



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.724470/2016-31
ACÓRDÃO	2002-010.182 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCOS CESAR BRUNI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos (tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte), à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

LUCROS DISTRIBUÍDOS.

A alegação de recebimento de valores a título de distribuição de lucros não é suficiente para justificar acréscimo patrimonial, sem a apresentação de escrituração contábil demonstrando a apuração de resultados que possibilitem a distribuição alegada e a comprovação da efetiva transferência do valor distribuído por meio de provas inequívocas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, referente aos exercícios 2011 e 2012.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 782/810), extrai-se que não restaram comprovadas as argumentações apresentadas pelo contribuinte, tais como distribuição de lucros e saldo em dinheiro em espécie, concluindo pela variação patrimonial a descoberto.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 11-60.760 - 1ª TURMA da DRJ em Recife/PE de e-fls. 859/892, a qual julgou procedente em parte o lançamento.

Inconformado com referida decisão, a contribuinte apresentou recurso (e-fls. 911/925), repisando as alegações da impugnação, alegando que em relação a compra do veículo Camaro os documentos em anexo comprovam que o automóvel foi adquirido por meio de financiamento bancário, o qual para o ano de 2010, foi desembolsado apenas o valor de R\$ 52.687,45 e não R\$ 160.000,00 como aduz a autoridade lançadora.

Em relação ao terreno nº 26/D-Granja Deodolinda Sorocaba, afirma que a aquisição ocorreu em 04 de abril de 2008 e não em 2010 como concluiu a fiscalização.

Insurge-se acerca da descaracterização dos dividendos e lucros recebidos da empresa BMF Construtora.

Ressalta que não houve qualquer intuito doloso ao erário público, bem como má-fé, devendo ser afastada a multa qualificada.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

MÉRITO

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

De conformidade com a peça vestibular do feito, a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da omissão de rendimentos tendo em vista realização de gastos não respaldados por rendimentos declarados/comprovados, ou seja, acréscimo patrimonial a descoberto.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria.

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, que estabeleceu a tributação pelo regime de caixa, em seus artigos 1º, 2º e 3º, “caput”, e §§ 1º e 4º, dispõe que:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º e 14 desta Lei.

§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do Capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, **assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.**

(...)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para incidência do imposto. o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(grifamos)

Ao tratar sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e de sua base de cálculo, os arts. 43 e 44, do Código Tributário Nacional rezam que:

Art 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.**

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis

(grifo nosso)

Vale reproduzir, outrossim, o inciso XIII, do art. 55, do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (vigente a época dos fatos geradores):

Art. 55. São também tributáveis (Lei in" 4.506, de 1964, art. 26, Lei .nº 7. 713, de 1988, art. 3", § 42 e Lei nº 9.430, de 1996, arts 24, § 22 inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

Pela análise dos supracitados dispositivos legais, conclui-se que o pressuposto para a ocorrência do fato gerador é o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título, consubstanciado na aquisição de disponibilidade jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, que enseja a caracterização de omissão de rendimentos, concretiza o fato gerador do imposto de renda.

Neste tipo de autuação, é feita uma análise do fluxo financeiro do sujeito passivo, no qual se busca conhecer todas as origens dos recursos (e sua natureza jurídico-tributária) que suportaram a aplicação deles nos gastos.

Em outras palavras, o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, mas impõe aos contribuintes a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial. À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Dessa forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de apurar se houve ou não a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios e aplicações realizados pelo contribuinte. Ocorrendo diferenças negativas, quando são verificadas despesas e/ou aplicações sem cobertura dos rendimentos declarados, cabe ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, justificá-los com rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

No caso sob exame, o recorrente em sua peça recursal insurge-se quanto aos dispêndios relativos ao automóvel Camaro e lote de terreno em Piracicaba, além da origem a distribuição de lucros da empresa BMF.

“acréscimo patrimonial a descoberto” foi apurado mediante a desconsideração, como RECURSOS/APLICAÇÕES, dos lucros e dividendos das empresas utilizadas no esquema fraudulento de lavagem de dinheiro e repasse de propinas.

Neste ponto, tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, enxertando apenas alguns comentários sobre a decisão recorrida, opto por reproduzir no presente voto, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo e mantenho em sua integralidade. É de se ver:

Da Compra do Automóvel Camaro em 2010.

15. Nesse aspecto o impugnante alega que o automóvel GM Camaro foi adquirido com financiamento bancário, datado de 24/11/2010, valor do bem R\$ 160.000,00, valor de entrada R\$ 50.000,00, valor financiado do bem R\$ 110.000,00, valor da 1ª prestação, vencida em 24/12/2010, R\$ 2.687,45, totalizando o desembolso em 2010 de R\$ 52.687,45 e não R\$ 160.000,00, conforme consta no auto de infração.

16. O contribuinte deixou de informar a compra deste automóvel na DIRPF, exercício 2011. Foi informado na DIRPF, exercício 2012, como se houvesse sido comprado no ano de 2011.

17. DRJ/REC Fls. 24 Segundo o recibo de compra, o valor da transação foi de R\$ 160.000,00. A assinatura no recibo foi reconhecida em 24/11/2010.

18. O defendente apresenta proposta de financiamento de bens e/ou serviços-Pessoa Física e Contrato de Financiamento de Bens e/ou serviços com Garantia de Alienação Fiduciária de Bens Móveis às fls. 839/845 junto ao Banco Bradesco. Estes documentos não comprovam que o financiamento bancário se efetivou. Observamos que o Sujeito Passivo não apresentou outros documentos hábeis e idôneos que pudessem comprovar as suas alegações. Mantém-se, pois o critério adotado pela fiscalização.

(...)

Do Terreno nº 26/D-Granja Deodolinda Sorocaba

36. O impugnante alega que em março de 2010 foi lançado, como variação patrimonial a descoberto, no item aquisição de bens/direitos, R\$39.362,50, referente ao Terreno nr 26/D - Granja Deolinda Sorocaba, contudo referida aquisição ocorreu em 04 de abril de 2008, conforme consta na escritura de venda e compra lavrada pelo 3º Tabelião de Notas local, em 10 de março de 2010, Livro n. 905, Folha 345.

37. Consta na escritura de venda e compra (fls. 846/852) que a vendedora confessa já haver recebido na forma e condições consignadas no instrumento particular de compromisso de venda e compra firmado em 04 de abril de 2008, não registrado. Mas o defendente não comprova através de documentação hábil e idônea quando foi realizado o pagamento efetivo deste imóvel. Será mantido o dispêndio, aquisição de bens e direitos, como foi levantado pela Fiscalização, considerando a data da escritura pública, pois o sujeito passivo não comprovou o efetivo pagamento em outras datas. Cabe lembrar que o valor total do imóvel foi R\$ 78.725,00, mas o valor da aplicação considerada em março de 2010 foi R\$ 39.362,50.

(...)

Da Suposta Distribuição de Lucros/Dividendos

40. Conforme disposto no tópico "Declarações Objeto de Revisão", o contribuinte informou ter recebido os seguintes valores a título de lucros/dividendos:

a. Ano 2009 — R\$84.000,00

b. Ano 2010 — R\$125.000,00

c. Ano 2011 — R\$85.000,00

41. Os rendimentos teriam sido pagos por BMF Construtora e Incorporadora Ltda — CNPJ 07.487.243/0001-45, da qual Marcos Bruni consta no cadastro como

"sócio administrador" e detentor de 40% do capital social, tem sede em Boituva (no mesmo endereço solicitado pelo contribuinte para envio de correspondências).

42. apresentadas: empresa teria faturado (venda de bens e serviços), segundo as DIPJs

a. No ano 2009 - R\$240.524,52

b. No ano 2010 — R\$ nihil — conforme declaração arquivada sob número 2522201, entregue em 28/01/2011, a empresa esteve inativa durante o ano 2010;

c. No ano 2011 — R\$ nihil — conforme declaração arquivada sob número 3467298, entregue em 24/03/2012, a empresa esteve inativa durante o ano 2011.

43. Em relação ao ano 2009, segundo a mesma DIPJ, a empresa teria distribuído aos sócios o total de R\$210.000,00. Apesar de intimado, o contribuinte não comprovou que a empresa tenha apurado lucro em montante compatível com o valor supostamente distribuído.

44. Desde o início do procedimento foi solicitado ao contribuinte que comprove o efetivo recebimento dos lucros e dividendos:

a. Termo de Início: "6 — Comprovante de recebimento de lucros e dividendos da empresa BMF Construtora Incorporadora Ltda". Foi apresentado um Informe de Rendimentos emitido pela empresa, com data de 05/09/2012.

h. Termo nº3 — "1 — Comprovar o efetivo recebimento de lucros/dividendos nos anos 2008 a 2011". Em resposta (assinada em 24/04/2013 e protocolada em 29/04/2013), encaminhou informes de rendimentos emitidos. Detalhe; emitidos em 25/04/2013.

c. Termo nº4 — "1 — Esclarecer como se deu o efetivo recebimento de lucros/dividendos nos anos 2008 a 2011 (cheque, DOC/TEC, depósito em conta, etc"

d. Termo nº5 — "Reiterando o disposto nos Termos nº 3 e 4, solicitamos: 1 — Esclarecer como se deu o efetivo recebimento de lucros/dividendos nos anos 2008 a 2011 (cheque, DOC/TEC, depósito em conta, etc... 2 — Indicar datas, valores, forma de recebimento e conta bancária envolvida na operação". Respostas dadas em 27/06/2013: "...1 — Após uma análise dos extratos bancários não conseguimos identificar como foi feito o recebimento...2 — Não temos essas datas nem essas contas..."

e. Termo nº7 — Novamente oportunizou-se ao contribuinte que comprovasse o recebimento. Assim foi solicitado que informasse se possuía Livro Diário, que apresentasse Livro Diário com apuração de lucro compatível com os valores distribuídos e com registro da operação de pagamento, e que apresentasse Livro Caixa. Foi alertado que a não comprovação implicaria a glosa do rendimento como isento. Embora os documentos fossem da empresa, o contribuinte, na

qualidade de sócio-administrador, ele teria, mais do que ninguém, amplo acesso e facilidade de obtenção.

44. Apesar de reintimado e de ser o administrador da empresa, o contribuinte não conseguiu comprovar a efetividade do pagamento/recebimento dos lucros. Os informes de rendimentos, que podem ser impressos a qualquer momento, como foram, por si sós, não comprovam o fato. 45. O critério estabelecido pelo art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, para conferir a isenção sobre a distribuição de lucros é o seguinte:

(...)

47. Para que o sócio da empresa possa usufruir do benefício da isenção, devem ser cumpridos os requisitos legais. No caso, não houve a comprovação contábil do lucro e nem a prova de sua efetiva distribuição ao fiscalizado. Por isso, não pode mesmo ser considerado como origem de recursos. Cabe lembrar que a empresa foi declarada como inativa nos anos de 2010 e 2011. Mantém-se, pois, o critério adotado pela fiscalização.

(...)

Desta forma, considerando que houve DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES em montante superior aos RENDIMENTOS/ORIGENS, resta classificado o acréscimo patrimonial a descoberto.

Portanto, mantem-se incólume a decisão de piso.

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto,

sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

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

Destarte, a meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.**

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 808/810):

81. O saldo de numerários foi inflado no final do ano 2007, de forma a justificar a variação patrimonial no(s) ano(s) seguintes.

(...)

85. Outro ponto que demonstra a clara ação e intenção de produzir origem de recursos a justificar a variação patrimonial é declaração de recebimento de lucros e dividendos.

(..)

88. De fato o contribuinte não conseguiria comprovar o recebimento pois a empresa esteve INAPTA nos anos 2010 e 2011, conforme declaração por ele entregue.

(...)

90. Mais do que erro pontual as duas irregularidades “majoração de saldo de numerários em caixa” e “simulação de distribuição de lucros” tem íntima relação com a apuração de possível variação patrimonial a descoberto.

(...)

]Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma sequência temporal e um padrão comportamental, especialmente, nas respostas a intimação, quando faltou com a verdade por diversas vezes.

Como já relatado no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte tentou se furtrar do pagamento do imposto devido prestando informações sabidamente incorretas. Tratando-se de valores substanciais, bem como o fato de serem acontecimentos recorrentes e especialmente inexistentes, não há como acatar a alegação de simples erro cometido na resposta à intimação.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Da Retroatividade da Multa

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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 majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

[...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa