



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

Processo n° 10920.002158/2007-71
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.537 – 2ª Turma
Sessão de 31 de janeiro de 2019
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SIDNEY MARTINS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

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 e, no mérito, em negar-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, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), 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). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2201-003.575, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de auto de infração de folhas 169 a 175, de 01/06/2007, no qual se exige do contribuinte a importância de R\$ 136.726,88, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005, exercícios 2003, 2004, 2005 e 2006. Conforme “Termo de Verificação Fiscal”, às folhas a 158 a 162, verifica-se que a autuação teve por base a constatação da prática de omissão de rendimentos, evidenciada pela falta de comprovação, por parte da contribuinte, da origem dos depósitos incluídos em suas contas bancárias, hipótese presuntiva de omissão de receitas conforme previsão do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 178/198.

A DRJ/SDR, às fls. 264/273, julgou pela parcial procedência, resultando, em síntese, na seguinte conclusão:

a) improcedente o valor de R\$ 14.847,47, em relação ao ano-calendário 2002, o valor de R\$ 45.436,87, em relação ao ano-calendário 2003, e o valor de R\$ 19.405,85, em relação ao ano-calendário 2004, exigidos a título de Imposto de Renda Pessoa Física;

b) procedente o valor de R\$ 2.257,90, correspondente ao ano-calendário 2002, o valor de R\$ 14.973,55, correspondente ao ano-calendário 2004, e o valor de R\$ 39.805,24, correspondente ao ano-calendário 2005, exigidos a título de Imposto de Renda Pessoa Física.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 280/300.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 303/308, **DEU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para reduzir o patamar da multa aplicada de 150% para 75%. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO CONSUMO DA RENDA. SÚMULA CARF N.º 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. SÚMULA CARF N.º 25.

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 nº 4.502/64.

APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. SÚMULA CARF N.º 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Às fls. 310/320, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Multa de Ofício Qualificada - Desqualificação**. O fundamento de dolo foi afastado pelo colegiado *a quo* ao desqualificar multa em relação à infração decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, com base na Súmula CARF 25, a despeito da qualificação não ter sido fundamentada na simples omissão de valores. A reiteração da conduta do contribuinte e o fato da omissão ter valores expressivos não foram suficientes para que o colegiado *a quo* entendesse caracterizado o dolo. Analisando casos similares de lançamento motivado por depósitos de origem não comprovada no qual a diferença entre os valores declarados e os valores movimentados é relevante, os acórdãos paradigmas decidiram pela manutenção da multa qualificada imposta ao Contribuinte. Os paradigmas foram claros em manter a multa de 150% por aplicação do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em igual hipótese, na qual o contribuinte omite receitas referentes a depósitos bancários não contabilizados.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 323/328, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **Multa de Ofício Qualificada - Desqualificação**.

Cientificado à fl. 333, o Contribuinte permaneceu inerte.

A DRF informou, à fl. 339, um desmembramento: “neste ficaram os valores referentes a multa de ofício (uma parte de 75% suspensa à qual a PFN interpôs recurso) e no novo processo de nº10920.723320/2017-60 os valores devedores de original e multa vinculada (outra parte de 75%).”

Vieram os autos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de auto de infração de folhas 169 a 175, de 01/06/2007, no qual se exige do contribuinte a importância de R\$ 136.726,88, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005, exercícios 2003, 2004, 2005 e 2006. Conforme “Termo de Verificação Fiscal”, às folhas a 158 a 162, verifica-se que a autuação teve por base a constatação da prática de omissão de rendimentos, evidenciada pela falta de comprovação, por parte da contribuinte, da origem dos depósitos incluídos em suas contas bancárias, hipótese presuntiva de omissão de receitas conforme previsão do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Multa de Ofício Qualificada - Desqualificação**.

Na decisão recorrida, deu-se parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, sob o argumento de que 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.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional, trouxe para análise a divergência jurisprudencial, contestando a redução da multa de ofício do acórdão recorrido, alegando que o comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utiliza de subterfúgios a fim de escamotear a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, como na situação em análise, deve sempre caracterizar a presença de dolo, fundamentando sua proposição nos arts. 44, II, da Lei 9.430/96 e nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

A Fazenda aponta para o seguinte trecho do julgado:

“Quanto ao lançamento da multa de ofício de 150%, esta se refere aos lançamentos de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados de origem não comprovada e à acusação de omissão de demais receitas.

Sobre a infração de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados registrou a fiscalização que as contas bancárias 7.876.725 e 007.367.000, mantidas junto ao Banestes e ao Banco Santos Neves, respectivamente, não foram contabilizadas em sua escrita comercial; quanto ao lançamento relativo a omissão de receitas não enquadradas no conceito de receita bruta, se relacionam com cheques da empresa Somarco e TED da empresa Sandri, cujos valores foram depositados em conta bancária, cujos registros também não foram contabilizados. Entendo que está caracterizado o evidente intuito de fraude de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96, estando presentes os pressupostos legais para imposição da multa qualificada.”

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 n.º 4.502/64, que prevêm 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, ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam 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 vênica 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.** 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.

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes