



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10660.000627/2009-97  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.610 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de junho de 2021  
**Recorrente** JOAQUIM RIBEIRO ANTUNES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, DA ATIVIDADE RURAL E CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ACUSAÇÃO DE PRÁTICA REITERADA.

A qualificação da multa de ofício está atrelada à comprovação de sonegação, fraude ou conluio, sendo insuficiente, para a comprovação da fraude, a prática reiterada de omissão de rendimentos pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 2402-007.995, de recurso voluntário, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: multa qualificada. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A conduta reiterada do contribuinte em omitir rendimentos tributáveis evidencia a intenção de reduzir o montante do imposto devido, o que dá ensejo à aplicação da multa qualificada.

A decisão foi assim registrada:

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

Foi lavrado Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), tendo em vista a alegada existência das seguintes infrações:

- a) omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica;
- b) omissão de rendimentos da atividade rural;
- c) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

A multa foi qualificada para todas as infrações acima, porque, no entender da autoridade lançadora, o contribuinte teria omitido rendimentos de forma reiterada (efl. 19).

Em seu recurso especial, e no que foi objeto de admissão prévia, o sujeito passivo basicamente alega que:

- conforme paradigmas 9202007.740 e 9202-01.683, para a qualificação da multa, não basta que a conduta seja reiterada.

A Presidência deste Conselho rejeitou o agravo interposto pelo sujeito passivo e foi mantida a decisão que deu seguimento apenas à matéria acima e negou seguimento quanto às demais.

A Fazenda Nacional foi intimada do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial, do seu exame de admissibilidade, do agravo e do Despacho em Agravo, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente afirma que o apelo deve ser desprovido. Segundo a Fazenda Nacional:

- restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada, sistemática, nos anos-calendário fiscalizados, de ocultar a base de cálculo do imposto de renda, pela omissão de rendimentos evidenciados pela análise de sua movimentação bancária mantidos à margem da tributação caracteriza, em tese, sonegação, tendo o fiscal atuante aplicado corretamente a multa qualificada prevista na legislação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

### **1 Conhecimento**

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

## 2 Multa qualificada

Discute-se nos autos se a reiteração do contribuinte em omitir rendimentos é causa para a qualificação da multa de ofício.

Conforme acima relatado, a autoridade autuante aplicou multa de ofício de 150%, ao argumento de que a prática reiterada do sujeito passivo de omitir rendimentos evidenciaria prática dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador, evidenciando, em tese, intuito de fraude. A decisão recorrida concordou com tal argumento, conforme se vê no trecho abaixo extraído de seu voto:

Nos presentes autos, entendeu a autoridade lançadora que o dolo fica demonstrado pela desproporcionalidade entre o fato de o contribuinte apresentar declaração de isento, enquanto percebia os rendimentos apurados de ofício, nos três anos calendário examinados, constituindo prática reiterada de omissão de rendimentos, suscetível de enquadramento como caso de evidente intuito de fraude.

Ora, essa conduta do contribuinte não pode ser considerada como involuntária, mas uma consequência da intenção deliberada de omitir rendimentos e também informações através da não apresentação da declaração de ajuste anual. É este comportamento que leva à conclusão de que não houve um simples erro que passou despercebido, mas, de fato, prática intencional, o que não pode ser confundido com uma mera omissão de rendimentos; esta sim, sujeita à aplicação da multa de 75%.

O sujeito passivo discorda de tal entendimento e acosta aos autos dois paradigmas desta Turma.

Pois bem. Entendo que o recurso deve ser provido e que a matéria está dentro dos limites do enunciado da Súmula CARF 14, segundo a qual é necessária a comprovação da fraude do sujeito passivo e a simples omissão de receita ou de rendimentos, isoladamente, não autoriza a qualificação da multa:

**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.

Do primeiro precedente que inspirou a edição do referido enunciado, colhe-se que a prática reiterada, por si só, não caracteriza fraude e não permite a duplicação da multa (acórdão 101-94258<sup>1</sup>). Quer dizer, a reiteração significa repetição em omitir rendimentos, o que viabiliza a constituição do imposto e a cobrança da multa de ofício de 75%, mas ela não se confunde com fraude do sujeito passivo, esta sim necessária à duplicação da sanção pecuniária.

Ademais, e tendo havido lançamento de imposto por presunção referente a depósitos bancários de origem não comprovada, é igualmente aplicável o enunciado sumular 25 deste Conselho, de acordo com o qual a presunção legal, 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:** 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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

O § 1º do art. 44 da Lei 9430/96 preleciona que a multa de ofício será duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/64, isto é, quando houver condutas dolosas

---

<sup>1</sup> "[...] o lançamento foi constituído pela omissão de receitas tendo sido aplicada multa de ofício agravada com base no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em razão da prática reiterada de subtração de recursos à tributação".

relativas à sonegação, fraude ou conluio. Em sendo assim, o inadimplemento doloso implica a possibilidade de constituição do crédito tributário, via lançamento, com o acréscimo da qualificação da multa (o percentual da multa é duplicado), além dos juros igualmente devidos. Segundo Marco Aurélio Greco<sup>2</sup>:

[...] o § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 prevê como evento deflagrador da duplicação da multa, qualquer dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, que, por sua vez, descrevem condutas dolosas igualmente atreladas à redução ou diferimento do pagamento de tributos, consistentes no impedir ou dificultar o conhecimento do fato gerador ou agir dolosamente para se eximir do respectivo pagamento.

Como se vê, a multa qualificada não pune a mera falta de recolhimento, ainda que reiterada, mas sim as condutas utilizadas como instrumento para ocultar ao Fisco o conhecimento do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou do montante do tributo devido, bem como as circunstâncias pessoais do contribuinte, que possam afetar a obrigação tributária.

Além disso, as condutas que resultam na qualificação da multa de ofício igualmente ensejam penalidades criminais, como ressalva a parte final do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96, o que exalta a importância de as autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil terem cuidado na sua aplicação.

O dever de propor a aplicação da penalidade aplicável é da autoridade administrativa, conforme prevê, expressamente, a parte final do art. 142 do Código Tributário Nacional. De tal forma, e mediante linguagem clara e competente, a autoridade lançadora tem a obrigação de descrever e de graduar a multa, demonstrando, sobretudo em se tratando de aplicação em dobro, as circunstâncias materiais que revelariam a existência de sonegação, fraude ou conluio. Para maior clareza, vale transcrever os dispositivos legais mencionados:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade cabível.**

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

§ 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.

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.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. Tributação do ilícito : estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET / coordenadores Pedro Augustin Adamy, Arthur M. Ferreira Neto ; André Folloni ... [et al.]. - São Paulo : Malheiros, 2018, p. 75.

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.

A par dos dois precedentes invocados pela recorrente em seu apelo nobre, ainda vale destacar o seguinte julgado desta Turma, também decidido por unanimidade de votos:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRÁTICA REITERADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no art. 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 arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.

**A simples ocorrência de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que apurada em mais de um exercício, não comprova o evidente intuito de fraude.**

(CSRF, Acórdão 9202-003.596, Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, neste ponto por unanimidade).

Logo, dou provimento ao recurso do sujeito passivo, para afastar a qualificação da multa de ofício.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para afastar a qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci