



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

**Processo nº** 10925.001963/2006-56  
**Recurso nº** 165.163 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-002.697 – 2ª Turma  
**Sessão de** 10 de junho de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GILBERTO AFONSO NORA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de reiteração de conduta, desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos em postura ativa do agente (*facere*), notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad - Relator

EDITADO EM: 19/06/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Em face de Gilberto Afonso Nora foi lavrado o auto de infração de fls. 3/13, objetivando a exigência de imposto de renda pessoa física dos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

A Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 106-17.202, que se encontra às fls. 650/655 vº, cuja ementa é a seguinte:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
- IRPF*

*Exercícios: 2001, 2002, 2003, 2004*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430/1996.*

*Caracterizada omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.*

*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 procedida 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.*

**PRAZO DECADENCIAL AUSÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN.**

*O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexivo, que se aperfeiçoa em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Para esse tipo de lançamento, em autuação de omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não comprovada, ausente as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início em 31 de dezembro, aplicando-se o Art. 150, § 4º, do CTN.*

*Recurso Voluntário Parcialmente Provido.”*

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de erro na identificação do sujeito passivo e nulidade do lançamento e, no mérito, por maioria de votos, desqualificou a multa de ofício e reconheceu a decadência do lançamento relativamente ao ano-calendário de 2000.

Intimada pessoalmente do acórdão em 14/01/2011 (fls. 656), a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração em razão do v. acórdão ter mencionado a existência de “fortes indício de interposição de pessoa (laranja)”.

Referidos aclaratórios foram rejeitados às fls. 663/664 pela Presidência da Câmara, após manifestação do Conselheiro Relator (Pedro Paulo Pereira Barbosa), sob o fundamento de que em momento algum a autuação usou como fundamento para a qualificação da multa a utilização de interpostas pessoas, não havendo assim omissão ou contradição a ser sanada, eis que isto caracterizaria inovação do lançamento.

Ato seguinte, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de divergência de fls. 667/702, em que sustenta divergência jurisprudencial no tocante à qualificação da multa pela presença de (i) interposta pessoa para movimentação de contas bancárias (103-23.507 ) e (ii) conduta reiterada de omissão de rendimentos (108-09.612).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2200-00.439, de 13 de julho de 2011 (fls. 703/709).

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional o contribuinte apresentou as contra-razões de fls. 722/733.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Inicialmente analiso a admissibilidade do recurso especial interposto.

A Procuradoria da Fazenda Nacional insurge-se contra a desqualificação da penalidade determinada pelo acórdão recorrido, indicando divergência entre tal decisão e os acórdãos nºs 103-23.507 e 108-09.612, que se encontram assim ementados:

Acórdão 103-23.507

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Exercício de 1999*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE.*

*DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE DO CONTRIBUINTE DE VALORES NÃO IDENTIFICADOS E NÃO CONTABILIZADOS. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA. A utilização de conta corrente de interposta pessoa na movimentação de recursos financeiros pertencentes ao contribuinte caracteriza o intuito de fraude indispensável à qualificação da multa de ofício, nos termos do inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Recurso voluntário a que se nega provimento”.*

Acórdão 108-09.612

*“Assunto: Imposto sobre a renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Exercício de 2002, 2003, 2004*

*MULTA QUALIFICADA – DIFERENÇAS RELEVANTES ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS – REPETIÇÃO NA CONDUTA – A conduta repetida do contribuinte ao declarar ao fisco federal valores de receita muito inferiores àqueles escriturados em livro fiscal estadual demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte na prática da infração detectada. O descumprimento consciente da quase totalidade da obrigação tributária do contribuinte justifica o cabimento da aplicação da multa qualificada de 150%. Recurso Voluntário Negado..”*

Quanto ao primeiro acórdão paradigma invocado não há divergência comprovada. Explico-me:

Consta do termo de verificação fiscal a seguinte justificativa para a qualificação da multa (fls. 103):

*“O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-Lei nº2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal: crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.*

*Adotou a lei penal brasileira, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente. Há a consciência da conduta (ação ou omissão) e o consequente resultado, propiciado por esta ação ou omissão.*

*O fiscalizado ocultou a ocorrência do fato gerador do imposto de renda pessoa física, e deixou de oferecer os rendimentos auferidos em suas declarações do imposto de renda dos anos calendários 2000 a 2003, através de vultosa movimentação de recursos financeiros em suas contas correntes bancárias.*

*A conduta dolosa do contribuinte está evidente e materializada, face a total incompatibilidade dos rendimentos declarados ao longo dos anos e a infração aqui demonstrada. O contribuinte declara o valor de R\$ 10.800,00 em 2000, R\$ 14.040,00 em 2001, R\$ 14.320,00 em 2002 e R\$ 20.946,94 em 2003 enquanto movimenta em suas contas bancárias os valores de R\$ 889.566,16, R\$ 708.420,94, R\$ 601.024,01 e R\$ 600.789,57, respectivamente (fls. 62/74 e 51/54).*

*Sendo assim, face ao exposto acima, aplicamos a multa de ofício de 150%, de acordo com inciso II do artigo 44 da Lei nº.9.430/96.” (grifamos)*

A utilização de interposta pessoa não foi invocada como fundamento para qualificação da penalidade, razão inclusive para não terem sido admitidos os embargos de declarados opostos pela Fazenda em face da decisão recorrida. Assim, não se presta a provar divergência com ela acórdão que considerou tal fato como relevante para a qualificação.

Por outro lado, o segundo acórdão paradigma reconheceu que a conduta reiterada de omitir rendimentos em valores significativos é elemento que demonstraria o intuito de fraude, passível de aplicação da multa qualificada, diversamente da conclusão veiculada pelo v. acórdão recorrido.

Entendo, portanto, caracterizada a divergência de interpretação relativamente à qualificação da multa, e CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional quanto ao fundamento de reiteração de omissão de valores significativos como fundamento para qualificação de penalidade.

Passo a seguir ao exame do mérito da matéria conhecida.

A penalidade em questão foi aplicada com base no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido (conforme redação em vigor à época dos fatos geradores):

*“Art. 957 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)*

*(...)*

*II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

*“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.”*

Já me manifestei em outras oportunidades que a teor da previsão legal acima, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja qualificada e elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocadamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

*Essa posição é amplamente reconhecida pela jurisprudência deste E. Colegiado, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardis, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc.*

Ao contrário da responsabilidade pela obrigação tributária principal, que a teor do art. 136 do CTN não requer dolo ou culpa para sua configuração, bastando a prática da infração por qualquer meio, a aplicação da multa dita qualificada pressupõe dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos.

No caso presente, o recurso especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, na parte conhecida pelo esta instância recursal (vide acima) pleiteia o restabelecimento da multa qualificada de 150% tendo em vista a conduta reiterada e sistemática do contribuinte que omitiu rendimentos nos exercícios de 2001 a 2004.



Entendo que a simples omissão de rendimentos, ainda que reiterada em vários exercícios, desacompanhada de outros elementos probatórios do evidente intuito de fraude, não dá causa para a qualificação da multa. Dentre outras razões, tal conclusão decorre do fato de que, se assim não fosse, não haveria hipótese para a aplicação da multa de ofício “não qualificada” de 75%.

Com efeito, considero 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 por exemplo da utilização de documentos falsos, notas frias, etc.

Em se tratando de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada, cuja caracterizada é objeto de presunção legal relativa, não bastam as alegações de relevância econômica dos valores envolvidos e reiteração de conduta para a demonstração do evidente intuito de fraude.

Como bem apontou com o usual brilhantismo o ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos em acórdão sobre o tema, *se o entendimento sumular antes transcrito não permite a qualificação da multa de ofício quando presente uma simples omissão de rendimentos, como justificar a qualificação desse multa em uma presunção de omissão de rendimentos, em que não ficou demonstrada nenhuma fraude, e que a própria omissão de rendimentos é presumida? O evidente intuito de fraude não pode ser presumido, como ocorre com a presunção legal de omissão de rendimentos, mas minudentemente demonstrado.*

Entender diferente seria presumir a fraude em situação em que a própria hipótese de incidência – omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada - é presumida pela lei, situação que merece repúdio.

Em resumo, entendo não ter a fiscalização logrado êxito em demonstrar evidente intuito de fraude na conduta do Recorrente a justificar a qualificação da penalidade, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

Destarte, conheço parcialmente do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad

CÓPIA