a divergência jurisprudencial com os seguintes paradigmas:
  - 2.1 ***"FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964 e justifica a aplicação da multa qualificada. " (Acórdão 101-94.095);***
  - 2.2 ***MULTA AGRAVADA - É cabível a multa agravada, quando, além de confessado expressamente pelo contribuinte, perfeitamente demonstrado nos autos, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objeto de, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixaram de recolher os tributos devidos. A prática reiterada de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%. " (Acórdão n. 105-14.098);***
3. A divergência jurisprudencial é indiscutível, quando consideramos que, para os paradigmas acima apontados, o fato de ocorrer REITERADA omissão de valores justifica a qualificação da multa de ofício;
4. Por outro lado, a existência da Súmula 14 do 1º Conselho de Contribuintes não impede a apreciação do presente Recurso Especial, eis que o citado verbete não trata sobre a "REITERACÃO" de omissão de receitas;
5. A prática reiterada de infrações definidas, como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por

---

diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502, de 1964 e justifica a aplicação da multa qualificada;

6. Destarte, merece ser reformado o Acórdão ora recorrido parcialmente, a fim de restaurar a multa de ofício qualificada,

Por despacho, fls. 0492, deu-se seguimento ao recurso especial.

O sujeito passivo, apesar de intimado, não apresentou suas contra razões.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da Primeira Câmara, da Segunda Seção, do CARF a divergência suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

O presente recurso possui seu fundamento no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

### **RICSRF:**

*Artigo 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:*

*I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e*

*II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

No caso em questão, o fundamento do recurso encontra-se no II, Art. 7º RICSRF, devido à divergência demonstrada.

Em síntese, o Acórdão recorrido entendeu que o simples fato de o contribuinte não ter comprovado depósitos/créditos não caracterizaria o evidente intuito de fraude, capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício, o que faria incidir, na espécie, a inteligência da Súmula 1ºCC nº 14.

### **Súmula 1ºCC 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.*

Salientamos que a Súmula acima também consta no rol de Súmulas do CARF, dispostas na Portaria CARF 49/2010.

### **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.*

Já a recorrente afirma que os Acórdãos paradigmas, como se denota de suas ementas, asseveram que **a prática reiterada** de reduzir indevidamente a receita oferecida à

tributação ou de cometer infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata justifica a imposição da multa de ofício qualificada de 150%.

A Presidência da 1ª Câmara, em sua análise de admissibilidade do Recurso Especial, informa, em síntese, que a inteligência do verbete sumular PCC nº 14, não versa sobre prática reiterada de infração, e não se pode dizer que a prática reiterada se enquadra no conceito de "simples apuração de omissão de rendimentos". Por esse motivo, houve o seguimento do recurso.

Portanto, a Procuradoria busca a reforma do acórdão, por entender que a prática reiterada de omissão de rendimentos possibilita a qualificação da multa.

Para encontrarmos uma solução, devemos verificar a legislação.

**Lei 9.430/1996:**

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

...

*II - 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.*

Claro está que requisito obrigatório para a qualificação da multa é a demonstração do evidente intuito de fraude.

Devemos analisar, para tanto - a fim de verificar a demonstração do “evidente intuito de fraude” por parte do contribuinte - os motivos do Fisco para a qualificação da multa.

Em seu Relatório Fiscal (RF), o Fisco demonstra seus motivos para a qualificação da multa, fls. 019:

*Pode-se observar também, da análise da movimentação financeira do contribuinte para os anos de 2002 a 2004, que restaram sem comprovação de origem 218 (duzentos e dezoito) depósitos/créditos (fls.0220,--212).*

*Desta forma, a prática reiterada de omissão de rendimentos proveniente de depósitos bancários com origem não comprovada, denota o intuito de sonegação fiscal, consoante o disposto do artigo 71 da lei 4.502/64, fato que acarretou a majoração da multa conforme o inciso II do artigo 44 da lei 9.430/96:*

...

*O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940, Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.*

*Assim, tendo o contribuinte não comprovado, com documentação hábil e idônea, 218 depósitos/créditos em suas contas-correntes e aplicações financeiras, e tendo sido verificado, conforme análise a seguir, que a variação patrimonial a descoberto, inicialmente detectada nas declarações do contribuinte para o ano-calendário de 2004 (fls. 29 a 32), somente se justifica com o lançamento em questão, entendemos configurar o evidente intuito de sonegação fiscal.*

Para o Fisco, portanto, a reiterada conduta do contribuinte em não ter como comprovar 218 depósitos em suas contas de depósito ou investimento caracterizam a prática de sonegação fiscal.

**Lei 4.502/1964:**

*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*

Ressalte-se que o Fisco obteve conhecimento desses depósitos por informações prestadas pelo contribuinte.

Portanto, devemos analisar se cabível a qualificação da multa de ofício, devido a existência de evidente intuito de fraude, definido nos [arts. 71](#).

Em nosso entendimento a multa não deve ser qualificada e o acórdão recorrido não deve ser modificado.

Sobre a qualificação da multa de ofício, devido a evidente intuito de fraude, entendemos que a determinação não diz respeito unicamente ao fim almejado com a prática de fraude, mas, também, quando existe um resultado obtido. Toda sanção deve penalizar um resultado, um objetivo alcançado, que, no caso, consiste em não atendimento do determinado pela legislação.

Não basta a existência, provada/evidente, de mero desejo, objetivo, intuito, de obter o resultado. Faz-se necessário e obrigatório para a qualificação da multa que, também, ele tenha sido produzido de uma determinada forma: com fraude (Art. 71 a 73 da Lei 4.502/1964).

Para a qualificação da multa, torna-se, sem sombra de dúvida, de extrema relevância a descrição do modo de ação pelo qual se buscou que o cumprimento da obrigação tributária fosse frustrado. Portanto, a intenção (intuito) do contribuinte deve ser provada, fato que não ocorreu no lançamento.

Soma-se as considerações expostas em voto qualificado do nobre Conselheiro Relator Giovanni Christian Nunes Campos (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.*

...

*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 sonegado, **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 conseqüências 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 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 conseqüências 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 n° 104- 20.713, sessão de 19/05/2005, relator o Conselheiro Remis Almeida Estol; Acórdão n° 104-22.618, sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann);*
- *utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte (acórdão n° 102-47.157, 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 n° 106-16.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberto 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 n° 101-93.865, sessão de 19/06/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez);*
- *utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários (Acórdão n° 102-48.266, 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. Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizada pela **Súmula 1ºCC n° 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".*

*Corno exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colaciona-se a ementa do Acórdão n° 104-22619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, verbis:*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI 1º. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL – Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).*

*PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA – As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.*

***SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito defraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei no. 9.430, de 1996.. Recurso parcialmente provido. (grifei)***

*Ainda, na linha do aqui decidido, citam-se os Acórdãos n's: 103-23151, sessão de 08/08/2007, relator o conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento; 106-16389, sessão de 23/05/2007, relatora a conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti. Assim, deve-se afastar a qualificação da multa de ofício.*

Destarte, a omissão de informações sobre valores depositados em conta de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte possibilita a utilização da presunção, conceituando esses valores como renda e base de cálculo, invertendo o ônus da prova, mas não há como conceituá-los, por si só, como evidente intuito de fraude, pois há a necessidade de se demonstrar que o sujeito passivo, por meio ardiloso, deixou de considerar certos fatos como passíveis de tributação, o que, em nosso entender, não está demonstrado nos autos.

### **CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, estando o acórdão recorrido em sintonia com os dispositivos legais que regulam a matéria, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Procuradoria, pelas razões de fato e de direito acima expostas.

Marcelo Oliveira

