



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

Processo nº 10925.001299/2006-45
Recurso nº 102-155.364 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.054 – 2ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GOMERCINDO REI

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002 e 2003

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – INEXISTÊNCIA DE MULTA QUALIFICADA.

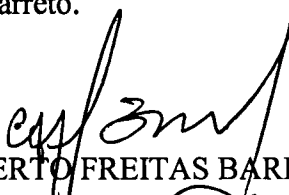
A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não se pode falar em omissão qualificada com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Em face do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e dos arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, que determinarem a remessa dos dados à Receita Federal, ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, o sujeito passivo possibilita que a Fiscalização tome conhecimento acerca dos recursos movimentados em suas contas bancárias.

Das normas acima referidas, verifica-se que o Fisco tem meios para confrontar a movimentação financeira com os rendimentos declarados, que aliás foi o que aconteceu no presente caso, fato que demonstra que, ao utilizar o sistema financeiro para movimentar recursos, em nome próprio, o sujeito passivo não pratica nenhuma ação com o intuito de ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador.

Recurso especial negado. *h*

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Candido, Julio Cesar Vieira Gomes e Carlos Alberto Freitas Barreto.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


MOISÉS GIACOMETTI NUNES DA SILVA - Relator

EDITADO EM:

28 SET 2009

Participaram, da sessão de julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior, Moisés Giacometti Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 04/09), relativo a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2001 e 2002, com imposto apurado no valor de R\$ 163.057,46, em relação ao qual foi exigido multa qualificada, sob o fundamento de que omitiu a quase totalidade de seus rendimentos.

A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em acórdão relatado pelo ilustre Conselheiro Antônio José Praga de Souza (fls. 152 e seguintes), por maioria de votos, acordou por desqualificar a multa com base na seguinte ementa:

"IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, lançamento é por homologação, regra que também se aplica aos rendimentos arbitrados com base na presunção legal do art. 42 da lei 9.430/1996 (depósitos bancários de origem não comprovada). Sendo assim, o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 - Caracterizam omissão de rendimentos valores remanescentes creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte ou seu representante, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - RENDIMENTOS APURADOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS, OMITIDOS NA DECLARAÇÃO DE IRPF - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - O fato de a fiscalização apurar



omissão de rendimentos em face de depósitos bancários sem origem, não configura, por si só, a prática de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964.

Preliminar acolhida parcialmente. Recurso negado."

Intimado (fl. 171), a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de Divergência (fls. 174 e seguintes), apresentando como paradigma o acórdão nº 105-15.847, cuja parte que interessa assim dispõe:

"MULTA QUALIFICADA – APLICABILIDADE E PERCENTUAL – Caracterizado o evidente intuito de fraude, pela prática reiterada de omitir receitas através da falta de contabilização da movimentação bancária, é aplicável a multa de ofício qualificada no percentual legalmente definido de 150%."

O recurso foi admitido por meio do despacho de admissibilidade (fls. 180/181).

O contribuinte foi intimado (fl. 184) e apresentou contra-razões de fls. 185 e seguintes, na qual alega, em síntese, que para aplicação da multa qualificada é necessário que se configure o evidente intuito de fraude.

É o relatório. 

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 147 de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

Pelo que se depreende dos autos, mais especificamente do contrato social de fls. 82 a 83, o autuado é sócio de empresa e movimentou recursos em sua conta bancária nos meses de janeiro, março, abril, maio, junho julho e setembro de 2001 e janeiro, fevereiro, março, abril e junho e julho de 2002. Não tendo justificado a origem dos recursos, a fiscalização exigiu com multa de 150% em razão da grande divergência entre os valores declarados e os recursos movimentados em conta corrente.

Ao apreciar a questão da multa qualificada, a então Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em acórdão relatado pelo ilustre Conselheiro Antônio Praga, decidiu a questão com base nos seguintes fundamentos que adoto como razões de decidir:

Multa qualificada

A qualificação da multa de ofício baseou-se na convicção formada pela autoridade lançadora de que houve por parte do contribuinte o intuito de fraudar o fisco.

O recorrente alega, em síntese, que fraude não se presume, deve ser provada, e no caso não há prova da conduta dolosa a ele atribuída, haja vista que a autuação calcou-se exclusivamente na presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/1996.

A meu ver, cabe razão ao recorrente. Embora o contribuinte não tenha comprovado a origem dos recursos da movimentação bancária, a autuação utilizou-se da presunção legal para concluir a omissão de rendimentos.

Inexiste prova de conduta de ação, ou omissão, dolosa visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou ainda visando excluir ou modificar suas características essenciais com o objetivo de reduzir o montante do imposto devido, ou mesmo para evitar ou diferir o seu pagamento.

Para o lançamento com a multa qualificada, nesses casos, a autoridade fiscal deve provar outros fatos, que identifiquem e caracterizem o 'evidente intuito de fraude', além daqueles que são requisitos da presunção legal, pela qual já está sofrendo a penalidade imposta pela lei.

A fraude se caracteriza por uma ação, ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária.

Dessarte, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde, utilizando-se de subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

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.

Portanto, 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 fato de o contribuinte apresentar grande disparidade entre os valores consignados nas suas DIRPF (declarações de imposto de renda) com expressiva movimentação financeira sem qualquer comprovação da origem dos recursos movimentados, por si só, não é motivador para qualificação da multa de ofício, com alíquota de 150%, para a infração depósitos bancários de origem não comprovada.

A qualificação da multa não se vincula às importâncias envolvidas no lançamento. Não cabe à autoridade administrativa, em razão do valor apurado no auto de infração, aplicar ou deixar de aplicar a multa qualificada. Deve basear-se na conduta adotada pelo infrator em relação à infração. Se provada a intenção de fraude, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou pequenos os valores envolvidos.

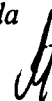
Enquanto não provado tal intento e não existindo nos autos qualquer outro elemento fático ou jurídico do "evidente intuito de fraude", deve ser afastada a exigência da multa qualificada para a referida infração depósitos bancários de origem não comprovada.

Em síntese: na aplicação da multa qualificada, em se tratando de rendimentos tributados por presunção legal, deve restar inequívoca a conduta dolosa do infrator.

Ademais, o Fisco tem meios para confrontar a movimentação financeira com os rendimentos declarados, que aliás foram utilizados no caso presente. Logo, ao informar rendimentos ínfimos em sua declaração, ao invés de elidir a ação fiscal, o efeito foi justamente o contrário, o procedimento chamou a atenção do fisco.

Assim, não há restou configurado o dolo, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/1964.

Portanto, a multa de ofício deve ser desqualificada e reduzida para 75% (grifos no original).



Além dos fundamentos acima transcrito é preciso que se tenha presente que ao disciplinar a forma de fiscalização dos valores movimentados por meio de instituição financeira, o artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e os artigos 1º e 2º do Decreto nº 4.489, de 2002, assim dispõem:

Lei Complementar nº 105, de 2001.

....

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Decreto nº 4.489, de 2002.

Art. 1º As instituições financeiras, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, sem prejuízo do disposto no art. 6º da referida Lei Complementar.

Art. 2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.

....

§ 2º As instituições financeiras deverão conservar todos os documentos contábeis e fiscais, relacionados com as operações informadas, enquanto perdurar o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários delas decorrentes.

§ 3º A identificação dos titulares das operações ou dos usuários dos serviços será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número ou qualquer outro elemento de identificação existente na instituição financeira. (grifamos);

Se por força das disposições legais antes referidas, mais precisamente o art. 2º, § 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, as informações são continuamente, em arquivos digitais, prestados à Secretaria da Receita Federal, identificando cada uma das operações realizadas por seus respectivos titulares, não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Se estivéssemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo aplicação financeira não tem o contribuinte como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

Em resumo, na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não se pode falar em omissão qualificada com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Em face do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e dos arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002 determinarem a remessa dos dados à Receita Federal, ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, o sujeito passivo possibilita que a Fiscalização tome conhecimento acerca dos recursos movimentados em suas contas bancárias.

Das normas acima referidas, verifica-se que o Fisco tem meios para confrontar a movimentação financeira com os rendimentos declarados, que aliás foi o que aconteceu no presente caso, fato que demonstra que, ao utilizar o sistema financeiro para movimentar recursos, em nome próprio, o sujeito passivo não pratica nenhuma ação com o intuito de ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator

Declaração de Voto

Conselheiro JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES

Apresento declaração de voto sobretudo para pontuar meu entendimento sobre a possibilidade de qualificação da multa de ofício quando da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Comprovadas as condutas tipificadas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/1964 fica caracterizado o agravante, tendo como consequência a qualificação da multa de ofício que passa do percentual de 75% para 150%. É a regra que se extrai dos artigos 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

...

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).



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.

Também me filio à jurisprudência do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, como apresenta o Acórdão nº 104-22.619 (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) que por unanimidade desqualificou a multa de ofício na sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Malmann (excerto), *verbis*:

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - 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 qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996. (grifou-se)

Súmula 1ª CC nº 14, verbis:

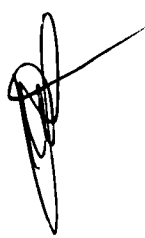
"A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

No entanto, divirjo quanto à rigidez que vem sendo praticada para se desqualificar a multa de ofício, especialmente o trabalho da fiscalização para a comprovação da fraude. O conceito de fraude tributária foi trazido pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 e não se confunde com os tipos penais capitulados no capítulo VI do Código Penal. Enquanto neste último há maior subjetividade para a comprovação da conduta penal; naquele é suficiente a intenção de reduzir o montante do tributo a ser pago, **independentemente do emprego de artifícios**. De fato, a presunção legal de que o fato gerador tenha ocorrido quando não se comprova a origem do depósito não configura, por si só, a intenção de omissão dos fatos geradores, do que resultaria a multa de ofício qualificada pela conduta fraudulenta; no entanto, há provas trazidas pela fiscalização que no meu entender, em seu conjunto, convencem de que a finalidade tenha sido, ao final, a redução do tributo a ser pago. E isto é suficiente.

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.

CAPÍTULO VI DO ESTELIONATO E OUTRAS FRAUDES
Estelionato Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa.

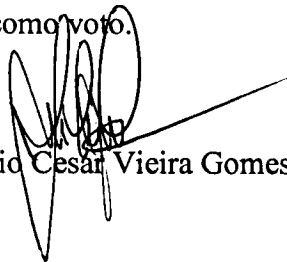


O conceito de fraude tributária acima foi trazido justamente para que não se buscasse o conceito penal. A ação ou omissão intencional de omitir fato gerador ou para, através de qualquer outra prática, reduzir o montante do tributo a ser pago configura a fraude para fins de aplicação da multa qualificada, independentemente da ardileza, artifício ou qualquer outra manobra dissimulada empregada. Sim, é óbvio que o depósito desacompanhado de documento comprobatório da origem por si só não evidencia a intenção de redução do tributo, pois muitas poderiam ser as hipóteses, inclusive um depósito accidental.

Outra constatação foi que em algumas decisões deste Conselho se buscou relacionar as hipóteses que configurariam fraude tributária. Entendo, e peço *vênia*, que tal iniciativa, embora louvável do ponto de vista prático, não se apresenta como solução. Não há autorização para essa espécie de normatização. O livre convencimento é inerente ao julgador quando da valoração de provas. Será em cada caso, examinando-se o conjunto probatório, que o julgador se convence ou não da fraude tributária. Não é possível se criar alguma fórmula para tanto.

Por tudo, em minha livre convicção, entendo que as provas trazidas pela fiscalização demonstram que o sujeito passivo teve a intenção de reduzir o montante do tributo a ser pago, o que confirma a presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

É como voto.


Julio Cesar Vieira Gomes