



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

Processo n° 10907.002777/2007-33
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.443 – 2ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria IRPF
Recorrentes CLAUDETE KOLLING BUSS e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

RECURSO DA CONTRIBUINTE

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO DE CAIXA. SAQUES, TRANSFERÊNCIAS E CHEQUES COMPENSADOS SEM COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO OU EFETIVIDADE DA DESPESA. IMPROCEDÊNCIA NA INCLUSÃO DOS VALORES NO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF N° 67

Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA QUALIFICADA

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 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte face ao acórdão 2201-001.992, proferido pela 1ª Turma / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata o processo de auto de infração de fls. 1.497/1.507, exigindo R\$ 76.511,46 de Imposto de Renda Pessoa Física — IRPF, multa de ofício de 150%, fundamentada no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e juros de mora. A autuação refere-se a:

a. Omissão de rendimentos dada a apuração de variação patrimonial a descoberto apurada nos meses de 01 a 04, 08 a 10/2001, 01, 03 a 12/2002, 01 e 02, 04 e 05, 08 a 10 e 12/2003, 01, 02 e 04/2004, autuada em 50% dos valores a descoberto, tendo sido os demais 50% lançados na pessoa do cônjuge Gilberto Buss; base legal nos arts. 1º a 3º e §§ da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 14 de abril de 1990; art. 55, XIII do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); art. 10 da Lei nº 9.887, de 07 de dezembro de 1999; art. 1º da Medida Provisória nº22, de 8 de janeiro de 2002 (convertida na Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002);

b. omissão de ganhos de capital na alienação do imóvel matrícula nº 11.442 do Ofício de Registro de Imóveis de Medianeira autuada em 50%, tendo sido os demais 50% lançados na pessoa do cônjuge Gilberto Buss; fatos geradores em 28/02/2001, 30/11/2001 e 31/01/2003; enquadramento legal nos arts. 1º a 3º e §§, 16, 18 a 22 da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 1990; arts, 7º, 21 e 22 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; arts. 17, 23 e §§ da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995 arts. 22 a 24 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; arts. 16, 17 e §§ da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; arts. 123 a 125, 128, 129, 131, 132, 138 e 142 do RIR, de 1999.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 1654/1689.

A DRJ/SDR, às fls. 1913/1940, votou por acolher a preliminar de decadência relativamente aos ganhos de capital com fatos geradores em 28/02/2001 e 30/11/2001; rejeitar a preliminar de erro na eleição do sujeito passivo na apuração da variação patrimonial a descoberto e, no mérito, considerar procedente em parte o lançamento, mantendo R\$ 67.237,32 de IRPF e multa de ofício de 150%, além dos juros de mora.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 1947/1995, e manifestou-se também às fls. 2061/2065.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 2072/2095, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para acolher parcialmente a alegação de decadência, como relação ao ano-calendário de 2001, rejeitar as demais preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício e afastar a exigência do imposto sobre o ganho de capital. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PAF. INTIMAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE. É válida a intimação por edital quando restar improficua tentativa anterior de intimação por qualquer dos outros meios previstas no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. APLICAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. O Superior Tribunal de Justiça STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que, na hipótese de não haver antecipação do pagamento do imposto de renda o *dies a quo* será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173 do CTN: “*o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação*” (Recurso Especial nº 973.733).

Por força do art. 62-A do anexo II do RICARF, as decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/2001, tendo havido antecipação de pagamento, o término do prazo decadencial de 5 anos ocorre em 31/12/2006.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. Na apuração do ganho de capital, incorpora-se ao custo de aquisição de imóvel, os gastos comprovadamente realizados em construção ou reforma.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A simples constatação de omissão de informações na declaração de rendimentos não justifica a qualificação da multa de ofício, no caso de apuração de omissão de rendimentos tributáveis, sendo indispensável para tanto a demonstração do evidente intuito de fraude.

Preliminares rejeitadas.

Decadência parcialmente acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Às fls. 2099/2110, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **IRPF – qualificação da multa de ofício**. O v. acórdão ora recorrido desqualificou a multa de ofício. Porém, o acórdão paradigma foi claro, em caso análogo ao presente, referindo-se, inclusive à hipótese de lançamento decorrente de presunção legal de omissão de receitas, em face da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário. Segundo o entendimento firmado no precedente supra, a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, sendo cabível a qualificação da multa.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 2112/2117, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **IRPF – qualificação da multa de ofício**.

Cientificado à fl. 2125, às fls. 2126/2133, o Contribuinte apresentou **Embargos de Declaração**, alegando omissão e obscuridade contidas no Acórdão 2201-001.992, porém, restaram os Embargos rejeitados às fls. 2144/2148.

Às fls. 2134/2139, o Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da União, arguindo, preliminarmente, inadmissibilidade do recurso devido à ausência de dissídio jurisprudencial. No mérito fundamentou sobre a insuficiência de elementos para qualificar a multa.

À fl. 2151 o Contribuinte foi cientificado do despacho que rejeitou seus Embargos de Declaração, e, às fls. 2154/2166, interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: 1. **IRPF - dispêndios via cheques e transferências bancárias, computados como aplicação de recursos na apuração de variação patrimonial a descoberto**. Segundo o acórdão recorrido, a identificação dos beneficiários dos cheques e das transferências bancárias, relativos a conta-corrente conjunta de titularidade da Contribuinte e de seu cônjuge, é suficiente para a consideração dos dispêndios no fluxo financeiro. No acórdão paradigma, entendeu-se que o Fisco não comprovou o acréscimo patrimonial da Recorrente, uma vez que não comprovou a titularidade dos débitos considerados como dispêndios, e tampouco identificou as despesas referentes a esses débitos. 2. **IRPF - Critério de comprovação da materialidade do fato presuntivo**. Conforme o acórdão paradigma, a presunção legal de omissão de rendimentos pela pessoa física com lastro em acréscimo patrimonial a descoberto somente pode ser aceita se o respectivo levantamento

for analítico e mensal, de maneira a identificar o momento dos dispêndios e valores correspondentes.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 2194/2202, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **NEGOU SEGUIMENTO** ao recurso, considerando que a situação que o Contribuinte diz ter ocorrido e sobre a qual quer estabelecer o alegado dissídio interpretativo não foi confirmada pelo acórdão recorrido para nenhuma das matérias arguídas.

O Contribuinte foi cientificado à fl. 2205, interpondo **Agravo**, às fls. 2206/2210, contra o Despacho que negou provimento ao seu Recurso Especial.

À fl. 2221, a Receita Federal apresentou o seguinte Despacho: “*Tendo em vista que no Recurso Especial interposto por V. Sa. em 12/02/2016 foi requerida a reforma parcial da decisão e a apresentação em 07/06/2016 de AGRAVO ao Despacho que negou seguimento ao Recurso Especial, fica a contribuinte intimada a apresentar, no prazo de 15 dias do recebimento desta intimação, o valor recorrido*”, tendo o Contribuinte sido intimado à fl. 2222.

À fl. 2225, o Contribuinte, em resposta à intimação, veio informar que entende não ser possível calcular o valor recorrido, por se tratar de autuação com base em planilha de fluxo de caixa, que implica em mudança dos saldos iniciais e finais mensais que são interligados.

Às fls. 2227/2235, a Câmara Superior de Recursos Fiscais julgou o Agravo interposto pelo Contribuinte, decidindo por **ACOLHER PARCIALMENTE** o Agravo e **DANDO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial no tocante à primeira matéria arguida pelo Contribuinte: **IRPF - dispêndios via cheques e transferências bancárias, computados como aplicação de recursos na apuração de variação patrimonial a descoberto.**

À fl. 2238, foi dado o seguinte Despacho de Encaminhamento: “Tendo sido exarado Despacho de Admissibilidade de Agravo do Contribuinte (fls. 2227 a 2235) sendo o mesmo acolhido parcialmente, proponho o envio do presente processo ao SECAT DRF Foz para cálculo do valor a ser imediatamente cobrado do contribuinte, por não caber mais recurso administrativo, e o valor que prosseguirá em discussão na Câmara Superior de Recursos Fiscais.”.

O Contribuinte foi cientificado da admissibilidade parcial do seu Recurso Especial à fl. 2246.

A União apresentou Contrarrazões, às fls. 2249/2254, arguiu sobre as razões para a manutenção do acórdão recorrido, reiterando os fundamentos já aduzidos anteriormente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Trata o processo de auto de infração de fls. 1.497/1.507, exigindo R\$ 76.511,46 de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, multa de ofício de 150%, fundamentada no art. 44, II, da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e juros de mora. A autuação refere-se a: **a.** Omissão de rendimentos dada a apuração de variação patrimonial a descoberto apurada nos meses de 01 a 04, 08 a 10/2001, 01, 03 a 12/2002, 01 e 02, 04 e 05, 08 a 10 e 12/2003, 01, 02 e 04/2004, autuada em 50% dos valores a descoberto, tendo sido os demais 50% lançados na pessoa do cônjuge Gilberto Buss; **b.** Omissão de ganhos de capital na alienação do imóvel matrícula n° 11.442 do Ofício de Registro de Imóveis de Medianeira autuada em 50%, tendo sido os demais 50% lançados na pessoa do cônjuge Gilberto Buss; fatos geradores em 28/02/2001, 30/11/2001 e 31/01/2003.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

Conhecidos ambos os Recursos interpostos, passo a análise do mérito.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **IRPF - dispêndios via cheques e transferências bancárias, computados como aplicação de recursos na apuração de variação patrimonial a descoberto.**

A Contribuinte insurge-se quanto ao seguinte trecho do acórdão recorrido:

A contestação da defesa ao fato de a fiscalização ter considerado como dispêndios valores de Cheques e TED, não merece prosperar. Sobre este ponto, a Fiscalização acatou alguns dos esclarecimentos apresentados durante a fiscalização, e a DRJ acatou parcialmente a alegação da defesa. Resta examinar, pois, os itens restantes. Trata-se de pagamentos feitos a pessoas identificadas, por meio de cheques e TED, conforme planilha de fls. 1673. Portanto, são dispêndios realizados pelo Contribuinte e que deve ser considerados no fluxo financeiro.

A Recorrente alega que esclarecer detalhadamente o motivo da emissão de cada cheque e também das transferências de recursos, fls 1974 e 1975 e pede a utilização da SÚMULA/CARF N. 67.

Não há dúvidas, contudo, de que o art.42 da Lei 9430/96 é uma presunção legal a favor do fisco que inverte o ônus da prova, trazendo ao contribuinte (caso não se trate de omissão) o dever de fazer prova em contrário capaz de refutar essa presunção disposta em lei.

Contudo, se cabe ao contribuinte fazer prova a seu favor, isso rende a esta "presunção legal" uma nota de relatividade. Remetendo a análise das provas dos autos, sob as

quais se manifesta pontualmente o acórdão recorrido. Ou seja, **não houve falta de prova nos autos, mas sim apresentação de prova considerada suficiente pelos conselheiros da Câmara Ordinária**, a quem de fato regimentalmente compete a análise probatória.

Ainda em se tratando de Acréscimo Patrimonial a Descoberto - APD - havendo estouro de caixa não depende a fiscalização de ir atrás do motivo do estouro de caixa cabendo ao contribuinte o ônus da prova, contudo, não havendo estouro não há que se falar em presunção, pois não se trata de depósito bancário.

Contudo, observo que há nos autos a indicação de origem dos valores, conforme citado, fls 1974 e 1975.

Portanto, aplico ao caso a súmula 67/CARF:

Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, registrados em extratos bancários, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal

Desse modo, deve ser excluída a planilha do fluxo financeiro mensal, dos valores lançados com o título - Dispêndios Consumidos via cheque e TED's, fls 1673.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento quanto a exclusão das planilhas de dispêndios via cheques e transferências bancárias, computados como aplicação de recursos na apuração de variação patrimonial a descoberto.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **IRPF – qualificação da multa de ofício.**

Todavia o acórdão recorrido enfrentou muito bem a matéria **no tocante a existência ou não da fraude**, analisando as provas constantes dos autos, afirmando que da análise dos autos do processo, é cristalina a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, unicamente pela alegação de que o contribuinte teria deixado de informar seus rendimentos corretos em vários exercícios seguidos, ou seja reiterada conduta.

Contudo, cabe assinalar que multa é um tipo de penalidade. É sanção imposta ao autor de um ato ilícito, consistente na agressão a um bem jurídico tutelado pelo Estado. Deste modo, tem-se que as multas fiscais, a despeito sanções, medidas repressivas a uma conduta reprovável, isto é, o não recolhimento de tributos. Tais multas, têm nítido escopo de impor castigo e repreensão ao devedor e, também, um evidente caráter pedagógico e inibitório do não pagamento dos tributos. Nesta medida, a qualificação de multas, por representar não só uma sanção ao descumprimento do dever de pagar o tributo, mas também uma repressão a uma

conduta fraudulenta, com intuito claramente penal, não pode ser aplicada livremente pelo fisco, pois este deverá motivar a efetiva e clara conduta reiterada do Contribuinte.

Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, não logrou êxito em comprovar a inexistência do crédito em favor da Receita Federal.

Todavia, tendo havido a imputação do débito e realizada a defesa por parte do contribuinte cabe a autoridade lançadora considerar ou desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova), e desconsiderando-as constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que para o relator a quo, que eu concordo, caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (depósitos bancários não justificados).

Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos depositados/movimentados já foram tributados ou que não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, deve desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como depósitos bancários com origem justificada e adicioná-los a base de cálculo tributável no ano-calendário questionado.

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que **ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude**, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que preveem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos seria caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta “omissão de rendimentos” não caracteriza o intuito de fraudar.

E ainda, **como bem salientou o acórdão recorrido**, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das Declarações de Ajuste Anual, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude.

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

E aqui peço vênha para me utilizar dos exemplos utilizados pelo relator do Acórdão 2102-01.296, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, o qual exemplifica que ***"não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, que justifique a imposição de multa qualificada"***.

Isso ocorre por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, e até mesmo desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a exemplo da simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; da classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; da falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da simples glosa de despesas por falta de comprovação ou da falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, **daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal**, ou seja, **deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias**, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Assim, tomando como base os dispositivos legais atinentes a fraude fiscal, tenho que salientar que foi escorreito o acórdão recorrido ao citar que seu conceito esta delineado na leitura conjunta da Lei 4.502/64 nos arts 71,72 e 73, Lei 9430/96 em seu artigo 44, e Decreto 3000/99, art. 957. Disso se depreende que juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude **é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante**. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que 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.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

Código Tributário Nacional – CTN:

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:**

I - à capitulação legal do fato;

II - **à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;**

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - **à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.**” (grifo nosso)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, **insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude.**

Portanto, no caso em tela não há nos autos prova de que o contribuinte tenha de fato cometido fraude, o que fica nítido é que omitiu seus rendimentos desrespeitando assim o disposto na Lei que regulamenta o IRPF, **e embora tenha ocorrido de forma repetida, considero que a simples reiteração não é suficiente para majoração da multa e esta não tenha se esforçado em apresentar as provas requeridas pela fiscalização.**

Contudo não tendo sido comprovada a fraude, está correto o enquadramento legal aplicado ao caso pelo acórdão recorrido, devendo, portanto, ser mantido o lançamento de ofício realizado pela Receita Federal com exclusão tão somente da aplicação da multa qualificada, devendo ser reduzida a multa de 150% para 75%, nos termos legais.

Observo aqui fato relevante citado pelo Conselheiro relator do acórdão recorrido

Examino, por fim, a qualificação da multa de ofício. A contribuinte insurge-se contra a multa qualificada, aduzindo que o cônjuge é funcionário público, e cumpre rigorosamente suas obrigações fiscais, porquanto sabedor de suas responsabilidades; que atendeu a todas as exigências de informações requeridas no curso da fiscalização, solicitando

apenas dilações de prazos, considerando pré-julgamentos, e contrárias ao princípio da impessoalidade as acusações de dificultar os trabalhos de fiscalização e falta de esmero no preenchimento das DIRPF.

(...)suprimo aqui citação art. artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.503, de 1964

Pois bem, no presente caso a autoridade lançamento fundamentou a qualificação da multa no fato de que a Contribuinte teria adotado, deliberadamente, procedimentos com vistas a ocultar a identificação, pelo Fisco, de omissão de rendimentos, como a falta de declaração de rendimentos, a omissão na declaração de bens, ou o retardamento de informações de declaração obrigatória.

Ocorre que estes fatos, quando apurados em procedimentos de ofício, implicam no próprio lançamento para a exigência do imposto. Não é, portanto, a simples omissão que enseja a qualificação, é a omissão dolosa, e que não pode ser presumida

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes