



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

Processo nº 10925.002494/2005-10
Recurso nº 152.679 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.801 – 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASTRID LILIAM AREND

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL - PRESUNÇÕES LEGAIS DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA E POR ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO - 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. Apenas a omissão de rendimentos por três exercícios consecutivos, 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)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 31/10/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em Exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, 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 Astrid Liliam Arend foi lavrado o auto de infração de fls. 03-10, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 2002, 2003 e 2004, em razão da omissão de rendimentos da atividade rural e das presunções legais de omissão de rendimentos caracterizadas por acréscimos patrimoniais a descoberto e por depósitos bancários sem origem comprovada, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 11-16, de onde extraio as seguintes assertivas:

Por tudo que foi exposto, constatamos a atitude violadora da lei adotada pela contribuinte ao omitir rendimentos cuja comprovação dá-se através das infrações acima demonstradas. Com isso, deixa de pagar o tributo devido que ora se exige, com a aplicação da multa qualificada de 150%, estatuída no inciso II do art. 44, da Lei 9.430/96, estando presente um dos casos de evidente intuito de fraude, definido no art. 71 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964: (verbis)

(...)

A conduta dolosa do contribuinte está evidente e materializada, face a total incompatibilidade do rendimento declarado ao longo dos anos e as várias infrações aqui demonstradas.

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.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) considerou o lançamento procedente (fls. 438-453, Volume II).

Por sua vez, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, proferiu o acórdão nº 104-23.143, que se encontra às fls. 501-511 (Volume III), cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA - Caracterizam-se como rendimentos omitidos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA – Os valores cuja origem restar comprovada já na fase de fiscalização, e porventura não houverem sido computados, pelo contribuinte, na base de cálculo dos tributos a que estiverem sujeitos, devem ser submetidos às normas de tributação de ofício específicas, vedada a manutenção da autuação como depósitos bancários sem origem, sob a justificativa de que a natureza jurídica da operação não teria sido demonstrada (art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - MULTA DE OFÍCIO 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 nº. 14, do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, excluindo a infração relativa aos depósitos bancários do ano-calendário 2002 e, ainda, desqualificando a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Intimada do acórdão em 10/07/2008 (fls. 512), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 515-520, acompanhado dos documentos de fls. 521-522 (Volume III), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*, na parte em que deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo ora Recorrido, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 75%;
- b) A e. câmara *a quo* manteve a acusação de omissão de receitas, mas cancelou a multa qualificada, ao argumento de que o fato de o contribuinte prestar declaração inexata e deixar de pagar tributo

referente às receitas omitidas, ainda que de forma reiterada, não representa prova do evidente intuito de fraude, a justificar o agravamento da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- c) Porém, o entendimento acima diverge da jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e merece ser reformado;
- d) É oportuno mencionar que a conduta deliberada e reiterada do contribuinte em omitir receitas de sua atividade foi devidamente apontada e comprovada pela fiscalização;
- e) Dessa forma, a decisão da e. Câmara *a quo* diverge da decisão proferida pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, constante do Acórdão nº 101-96446;
- f) Vale a pena ressaltar a plena coincidência fática entre os julgados, preenchendo-se assim os requisitos previstos no art. 7º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria nº 147/2007) para a interposição do presente Recurso Especial. Nota-se, dessa forma, a divergência interpretativa quanto à aplicação da multa qualificada do Art. 44 da Lei nº 9.430/96;
- g) Ressalte-se ainda outros julgados no mesmo sentido do acórdão paradigma: Acórdãos 107-09207; 107-09213;
- h) Observa-se, portanto, que a conduta reiterada por parte do contribuinte denota seu intuito fraudulento ao omitir suas receitas do Fisco;
- i) Requer o provimento do Recurso, a fim de que seja parcialmente modificado o r. acórdão no sentido de restabelecer a multa de ofício aplicada, tendo em vista a legislação vigente, na sua modalidade qualificada.

Admitido o recurso através do despacho nº 9202-00.063 (fls. 524-526, Volume III), a contribuinte foi intimada e, devidamente representada, apresentou contrarrazões às fls. 531-533, defendendo, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido, inclusive pela aplicação ao caso da Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

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 interposto pelo sujeito passivo para excluir do lançamento a infração relativa aos depósitos bancários do ano-calendário 2002 e, ainda, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela conduta reiterada da contribuinte em omitir suas receitas do Fisco, indicando como paradigma o acórdão nº 101-96.446.

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

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

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 “... *face a total incompatibilidade do rendimento declarado ao longo dos anos e as várias infração aqui demonstradas.*” (fls. 15).

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.

O evidente intuito de fraude, autorizador da aplicação da multa de 150%, não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.

Tenho como inaceitável presumir-se o evidente intuito de fraude nos casos de presunções legais de omissão de rendimentos (no caso, acréscimos patrimoniais a descoberto e depósitos bancários sem origem comprovada).

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.

Segundo a Relatora do acórdão recorrido, Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo (fls. 510):

Quanto à qualificação da multa de ofício, esta encontra-se ancorada tão-somente na omissão, conclusão esta não referendada pela jurisprudência que vem se consolidando neste Conselho de Contribuintes, já que a qualificação da multa de ofício deve ter por base o evidente intuito de fraude, que não se caracteriza pela simples omissão de rendimentos, tampouco pela expressividade dos valores envolvidos. Dito posicionamento foi inclusive objeto da Súmula n.º. 14, deste Primeiro Conselho de Contribuintes:

As circunstâncias dos autos podem subsumir-se às infrações apuradas pela fiscalização e mantidas pelo acórdão recorrido, mas não caracterizam o evidente intuito de fraude da contribuinte Astrid Liliam Arend, 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.

A jurisprudência do extinto e Egrégio Conselho de Contribuintes era firme nesse sentido, conforme ilustram as ementas dos seguintes acórdãos:

(...)

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado sumular nº 14 deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, mormente quando estribada em presunção legal, sem a devida comprovação do evidente intuito de fraude.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA - NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE AUTUANTE - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O LANÇAMENTO - DESCABIMENTO - Como a fiscalização já detinha informações suficientes para concretizar a autuação, deve-se desagravar a multa de ofício. O não atendimento às intimações da fiscalização não obstou a lavratura do auto de infração.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ALEGAÇÃO DE QUE OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS ERAM DE PROPRIEDADES DE TERCEIROS - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS, COM IDENTIDADE DE DATA E VALOR - INOCORRÊNCIA - A alegação de que os depósitos bancários eram recursos de terceiros não restou comprovada nos autos. Assim, ausente a comprovação da origem dos depósitos, com identidade de data e valor, deve-se manter o lançamento vergastado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

(Primeiro Conselho, Sexta Câmara, Recurso nº 148.837, Acórdão nº 106-17.015, Relator Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, julgado em 07/08/2008)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Presume-se a existência de renda omitida em montante compatível com depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

INCONSTITUCIONALIDADE - Súmula 1º CC nº 2 - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA. O lançamento de multa qualificada exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem o evidente intuito de fraude.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

(Primeiro Conselho, Segunda Câmara, Recurso nº 152.024, Acórdão nº 102-49.094, Redatora Designada Conselheira Núbia Matos Moura, julgado em 29/05/2008)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

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.

Recurso parcialmente provido.

(Primeiro Conselho, Quarta Câmara, Recurso nº 155.366, Acórdão nº 104-22.619, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, julgado em 13/09/2007)

Tal qual concluiu a decisão recorrida, 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.

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

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage