



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

Processo n° 10909.003317/2004-60
Recurso n° 146.491 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-01.970 – 2ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GENNARO PERCIAVALLE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL - 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 coligar 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. Apenas a omissão de rendimentos da atividade rural, que decorre da desconsideração de contratos de parceria rural apresentados pelo contribuinte, 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.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PAGAMENTO ANTECIPADO - DECADÊNCIA.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, no caso em apreço, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

No caso, relativamente ao ano-calendário 1998, inclusive, o contribuinte efetuou recolhimento de imposto de renda pessoa física, conforme indicado pela própria autoridade lançadora, sendo que o auto de infração envolve apenas diferenças e não os valores integrais eventualmente devidos. Ademais, a acusação de dolo, fraude ou simulação restou afastada.

Lançamento atingido pela decadência quanto ao ano-calendário 1998.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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 Gennaro Perciavalle foi lavrado o auto de infração de fls. 739-745, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 1999, 2000 e 2001, em razão da omissão de rendimentos da atividade rural, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%, cuja ciência ocorreu em 02/12/2004 (fls. 749, Volume IV).

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Relatório de Fiscalização de fls. 714-738 (Volume IV), de onde extraio as seguintes assertivas com relação à penalidade aplicada:

O motivo da aplicação da multa de 150% é pelo fato de ter o contribuinte omitido rendimentos da atividade rural a declarar apenas 15%, 20% e 25% da receita bruta, respectivamente em 1998, 1999 e 2000, quando o correto seria 50% por ano,

configurando que o elemento subjetivo da conduta adotada pela contribuinte é o dolo, que se apresenta como vontade consciente e livre de omitir informação ou de prestá-la de forma adulterada. No presente caso, também se verificou o dolo específico, caracterizado pela intenção voltada à redução e à omissão do tributo devido sob o manto da parceria rural (não comprovada), o contribuinte beneficiou-se intencionalmente desta prática para reduzir o montante de impostos devidos.

A ocorrência do dolo permitiu que a data de início da contagem do prazo decadencial fosse o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposto no inciso I do art. 173 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) considerou o lançamento procedente (fls. 767-777, Volume IV).

Por sua vez, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 106-17.023, que se encontra às fls. 915-922 (Volume V), cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000

IRPF - OMISSÃO - RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

Correto o lançamento para exigência de IRPF em razão da omissão de rendimentos da atividade rural, quando a fiscalização comprova que, nos termos da parceria firmada pelo contribuinte, teria ele o direito de perceber 50% dos rendimentos auferidos com a atividade pesqueira desenvolvida, e não somente 15%, 20% e 25%, como pretendido por ele.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA

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.º. 4.502, de 1964. Outrossim, nos termos da Sumula n.º 14 deste Primeiro Conselho, simples omissão na caracteriza evidente intuito de fraude.

IRPF - DECADÊNCIA - Não caracterizada a ocorrência de dolo fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda da pessoa física em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual, extingue-se com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Recurso voluntário parcialmente provido.

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício e para reconhecer a decadência do lançamento do ano-calendário 1998, vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Sérgio Galvão Ferreira Garcia (suplente convocado), que negaram provimento ao recurso.

Intimada do acórdão em 28/10/2008 (fls. 924), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 927-934 (Volume V), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo ora Recorrido para desqualificar a hipótese daquela prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 e, por via de consequência, afastar a multa qualificada e reconhecer a decadência dos créditos relativos ao IRPF referentes ao exercício de 1998;
- b) O dispositivo legal que fundamenta a multa agravada é o art. 44, II, §1º da Lei 9.430/96, (com redação dada pelo art. 14 da MP 351/2007);
- c) Entretanto, ainda que provado o ilícito, segundo a e. câmara *a quo* somente caberia o agravamento da multa quando restasse demonstrado o "evidente intuito de fraude". Ou seja, caberia demonstrar que o contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco;
- d) Ocorre que, *data maxima venia*, a e. Câmara *a quo* se equivocou quando entendeu que, no ilícito cometido pelo Recorrido, não estaria evidenciado o intuito de fraude, a importar no agravamento da multa;
- e) Ante a cuidadosa leitura do Termo de Verificação Fiscal constata-se que, ao contrário do que asseverou o voto vencedor, não se trata de mera omissão, mas de omissão dolosa, nos termos da Lei nº 4.502/64;
- f) A realidade do caso ajusta-se milimetricamente a norma prevista no artigo 72 (fraude) da Lei sob nº 4.502/64;
- g) Com as vênias de praxe, a perplexidade exige uma pergunta: SE A CONDUTA CONSTATADA NÃO É O SUFICIENTE PARA EVIDENCIAR O INTUITO D FRAUDE, O QUE MAIS SERIA?
- h) Não resta dúvida de que o contribuinte buscou modificar as características da obrigação de modo a fazer parecer que o montante devido seria menor do que é. Encontra farta e documentalmente comprovado aos autos que este sustentou a existência de contrato de parceria rural que jamais teve eficácia contra terceiros - falta-lhe o requisito formal do registro (art.221 do Código Civil) e que jamais pretendeu celebrar de fato; visto tratar-se na verdade de empregados e não de parceiros;

- i) A fraude é evidente. Sob a hipótese deve incidir à norma prevista no art. 44 § 1º da Lei nº 9.430/96. Com efeito, deve ser reformado o acórdão da câmara *a quo*, para que seja restabelecida a incidência da multa qualificada; e ainda, para que o computo do prazo decadencial conte-se na forma do que prevê o art. 173, I do CTN, incluído-se na base de cálculo os valores relativos ao exercício de 1998;
- j) A ilustre maioria, a despeito das considerações acima, decidiu pela desqualificação da multa, mantendo a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150 do CTN;
- k) Entretanto, comprovada a fraude, a contagem do prazo se dá nos termos do art. 173, I do CTN;
- l) Dessa forma, o caso versado nos presentes autos reclama a aplicação da contagem do prazo decadencial estabelecida no Art. 173, I do CTN. Por essa razão, merece reparo o acórdão da e. Câmara *a quo* de forma a ser mantido o lançamento para todos os períodos do exercício de 1998;
- m) Requer o provimento do presente Recurso Especial, a fim de que seja mantida a multa de ofício, em sua modalidade qualificada, tendo em vista a conduta fraudulenta do Contribuinte comprovada nos autos e, em consequência, sejam mantidos os lançamentos do exercício de 1998, uma vez que não estão decaídos.

Admitido o recurso através do despacho nº DEF106146491_460 (fls. 935-937), o contribuinte foi intimado e deixou de se manifestar, conforme informou a repartição de origem às fls. 940 (Volume V).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a para 75% e reconheceu a decadência para os fatos ocorridos no ano-calendário 1998.

Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela omissão de rendimentos, que decorre da desconsideração dos contratos de parceria rural apresentados pelo contribuinte, conforme assentado pela fiscalização. Por força da fraude, a decadência referente ao ano-calendário 1998 deve ser afastada, pois se aplica ao caso a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.

Eis as matérias em litígio.

A multa qualificada

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.

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 “...pelo fato de ter o contribuinte omitido rendimentos da atividade rural a declarar apenas 15%, 20% e 25% da receita bruta, respectivamente em 1998, 1999 e 2000, quando o correto seria 50% por ano, configurando que o elemento subjetivo da conduta adotada pela contribuinte é o dolo, que se apresenta como vontade consciente e livre de omitir informação ou de prestá-la de forma adulterada. No presente caso, também se verificou o dolo específico, caracterizado pela intenção voltada à redução e à omissão do tributo devido - sob o manto da parceria rural (não comprovada), o contribuinte beneficiou-se intencionalmente desta prática para reduzir o montante de impostos devidos.” (fls. 737, Volume IV).

Segundo penso, tais fatos, isoladamente, são insuficientes para a qualificação da multa de ofício.

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

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.

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.

As circunstâncias dos autos podem evidenciar a omissão de rendimentos da atividade rural, da forma considerada pelo acórdão recorrido, mas não caracterizam o evidente intuito de fraude do contribuinte Gennaro Perciavalle, 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.

A decadência

Pois bem, como regra geral, o fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexivo e tem seu marco temporal no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, contando-se, a partir dessa data, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários.

Tal raciocínio aplica-se ao caso em comento, de omissão de rendimentos da atividade rural, os quais estão sujeitos à tributação apenas na declaração de ajuste anual. Inteligência dos artigos 9º e seguintes da Lei nº 8.134/1990, especialmente do artigo 10, inciso I, do referido texto normativo.

Os valores recolhidos e/ou devidos a título de antecipação, com suas respectivas bases de cálculo, devem compor as informações prestadas através da declaração de ajuste anual, aí sim se apurando o total de imposto devido no ano-calendário.

Assim, para a hipótese em análise, relativamente ao ano-calendário 1998, o tributo lançado tem como fato gerador o dia 31/12/1998.

Segundo a legislação e de acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte Administrativa, o imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe aos contribuintes a apuração da base de cálculo do imposto e o recolhimento do montante devido, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A homologação expressa, para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Ultrapassado esse prazo, sem ter sido lavrado lançamento de ofício pela autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O decurso do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, implica na homologação tácita da atividade exercida pelo contribuinte e, em razão do instituto da decadência, previsto no artigo 156, inciso V, do CTN, extingue o crédito tributário.

Considerando que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, para o ano-calendário 1998, ocorreu em 31/12/1998 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência do auto de infração em 02/12/2004 (fls. 749, Volume IV), concluo que a decadência impede a manutenção do lançamento, com relação a este período de apuração.

Na visão deste julgador, como houve a desqualificação da penalidade, que restou reduzida de 150% para 75%, não se está diante de dolo, fraude ou simulação e, portanto, inexistente fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Embora a recorrente não fundamente na ausência de pagamento antecipado a necessidade de aplicação ao caso do artigo 173, inciso I, do CTN, com o objetivo de evitar controvérsias ou dúvidas em razão do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, considerando o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, devo ressaltar que o contribuinte informou em sua declaração de ajuste anual do exercício 1999 (ano-calendário 1998) uma base de cálculo de imposto de renda de R\$ 56.863,08, com saldo do imposto a pagar de R\$ 11.317,34 (fls. 651, Volume IV), sendo que no próprio auto de infração a autoridade lançadora considerou como pago a título de imposto o valor de R\$ 13.517,34 (fls. 741, Volume IV).

Portanto, com relação aos fatos ocorridos no ano-calendário 1998 o prazo decadencial de cinco anos expirou em 31/12/2003, de modo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage