



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

Processo nº 10680.013122/2006-10
Recurso nº 159.749 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.969 – 2ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROGÉRIO TADEU BURATTI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS E DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - 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, sendo que a fiscalização justificou a exasperação da penalidade na configuração, em tese, de crime contra a ordem tributária. Apenas as omissões de rendimentos, ainda que por cinco exercícios (tese suscitada pela recorrente), 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 maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Otacílio Dantas Cartaxo.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 24/02/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado) Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Rogério Tadeu Buratti foi lavrado o auto de infração de fls. 06-24, para a exigência de imposto de renda pessoa física, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (exercícios 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005), da omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos (fatos geradores ocorridos em 31/08/2004 e em 31/10/2004) e da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada (exercícios 2003, 2004 e 2005), 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. 26-47, de onde extraio as seguintes assertivas com relação à penalidade aplicada:

68. Convém notar, que em razão da configuração, em tese, de crime definido no art. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, ao lançamento de ofício foi imputada a multa de ofício qualificada, em conformidade com o Art. 44 da Lei nº 9.430/96;

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) considerou o lançamento procedente (fls. 527-538, Volume III).

Por sua vez, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 104-23.042, que se encontra às fls. 580-603 (Volume III), cuja ementa é a seguinte:

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

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

FATO GERADOR - MOMENTO DA OCORRÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL – TERMO INICIAL - O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, sujeito ao ajuste anual, completa-se em 31 de dezembro de cada ano. Tomando-se como termo inicial de contagem do prazo decadencial a rega do art. 150, § 40 ou a do art. 173, I do CTN, e considerando-se que a ciência do auto de infração ocorreu em 24 de novembro de 2006 e a declaração referente ao ano-calendário de 2000 foi entregue em 27 de abril de 2001, em qualquer caso, só há falar em decadência em relação ao ano-calendário de 2000.

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - CONTRIBUINTE. São tributadas como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício. O fato de, formalmente, a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica, não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997, o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

GANHO DE CAPITAL - CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS BENS - O ônus de comprovar o custo de aquisição dos bens alienados, para fins de apuração do ganho de capital, é do contribuinte, não sendo suficiente para tanto a informação constante da declaração de bens.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa, da qual o contribuinte era sócio, e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal, pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SERVIÇOS DECLARADOS INDEVIDAMENTE COMO RECEITA DE PESSOA JURÍDICA - APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO - Na Apuração da diferença de imposto, no caso de rendimentos indevidamente declarados como receita de pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio, devem ser subtraídos, para fins de apuração do imposto devido, os valores referentes aos tributos apurados e pagos com base nas receitas atribuídas à pessoa jurídica.

Arguição de decadência acolhida.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, acolheu a arguição de decadência relativamente ao exercício de 2001 e rejeitou as demais preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, bem como para admitir a compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física.

Intimada do acórdão em 10/07/2008 (fls. 604), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 607-619, acompanhado dos documentos de fls. 620-623, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Câmara *a quo* que, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência do IRPF, referente ao exercício de 2001, bem como desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%;
- b) A e. Câmara *a quo* aduziu que, por ser o IRPF tributo sujeito a recolhimento mediante o sistema de "lançamento por homologação", o auto de infração somente poderia ser lavrado dentro do prazo estipulado no art. 150, §4º do CTN, de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Assim, à data em que o contribuinte fora cientificado do auto de infração (24 de novembro de 2006), havia perimido o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2000;
- c) Ademais, a e. Câmara *a quo* entendeu por bem desqualificar a multa de ofício, por entender não evidenciado o intuito de fraude;
- d) Entretanto, o r. acórdão diverge da legislação que rege a matéria, bem como da jurisprudência mantida por este e. Conselho de Contribuintes e pelo e. Superior Tribunal de Justiça, sobre o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, devendo, portanto, ser reformado;

- e) Da mesma forma, merece reparo a decisão quanto à desqualificação da multa de ofício;
- f) Quanto à decadência reconhecida, a decisão da e. Câmara *a quo* diverge da decisão proferida pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, constante do Acórdão nº 103-21.025 e com relação à qualificação dá multa de ofício, diverge do acórdão nº 101-96.446;
- g) Na hipótese dos autos, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante "lançamento por homologação", a contagem do prazo decadencial deverá se dar com fulcro no art. 173, inciso I, do CTN, conforme majoritário entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre o tema;
- h) O entendimento jurisprudencial em que fundamenta o presente recurso, e que foi recentemente firmado pelo STJ, é no sentido de que, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário reger-se-á pelo disposto no art. 173, I, do CTN, e não pelo art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal;
- i) É preciso mencionar que o Contribuinte teria até 30 de abril de 2001 (data limite para entrega da DIRPF referente ao ano-calendário de 2000) para oferecer à tributação seus rendimentos. Não o fazendo, só então nasce para o fisco o direito de efetuar o lançamento;
- j) Portanto, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é, no presente caso, 1º de janeiro de 2002, a teor do que dispõe o art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, teria o Fisco até 31 de dezembro de 2006 para efetuar o lançamento referente ao imposto de renda do ano-calendário 2000/exercício 2001. Tendo o Contribuinte Recorrido sido notificado do lançamento em 24 de novembro de 2006, não há se falar em decadência;
- k) No que diz respeito à desqualificação da multa de ofício, é oportuno mencionar que a conduta deliberada e reiterada do contribuinte em omitir receitas de sua atividade foi devidamente apontada e comprovada pela fiscalização, conforme bem observou a DRJ de origem;
- l) Como se observa, a Câmara *a quo* desconsiderou a prática reiterada de conduta fraudulenta por parte do contribuinte e reduziu a multa de ofício para 75%. Note-se que as provas dos autos demonstram que as condutas fraudulentas se estenderam durante os exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005;
- m) A conduta reiterada por parte do contribuinte denota seu intuito fraudulento ao omitir suas receitas do Fisco;
- n) Requer seja o presente recurso conhecido e provido, para que seja reformado o acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*, afastando-se a preliminar de decadência para o exercício de 2001, uma vez que efetuado dentro do prazo legalmente fixado (art. 173, I, do CTN), bem

como deve ser mantida a multa de ofício em sua modalidade qualificada (150%).

Através do despacho nº 9202-00.142 (fls. 627-628, Volume III), que restou confirmado pelo despacho nº 9202-00.142R – 2ª Turma (fls. 629), o recurso foi admitido apenas com relação à questão da multa qualificada, pois quanto à decadência “...a divergência não se confirma tendo em vista que não restou satisfeita a condição de ausência de recolhimento. Às fls 502 cópia da DIRPF do ano-calendário fiscalizado em que se pode verificar a existência de imposto de renda retido na fonte. Mesmo que em tese pudesse restar configurada a divergência, essa não reflete os fatos que deram origem ao lançamento.”

Embora intimado (fls. 645, Volume III), o contribuinte deixou de se manifestar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido, mas apenas em parte, nos exatos termos do despacho nº 9202-00.142 (fls. 627-628), confirmado pelo despacho nº 9202-00.142R – 2ª Turma (fls. 629, Volume III).

Reitero que o acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, reconheceu a decadência para os fatos ocorridos no ano-calendário 2000, desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a para 75% e determinou a compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física.

Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela conduta reiterada do contribuinte em omitir suas receitas do Fisco, sendo que indicou como paradigma o acórdão nº 101-96.446.

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.

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

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 a autoridade lançadora justificou a qualificação da penalidade pela “...*configuração, em tese, de crime definido no art. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, ...*” (fls. 46).

Segundo penso, tal fato, isoladamente, é insuficiente para a qualificação da multa de ofício.

A conduta do contribuinte estaria enquadrada nas previsões do artigo 71 (sonegação), do artigo 72 (fraude) ou do artigo 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64?

Difícil responder a tal questionamento, na medida em que a fiscalização não tratou do assunto.

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.

Tenho como inaceitável presumir-se o evidente intuito de fraude nos casos de presunções legais de omissão de rendimentos (no caso, depósitos bancários sem origem comprovada).

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 em apreço.

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

Embora a recorrente tenha trazido argumentos que poderiam caracterizar o dolo do contribuinte, não se pode olvidar que a delimitação da controvérsia, inclusive com relação à penalidade, deve estar justificada no lançamento, sendo que, no caso, a qualificação da multa advém da ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária.

Segundo o Relator do acórdão recorrido, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (fls. 591-592, Volume III):

Como se vê, houve qualificação da multa em relação a todos os itens da autuação. O fundamento para a exasperação da penalidade foi, em síntese, a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária.

Nos casos dos itens 02 e 03 da autuação, entretanto, de plano, não vislumbro onde estaria o evidente intuito de fraude. Trata-se, é certo de omissão de rendimentos e de falta de apuração e pagamento de imposto sobre o ganho de capital. Entretanto, esses fatos são sujeitos à punição com a multa normal, de 75%. Essa posição, aliás, está consolidada neste Conselho de Contribuintes, que a consubstanciou em súmula. Trata-se da Súmula 14, publicada no DOU nos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, aplicável ao caso, verbis:

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.

Com relação ao item 01 da autuação, sustenta a decisão de primeira instância, confirmando o procedimento fiscal, que o Contribuinte incorreu em simulação.

Com a devida vênia, divirjo dessa conclusão. Esse caso é semelhante a outros já examinados nesta Quarta Câmara em que o Contribuinte, pessoa física, constitui empresa para, em nome dela, realizar contratos de prestação de serviço de natureza pessoal. Nesses casos, o Fisco entende que, por se tratar de serviços de natureza personalíssima, o sujeito passivo é a pessoa física, procedendo-se ao lançamento por omissão de rendimentos desta.

Pois bem, nesses casos, este Conselheiro, no que tem sido acompanhado pela unanimidade do Colegiado, tem entendido que, salvo na hipótese de comprovada prática de atos simulados, não se cogita de simulação, mas de mera pretensão não acolhida pelo Fisco.

O procedimento adotado pelo Contribuinte e pela empresa BBS Consultores Associados Ltda. não configura nenhuma das situações previstas no art. 167, § 1º do Código Civil Brasileiro de 2002 (art. 102 do CC de 1916) como simulação, senão vejamos:

Art. 167. (...)

§ 1º Haverá simulação nos atos jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Não se pode dizer, salvo por presunção, que a conduta adotada pelo Contribuinte tenha tido o propósito de produzir um engano, pois os fatos ocorreram exatamente de acordo com os atos formais. O que ocorre, vale repetir, é que, pela natureza dos serviços, o contribuinte deveria ser a pessoa física do prestador e não a empresa, o que foi corrigido pelo lançamento.

Pela eventual redução do imposto devido, a penalidade cabível é a multa proporcional, no percentual de 75%, como ocorre em qualquer outra situação em que o contribuinte, por exemplo, faz uma dedução indevida ou classifica como isentos rendimentos tributáveis.

Assim, é de se concluir pela inexistência de fatos que justifiquem a qualificação da multa de ofício.

Concordo inteiramente com tais conclusões.

As circunstâncias dos autos podem subsumir-se às omissões de rendimentos, da forma considerada pelo acórdão recorrido, mas não caracterizam o evidente intuito de fraude do contribuinte Rogério Tadeu Buratti, 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.

Tal qual concluiu a decisão de segunda instância, tenho como plenamente aplicável ao caso o Enunciado de Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Súmula CARF nº 14), cuja redação é a seguinte: “*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.*”

Ademais, 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 10680.013122/2006-10
Acórdão n.º **9202-01.969**

CSRF-T2
Fl. 658

CÓPIA