



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

Processo nº 10920.002452/2005-11
Recurso nº 154.568 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.873 – 2ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DJALMA MARIO VIEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - CONDUTA REITERADA - 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. A simples omissão de rendimentos, ainda que por dois exercícios consecutivos, isoladamente, 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.

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: 02/12/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Djalma Mario Vieira foi lavrado o auto de infração de fls. 417-445 (Volume III), para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 2001 e 2002, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%, além de multa isolada de 150% pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Relatório de Atividade Fiscal de fls. 422-437, de onde extraio as seguintes assertivas com relação à penalidade aplicada:

Durante o procedimento fiscal apurou-se que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis acima do limite de isenção nos dois anos-calendário fiscalizados, 2000 e 2001. O total de rendimentos recebidos por ano-calendário e os respectivos limites de isenção, em reais, são os seguintes:

(...)

No entanto, o contribuinte, ao invés de apresentar a declaração de ajuste anual apresentou a declaração anual de isento, resultando na apuração de Imposto de Renda a pagar em dois anos consecutivos, ficando assim tipificado que houve omissão tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Conforme exposto, a vontade conscientemente dirigida com o fim de obter o resultado, ou assumir o risco de o produzir, ficou identificada, ao verificar-se que o contribuinte recebeu rendimentos muito superiores ao limite de isenção, durante os anos-calendário de 2000 e 2001, e, no entanto, não apresentou as devidas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, resultando na apuração de imposto de renda a pagar para os dois anos mencionados.

A conduta em questão, em tese, está tipificada como crime contra a ordem tributária, conforme definido nos arts 1º e 2º da Lei 8.137/90. O art. 1º diz que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante determinadas condutas ali enumeradas e, no inciso I do art. 2º diz que constitui crime da mesma natureza fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

Pelos motivos expostos, a multa aplicável relativa à omissão dos rendimentos recebidos de pessoas físicas sem vínculo empregatício é a constante do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, ou seja: 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.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) considerou o lançamento procedente (fls. 453-461, Volume III).

Por sua vez, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 104-23.368, que se encontra às fls. 479-487, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002

PRELIMINAR - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NORMAS DE CONTROLE INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

MULTA QUALIFICADA - 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 (Súmula 1º CC nº 14).

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%, bem como para afastar a exigência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Em razão de embargos nominados, tal decisão restou rerratificada pelo acórdão nº 104-23.631 (fls. 490-494), sem alteração do resultado do julgamento.

Intimada do acórdão em 28/07/2009 (fls. 495), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento nos artigos 64 e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, recurso especial de divergência às fls. 498-506, acompanhado dos documentos de fls. 507-509 (Volume III), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) No caso, o contribuinte foi autuado pela Receita Federal por haver omitido, por dois anos consecutivos — 2000 e 2001 — isto é, de forma reiterada, rendimentos tributáveis percebidos de pessoas físicas;
- b) Tem-se, em síntese, que o órgão fiscal referido, em consultas aos seus sistemas de dados, verificou que diversos outros contribuintes pessoas físicas, pretendendo obter deduções em seus impostos de renda, alegaram ter efetuado pagamentos ao contribuinte em epígrafe (que é dentista) em razão da realização de tratamentos dentários. No entanto, a despeito de tais declarações, a Receita não encontrou declaração de rendimentos do contribuinte. Uma vez cientificado, o contribuinte, em resposta à Receita Federal, disse ter havido acidentes em seu consultório (rompimento de caixa d'água em 2000 e rompimento de tubulação de água e de ar em 2001), em função dos quais teria perdido toda a documentação necessária à declaração de seu imposto de renda dos anos-calendário 2000 e 2001 (exercícios de 2001 e 2002), razão pela qual não as teria entregado. Por fim, reconhece como pacientes seus parte daqueles contribuintes que declararam haver-lhe efetuado pagamento e disse que, em razão da perda da documentação, não poderia reconhecer os demais;
- c) Ora, parece-nos evidente que o caso em tela se trata de omissão de receita dolosa e reiterada, como bem disse o agente fiscal às fls. 435;
- d) Com efeito, se assistia ao contribuinte o dever de efetuar recolhimentos mensais de imposto de renda pessoa física, o rompimento de uma caixa d'água ou de uma tubulação poderia impedi-lo de fazê-lo por um mês ou outro, mas não por vinte e quatro meses. Afinal, difícil imaginar um rompimento de caixa d'água ou de tubulação capaz de produzir o efeito danoso de destruição de documentos por tanto tempo;

- e) Em casos semelhantes ao presente, nos quais o contribuinte deixa, conscientemente, e por longos períodos de tempo, de cumprir suas obrigações junto ao Fisco na confiança de que não sofrerá maiores consequências, outras câmaras do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes entenderam estar presente o evidente intuito de fraude apto a justificar a duplicação da multa de ofício. Para demonstrar a divergência, elegemos os acórdãos n^{os} 106-16.837 e 101-94.095;
- f) É inegável a divergência que autoriza a interposição deste recurso especial;
- g) O § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso 1 do art. 44 será duplicado;
- h) O Contribuinte ora Recorrido, como bem observou a DRJ-SC (fl. 458), "originalmente apresentou Declaração de Isento para os anos-calendário de 2000 e 2001, como se vê na fl. 416", quando diversos outros contribuintes pessoas físicas declararam e comprovaram haverem lhe efetuado pagamentos referentes à realização de tratamentos dentários (parte dos contribuintes foram reconhecidos como pacientes pelo próprio Recorrido, cf. fls. 10 a 13, e a outra parte enviou à Receita Federal cópias — que constam ao longo dos volumes I e II deste Processo — dos recibos dos pagamentos em questão.), pagamentos esses que totalizaram R\$ 99.572,00 (noventa e nove mil e quinhentos e setenta e dois reais) e R\$ 171.505,00 (cento e setenta e um mil e quinhentos e cinco reais) para os anos de 2000 e 2001, respectivamente;
- i) Esse fato levou a fiscalização a aplicar a multa qualificada de 150%, ao fundamento de que, com essa atitude — declarar-se isento quando auferiu, nos anos de 2000 e 2001, renda superior a R\$ 270.000,00 (duzentos e setenta mil reais) — o Recorrido tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- j) Ressalte-se que a reiteração dessa prática — omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas — por dois anos consecutivos, aliada aos resultados obtidos (não pagamento de tributo devido) evidenciam a clara intenção de fraudar o Fisco por meio da ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964;
- k) Neste processo fiscal, o fundamento da qualificação da multa é o dolo, é a vontade livre e consciente de, por meio da omissão da percepção de receitas por dois anos consecutivos, esconder da autoridade fazendária a renda auferida, muito embora tenha a obrigação legal de informar a ocorrência do fato gerador administração pública. É certo que a linha entre o dolo ou a culpa é, muitas vezes, tênue. Todavia, nos autos, há elementos suficientes para caracterizarmos o dolo;

- l) Ante todo o exposto, e não restando dúvidas de que o Contribuinte buscou furtar-se a sua obrigação tributária, omitindo da Administração fatos geradores do imposto de renda pessoa física, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, § 1º, c/c art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964, e em conformidade com a jurisprudência desse órgão julgador;
- m) Requer o provimento do recurso para que seja a decisão de primeira instância restabelecida e mantenha-se a aplicação da multa de ofício qualificada para o patamar de 150%.

Admitido o recurso por intermédio do Despacho nº 9202-00.259 (fls. 510-511), o contribuinte foi intimado e deixou de se manifestar, conforme informou a repartição de origem às fls. 515 (Volume III).

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 Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário apresentado pelo autuado para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%, bem como para afastar do lançamento a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela conduta reiterada do contribuinte consistente em omitir rendimentos, trazendo como paradigmas os acórdãos nºs 106-16.837 e 101-94.095, cujas ementas (na parte relevante para o caso em apreço) são as seguintes:

106-16.837

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150%, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

101-94.095

IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e justifica a aplicação da 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 no Relatório de Atividade Fiscal de fls. 422-437 a autoridade lançadora justificou a exasperação da penalidade no fato de que o contribuinte recebeu rendimentos muito superiores ao limite de isenção, durante os anos-calendário 2000 e 2001, sem apresentar as devidas declarações de ajuste anual.

Segundo penso, tais fatos, isoladamente, são insuficientes para a qualificação da multa de ofício, pois não configuram o evidente intuito de fraude.

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.

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

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.

O contribuinte apenas omitiu rendimentos recebidos de pessoas físicas e apresentou declarações de isento, quando estava obrigado a entregar declarações de ajuste anual para os exercícios 2001 e 2002.

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, mas não caracterizam o evidente intuito de fraude do contribuinte Djalma Mario Vieira, 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 recorrida, cujo Relator foi o Conselheiro Antonio Lopo Martinez, tenho como plenamente aplicável ao caso o Enunciado de Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Súmula CARF nº 14), segundo o qual “*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.*”

Na visão deste julgador, no mínimo, é frágil a tese sustentada pela fiscalização e defendida pela recorrente no sentido de que a conduta do contribuinte justifica a qualificação da multa de ofício para o patamar de 150%.

Assim, tenho como aplicável ao caso 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.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage

Processo nº 10920.002452/2005-11
Acórdão n.º **9202-01.873**

CSRF-T2
Fl. 524

CÓPIA