



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

Processo n° 10907.002252/2006-17
Recurso n° 163.884 Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-01.683 – 2ª Turma**
Sessão de 26 de julho de 2011
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ORLANDO CARVALHO VIEIRA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de relevância econômica e reiteração da conduta, desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos na conduta do agente, notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Gonçalo Bonet Allage declarou-se impedido de votar. O Conselheiro Gonçalo Bonet Allage declarou-se impedido de votar.

(Assinado digitalmente)

Otacilio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad - Relator

EDITADO EM: 04/08/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Elias Sampaio Freire, Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira.

Relatório

Em face de Orlando Carvalho Vieira foi lavrado o auto de infração de fls. 352/356, objetivando a exigência de Imposto de Renda Pessoa Física em decorrência da identificação, pela autoridade fiscal, da omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito, mantidas em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte não comprovou a origem, relativamente aos exercícios de 2002 a 2005.

A Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão n° 106-17.207, que se encontra às fls. 1.009/1.031 e cuja ementa é a seguinte:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE - AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DE DILIGÊNCIA DETERMINADA PELA AUTORIDADE JULGADORA DE 1ª INSTÂNCIA - NÃO DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO PARA A DEFESA - INOCORRÊNCIA DA NULIDADE - O contribuinte deve comprovar o prejuízo sofrido com o procedimento vergastado, pois, na fase do recurso voluntário, é permitido livremente sua insurgência contra a decisão recorrida (e contra o resultado da diligência). Recorrente que somente repisa os argumentos deduzidos na impugnação, não acostando qualquer inovação na argumentação ou na prova documental, não consegue demonstrar o prejuízo sofrido para defesa, razão suficiente para afastar a nulidade vindicada.

NULIDADE - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INOCORRÊNCIA - Somente há erro na eleição do sujeito passivo quando o fiscalizado comprova que

os recursos omitidos pertencem a terceiros. Não comprovada a propriedade por terceiro dos depósitos vergastados, deve-se manter o fiscalizado no pólo passivo da autuação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - RENDIMENTOS OMITIDOS - FATO GERADOR COM PERIODICIDADE MENSAL - IMPOSSIBILIDADE - APRECIÇÃO EQUIVOCADA DO ART. 42, § 4, DA LEI N 9.430/96 - FATO GERADOR COMPLEXIVO, COM PERIODICIDADE ANUAL - HIGIDEZ DO LANÇAMENTO - É equivocado o entendimento de que o fato gerador do imposto de renda que incide sobre rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada tem periodicidade mensal. A uma, porque o art. 42, §4, da Lei n 9.430/96 sequer definiu o vencimento da exação dita mensal; a duas, porque os rendimentos sujeitos à tabela progressiva obrigatoriamente são colacionados no ajuste anual, quando, então, apura-se o imposto devido, indicando que o fato gerador, no caso vertente, aperfeiçoou-se em 31/12 do ano-calendário; a três, porque a ausência de antecipação dentro do ano-calendário somente poderia ser apenada com uma multa isolada de ofício, como ocorre na ausência do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão); a quatro, porque a regra geral da periodicidade do fato gerador do imposto de renda da pessoa física é anual, na forma do art. 2 da Lei n 7.713/88 c/c os arts. 2 e 9 da Lei n 8.134/90.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - COMPROVAÇÃO A PARTIR DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DE EMPRESAS - NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA FINANCEIRA DOS LUCROS A PARTIR DAS CONTAS CORRENTES DAS EMPRESAS - AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NAS DIPJ DAS EMPRESAS E DIRPF DOS BENEFICIÁRIOS - LIVROS FISCAIS REGISTRADOS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL - FRAGILIDADE DESTA PROVA - EMPRESA COMERCIAL COM MARGEM DE LUCRO EXORBITANTE - NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS - Para comprovar a distribuição de lucros, suficiente para elidir a presunção da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada, o recorrente e as empresas envolvidas devem demonstrar a movimentação financeira entre os intervenientes, alicerçada em contemporâneas informações da distribuição de lucro nas declarações de rendas das pessoas jurídicas e físicas. Ainda, os lucros distribuídos devem ter identidade com os depósitos bancários. Lucros exorbitantes, fora do padrão da atividade econômica das empresas, aliado à escrituração comercial registrada no curso da ação fiscal, sem comprovação das transferências financeiras das empresas para o recorrente, não são suficientes para afastar a presunção do art. 42 da Lei n 9.430/96.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS TRAZIDA NA FASE DA AUTUAÇÃO - AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO DOS DEPOSITANTES PELA FISCALIZAÇÃO - DESNECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DA CAUSA DOS DEPÓSITOS E DA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO DESSES VALORES - NÃO APERFEIÇOAMENTO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI N 9.430/96 - Comprovada a origem dos depósitos bancários, caberá a fiscalização aprofundar a investigação para submetê-los, se for o caso, às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos, na forma do art. 42, § 2, da Lei n 9.430/96. Não se pode, simplesmente, ancorar-se na presunção do art. 42 da Lei n 9.430/96, obrigando o contribuinte a comprovar a causa da operação, e se esta foi tributada. Conhecendo a origem dos depósitos, inviável a manutenção da presunção de rendimentos com fulcro no art. 42 da Lei n 9.430/96.

MULTA QUALIFICADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS EXTRAÍDA DE PRESUNÇÃO LEGAL - CLASSE DE DEPENDENTES NÃO AUTORIZADA PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - MERA GLOSA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO - INSUBSISTÊNCIA DO EXASPERAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado n 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do evidente intuito de fraude, notadamente quando a omissão de rendimentos é alicerçada em presunção legal. Nesta última hipótese, a relevância econômica e reiteração da conduta não autorizam o exasperamento da multa de ofício. Na mesma linha acima expendida, quando o contribuinte não utilizou qualquer fraude para reduzir a base de cálculo do imposto devido, mas apenas incluiu na declaração de ajuste determinada classe de dependentes não autorizada pela legislação do imposto de renda, torna-se incabível a majoração da multa lançada.

Recurso voluntário provido parcialmente.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75% e excluir da base de cálculo os valores de (i) R\$ 77.500,00 no ano-calendário 2001; (ii) R\$ 49.000,00 no ano-calendário 2002; (iii) R\$ 85.000,00 no ano-calendário 2003; e (iv) R\$ 78.985,00 no ano-calendário 2004.

Intimada pessoalmente do acórdão em 26/03/2009 (fls. 1.033) a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial às fls. 1.036/1.043, em que sustenta que o v. acórdão recorrido teria contrariado o art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, bem como afrontado as provas dos autos especialmente aquelas constantes às fls. 352 à 395 (demonstrativos de crédito sem comprovação de origem).

Ao Recurso Especial foi dado parcial seguimento, conforme Despacho nº 9202-00.168, de 21/09/2009 (fls. 1.044/1.046).

Em 24/02/2010 o contribuinte apresentou requerimento de desistência parcial, tendo efetuado o pagamento dos valores mantidos pela decisão do Conselho de Contribuintes.

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional o contribuinte apresentou as contra-razões de fls. 1.064/1.077.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A discussão no presente recurso está limitada ao pedido efetuado pela Procuradoria da Fazenda Nacional para que seja restabelecida a multa qualificada aplicada ao contribuinte.

A penalidade em questão foi aplicada com base no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido (conforme redação em vigor à época dos fatos geradores):

“Art. 957 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)

(...)

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

“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.

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.”

Já me manifestei em outras oportunidades que a teor da previsão legal acima, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja qualificada e elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocadamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

Essa posição é amplamente reconhecida pela jurisprudência deste E. Colegiado, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardis, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc. Nesse sentido, transcrevo os seguintes julgados:

“EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - APLICAÇÃO - Configura evidente intuito de fraude a utilização de interposta pessoa com o propósito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, sendo aplicável, nesses casos, a multa de ofício qualificada.” (Acórdão 104-20713, Sessão de 19/05/2005, Rel. Remis Almeida Estol)

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - 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 de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude. Se a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada.” (Acórdão 104-18487, Sessão de 06/12/2001, Rel. Nelson Mallmann)

“IRPF - MULTA QUALIFICADA - O uso de notas fiscais inidôneas caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.” (Acórdão 104-17527, Sessão de 12/07/2000, Rel. Remis Almeida Estol)

“IRPF - MULTA QUALIFICADA - O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.” (Acórdão 104-17526, Sessão de 12/07/2000, Rel. Remis Almeida Estol)

Ao contrário da responsabilidade pela obrigação tributária principal, que a teor do art. 136 do CTN não requer dolo ou culpa para sua configuração, bastando a prática da

infração por qualquer meio, a aplicação da multa dita qualificada pressupõe dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos.

No caso presente, o recurso especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia o restabelecimento da multa qualificada de 150% tendo em vista (i) a grande discrepância entre os valores declarados pelo contribuinte e os valores declarados e (ii) a conduta reiterada e sistemática do contribuinte que omitiu rendimentos nos exercícios de 2002 a 2005.

Entendo, no entanto, que a simples omissão de rendimentos, ainda que reiterada em vários exercícios, desacompanhada de outros elementos probatórios do evidente intuito de fraude, não dá causa para a qualificação da multa. Dentre outras razões, tal conclusão decorre do fato de que, se assim não fosse, não haveria hipótese para a aplicação da multa de ofício “não qualificada” de 75%.

Com efeito, considero 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 por exemplo da utilização de documentos falsos, notas frias, interposição de pessoas, etc.

Em se tratando de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada, cuja caracterizada é objeto de presunção legal relativa, não bastam as alegações de relevância econômica dos valores envolvidos e reiteração de conduta para a demonstração do evidente intuito de fraude.

. Como bem apontou com o usual brilhantismo o ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, relator do acórdão atacado, *se o entendimento sumular antes transcrito não permite a qualificação da multa de ofício quando presente uma simples omissão de rendimentos, como justificar a qualificação desse multa em uma presunção de omissão de rendimentos, em que não ficou demonstrada nenhuma fraude, e que a própria omissão de rendimentos é presumida? O evidente intuito de fraude não pode ser presumido, como ocorre com a presunção legal de omissão de rendimentos, mas minudentemente demonstrado.* (fls. 1019)

Entender diferente seria presumir a fraude em situação em que a própria hipótese de incidência – omissão de rendimentos - é presumida pela lei, situação que merece repúdio.

Em resumo, entendo não ter a fiscalização logrado êxito em demonstrar evidente intuito de fraude na conduta do Recorrente a justificar a qualificação da penalidade.

Destarte, conheço do recurso especial para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

