



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10932.720160/2013-34
ACÓRDÃO	2002-009.597 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PATRICIA ELENA GARCIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

De acordo com a regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, restou comprovado que houve recolhimento de saldo do imposto apurado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, § 4º do CTN.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ISENÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS.

Caracteriza-se a omissão de rendimentos tributáveis quando o contribuinte declara rendimentos isentos, por serem oriundos de distribuição de lucros e dividendos, e não logra comprovar, em relação a eles, essa natureza jurídica tributária.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. SÚMULA CARF N. 14.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a

qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário para declarar a decadência do ano-calendário 2007 e, nº mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao seu patamar base de 75%

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral), Marcelo de Sousa Sateles(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, decorrente da constatação de rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente na DIRPF, em relação aos exercícios 2008 a 2013.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 75/83), extrai-se:

A fiscalizada inseriu nas suas “DIRPF” dos anos de 2007 a 2012 rendimentos isentos a título de lucros e dividendos pagos pela pessoa jurídica L&G Representações Ltda.

Os documentos entregues pela fiscalizada para comprovar que os valores lançados como rendimentos isentos, não foram conclusivos.

A fonte pagadora recusou-se a fornecer os seus registros contábeis ou quaisquer outros documentos que comprovassem que efetivamente apurou lucro e os distribuiu.

Após a impugnação foi proferido Acórdão nº 06-49.176 - 4ª TURMA da DRJ em Curitiba/PR de e-fls. 306/315, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformada com referida decisão, a contribuinte apresentou recurso (e-fls. 320/349), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

Na narrativa dos fatos atinentes ao procedimento fiscal, alega que o lançamento relativo ao ano-calendário 2007 encontra-se fulminado pela decadência, de acordo com o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Acrescenta que “o Auto de Infração ora impugnado se apóia em premissas confusas, equivocadas e incompatíveis com a realidade fática, de vez que a própria D. Fiscalização fez constar do Termo de Verificação Fiscal (anexado ao Auto de Infração ora impugnado) que ao analisar a documentação apresentada pela ora Impugnante durante a ação fiscal chegou-se à conclusão que ‘os documentos descritos nas letras acima apontam que a contribuinte recebeu os valores descritos em suas “DIRPF” dos exercícios 2008 a 2013 a título de lucros e dividendos”’. Agrega que, mesmo “que se sustentasse a cobrança ora combatida, o que se admite apenas para argumentar, de toda forma JAMAIS poder-se-ia cogitar em aplicação de multa de ofício no patamar de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme se verá em tópico próprio”. Contesta a cobrança de juros de mora sobre a multa.

Na exposição do seu direito, após transcrever o termo de verificação fiscal, aduz, preliminarmente, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 2007, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/2007 e pela contagem do prazo de 5 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que transcreve, teria ocorrido a decadência em 31/12/2012. O lançamento aconteceu fora desse prazo, em 28/11/2013. Cita decisões judiciais e administrativas que estariam nesse sentido.

No mérito, diz ser impossível ser penalizada por atos da pessoa jurídica, transcrevendo trechos do termo de verificação fiscal, alguns destacados, para argumentar que a própria fiscalização afirma que a impugnante cumpriu com suas obrigações junto ao Fisco, asseverando que “envidou todos os seus maiores esforços no sentido de atender, dentro de suas possibilidades, todas as requisições emanadas das Autoridades Fiscais” e que está sendo penalizada porque a pessoa jurídica da qual percebeu os rendimentos considerados

tributados “não logrou êxito em atender, naquele momento, a todas as solicitações e documentos então exigidos pela D. Fiscalização”. Aponta erro cometido quanto ao número do processo de autuação da pessoa jurídica, mas concorda que de fato ela foi autuada e conclui que “(i) além da ora Impugnante já ter comprovado, por meio de documentação idônea, que os valores constantes de suas DIRPF referentes ao período fiscalizado/autuado foram efetivamente recebidos a título de “Lucros e Dividendos” (OU SEJA, QUE ESTES VALORES, ANTES DE SUA DISTRIBUIÇÃO, JÁ FORAM TRIBUTADOS PELO IRPJ NA PESSOA JURÍDICA), (ii) a pessoa jurídica L&G Representações Comerciais Ltda sofreu – EM RELAÇÃO AO MESMO PERÍODO OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO ORA IMPUGNADO – a correspondente lavratura de Auto de Infração Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, DE MODO QUE, NESTA LÓGICA, É EVIDENTE QUE A EXIGÊNCIA DE IRPF SOBRE OS MESMOS VALORES CARACTERIZA INACEITÁVEL BIS IN IDEM”. Requer o cancelamento da exigência em razão da manifesta nulidade do auto de infração.

Diz que é necessária, somente “a título argumentativo”, a redução da multa de ofício de 150% para 75%, na linha de entendimento do CARF, segundo a qual “a simulação, por si só, não é causa autorizadora da aplicação da multa qualificada, nos termos do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430, de 1996, para a qual é necessária a caracterização da sonegação, fraude ou conluio com a identificação de evidente intuito de fraude. O elemento doloso não está contido na caracterização da simulação, para efeitos penais-tributários”. Trancreve decisões administrativas e a súmula 14 do CARF que estariam nesse sentido.

À guisa de advertência final, contesta a incidência de juros de mora sobre a multa a partir da apresentação da impugnação, que seria contrária à legislação em vigor e à própria jurisprudência do Conselho de Contribuintes, citando decisões administrativa para suportar sua tese.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINARMENTE

Da Decadência

A recorrente pugna pela decretação da decadência dos fatos geradores referentes ao ano-calendário de 2007, de acordo com o paragrafo 4º do art. 150 do CTN.

Pois bem.

No regime atual de tributação do IRPF, a regra aplicável à maioria dos rendimentos é a antecipação mensal de que trata o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, sem prejuízo da apuração anual, disciplinada pelo art. 7º da Lei nº 9.250 de 1995:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal. (...)

Assim, mensalmente surge para o contribuinte o dever de realizar antecipações de pagamento, caso tenha recebido rendimentos sujeitos a esse regime. E se chama "antecipação" porque não é definitiva. E não é definitiva porque a verificação da existência ou não do dever de pagar tributo só surgirá no encerramento do período de apuração, ou seja, no fim do ano-calendário.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, é cediço que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, sobretudo tratando-se de omissão de rendimentos, é complexivo, findando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, submetendo-se, assim, a posterior ajuste anual, por meio da DIRPF.

Esta é, inclusive, uma matéria sumulada por este Conselho. Vejamos o teor da Súmula CARF nº 38:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Ultrapassada e firmada a questão do fato gerador complexivo do imposto de renda pessoa física, a querela não se esgotou, passando a se fixar no dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN, dependendo ou não de antecipação de pagamento.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou

quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando o Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas IRPF sujeito ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos submetidos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que apurar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

De acordo com a decisão do STJ, de observância obrigatória por parte dos Conselheiros, o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco

regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento no Imposto de Renda Pessoa Física, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucidações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente aos anos-calendário lançados, especificamente o de 2007. **Isso porque, a julgar pela**

declaração de ajuste do exercício 2008, ano base 2007, consta a informação de imposto declarado, corroborado pelo demonstrativo dos valores apurados e cálculo do imposto elaborado pela autoridade lançadora (e-fl. 62), senão vejamos:

IMPOSTO DEVIDO SOBRE RENDIMENTOS SUJEITOS À TABELA PROGRESSIVA					
Imposto Apurado	Imposto Declarado	IRRF	Carnê-Leão	Deduções do Imposto	Imposto Devido
(1) 52.351,94	8.434,83	0,00	0,00	0,00	43.917,11
Imposto Devido = Imposto Apurado - Imposto Declarado - IRRF - Carnê-Leão - Deduções do Imposto					

Assim, evidente que o imposto apurado foi pago pela contribuinte, sendo modalidade de antecipação de pagamento, fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.

Isto porque, independentemente do regime de tributação, seja ela ganho de capital, carnê-leão, irrf, ajuste, tudo diz respeito ao Imposto de Renda da Pessoa Física, ou seja, independentemente da modalidade, trata-se de pagamento referente ao IRPF, devendo ser considerada como antecipação de pagamento para efeitos da contagem do prazo decadencial.

No caso concreto, ainda há um ponto a ser debatido a fixar o dispositivo legal a ser aplicado no prazo decadencial, qual seja: **a aplicação da multa qualificada com a consequência existência do intuito doloso.**

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: 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

Destarte, a meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.**

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fl. 82):

Multa qualificada.

Ao presente lançamento será aplicada a multa qualificada de 150% tipificada no artigo 44, parágrafo segundo (§2º), da Lei 9.430/96 pela prática de fraude prevista no artigo 72 da Lei 4.502/64, bem como será lavrada representação fiscal para fins criminais a ser enviada ao Ministério Público Federal pelo fato desta conduta encontra – se descrita no inciso I, do artigo 2º da Lei 8.137/90..

Os fatos constantes no relatório fiscal não são aptos a justificar a conduta prevista no artigo mencionado, uma vez que a autoridade fiscal não correlacionou especificamente a conduta do contribuinte a nenhum dos dispositivos encimados, seja a sonegação, a fraude ou o conluio.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, **em mera suposição ou achismo**, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa da contribuinte. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa da contribuinte.

No caso em análise, tem-se que a fiscalização sequer apontou em qual ou quais fatos se pautou para indicação do dolo, da fraude ou simulação.

Segundo consta do trecho encimado, a fiscalização aduz que houve fraude, no entanto, sem fundamentar ou sequer apontar os fatos que correspondem a fraude. Pergunto: Qual a fraude? – Não sei!

Com a devida vênia, o nobre fiscal atuante fora por demais superficial. Devemos considerar que a fiscalização não logrou comprovar ter a recorrente agido com dolo, através de atos ilícitos (tributários).

Neste diapasão, pela situação fática demonstrada, não se observa, presente nos autos, materializados os requisitos previstos no art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/94, que define as circunstâncias que qualificam a ocorrência de sonegação/fraude, em decorrência de que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários.

Sendo assim, se o fato gerador em relação ao ano de 2007 se consumou no último instante do dia 31 de dezembro daquele ano, existindo pagamento e não configurado o dolo, o lançamento, relativamente a este ano-calendário, de onde se vê que o *dies a quo* do prazo decadencial foi o primeiro dia do ano de 2008 e o *dies ad quem*, o último dia do ano de 2012.

Nestes termos, tendo a contribuinte sido cientificada no lançamento em 28/11/2013, de acordo com o § 4º do artigo 150 do CTN, resta fulminado os fatos geradores referente ao ano-calendário de 2007.

MÉRITO

Da Classificação Indevida de Rendimentos como isentos

A omissão de rendimentos tributáveis apurada pelo lançamento é decorrente da classificação indevida dos rendimentos como isentos. Tais rendimentos foram declarados como oriundos de distribuição de lucros e dividendos de pessoa jurídica da qual a contribuinte é sócia. A

autoridade lançadora considerou que não houve a comprovação dessa natureza jurídica dos rendimentos declarados, uma vez que apenas apresentou recibos de sua própria lavra, deixando de fazer a comprovação requerida pela fiscalização, consoante esclarecido no termo de verificação fiscal.

Verifica-se do exame dos autos que a interessada foi intimada diversas vezes a fornecer documentos e esclarecimentos à autoridade lançadora. O auditor solicitou a apresentação de demonstrativos financeiros que comprovassem a aferição de lucros pela L&G Representações Comerciais Ltda e de documentos que indicassem a sua efetiva distribuição no período em análise, ou seja, a transferência dos valores da conta bancária da pessoa jurídica para a da pessoa física. Tal exigência tinha como objetivo possibilitar à autoridade fiscal a confirmação de que os valores declarados como isentos pela contribuinte tinham, de fato, essa natureza. Não obstante, como apontado no TVF, apesar de ocupar a posição de sócia-administradora da L&G Representações Comerciais Ltda, a contribuinte limitou-se a disponibilizar cópias de recibos assinados por ela mesma e comprovantes de rendimentos emitidos pela empresa.

Sendo assim, a Doute Fiscalização realizou diligências junto à pessoa jurídica L&G Representações Comerciais Ltda não lograram, por seu turno, obter qualquer confirmação quanto a serem os rendimentos declarados efetivamente lucros e dividendos oriundos daquela empresa, tendo esta deixado de fornecer qualquer informação. Isso levou às seguintes conclusões da autoridade lançadora (fl. 79):

De outra feita, e considerando que

- a) As “DIRPF” dos anos de 2007 a 2012 demonstram que Patrícia Elena Garcia consumiu ou poupou os rendimentos isentos lançados naqueles documentos a título de lucros e dividendos;
- b) Patrícia Elena Garcia ser a sócia cotista da pessoa jurídica L&G Representações Comerciais Ltda, ou seja, tinha o poder de direção e decisão sobre esta;
- c) A pessoa jurídica L&G Representações Ltda, devidamente intimada diversas vezes em 02 (dois) procedimentos administrativos, não forneceu qualquer informação ou documento que comprove que pagou lucros e dividendos nos anos de 2007 a 2012;
- d) A fiscalizada limitou-se a somente a apresentar documentos que demonstram haver recebido lucros e dividendos de L&G Representações Ltda, sem contudo provar a autenticidade dos dados apostos naqueles documentos, considerando o disposto na letra b) acima.

Será constituído crédito tributário perante a fiscalizada pelo fato desta inserir em suas Declarações de Ajuste dos anos de 2007 a 2012 rendimentos tributáveis sob a rubrica de isentos com o fim de reduzir ou suprimir tributo.

Não merece reparos a conclusão fiscal quanto à não comprovação da natureza jurídica dos rendimentos que a autuada diz ser lucros e dividendos.

Isto porque, em seu Recurso Voluntário, a autuada apenas reitera os argumentos já analisados pelo Colegiado a quo sem anexar qualquer elemento de prova para contrapor a decisão recorrida. Assim, diante da ausência de comprovação de que os rendimentos declarados como isentos estariam enquadrados nas hipóteses previstas no art. 39 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), vigente à época dos fatos, deve ser mantida a infração em litígio.

É de se repisar que o fundamento da infração apontada é que a contribuinte não logrou comprovar que os rendimentos declarados como isentos tinham essa natureza jurídica tributária alegada. Os comprovantes que trouxe, para demonstrar que tais valores se tratavam de lucros e dividendos recebidos da empresa da qual é sócia, são meros recibos emitidos por ela mesma, não tendo sido apresentado nenhum documento que demonstre sequer a efetiva transferência desses recursos para ela por parte da empresa, muito menos documentos de escrituração comercial e fiscal da pessoa jurídica.

A contribuinte deve ter em conta que o fato de a pessoa jurídica apresentar lucros não implica automaticamente no direito do sócio de incluí-los como rendimentos isentos em sua declaração de ajuste anual. É preciso que haja a efetiva distribuição dos lucros ou dividendos, mediante entrega dos respectivos recursos ao sócio. É o que determina o artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1996:

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

Assim, correta a exigência da fiscalização de que houvesse a comprovação da saída dos recursos da empresa e ingresso deles em conta bancária da recorrente, o que não logrou demonstrar.

É importante frisar que cabe somente à contribuinte fazer a pertinente prova dos fatos que alega em sua declaração de ajuste anual. Se diz que os rendimentos isentos que declarou são decorrentes de distribuição de lucros e dividendos de empresa da qual é sócia, deve trazer documentos provenientes dessa pessoa jurídica que comprovem a existência desses lucros e a efetiva transferência dos recursos para a sua pessoa física. Note-se que os supostos lucros e dividendos transferidos são de expressiva monta e certamente seriam facilmente identificáveis na movimentação bancária da empresa e da contribuinte.

Ademais, cumpre esclarecer ainda que o lançamento realizado em face da L&G Representações Comerciais Ltda não configura bis in idem, ao contrário do que sustenta a recorrente. Como já pontuado pelo Relator a quo, o bis in idem ocorre quando se tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, o que não se verifica no presente caso.

Assim, correto o lançamento que operou a desclassificação dos rendimentos percebidos pela contribuinte e declarados como isentos, adicionando-os aos rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual, tendo em vista a natureza jurídica tributável deles.

Da Multa Qualificada

Por todo o exposto no tópico da decadência, entendo por afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao seu patamar base de 75%.

Dos juros sobre a multa de ofício

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, deixo de tecer maiores considerações, considerando a publicação da Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em observância a Súmula encimada, mantém a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para declarar a decadência do ano-calendário 2007 e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao seu patamar base de 75%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa