



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.725776/2020-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2101-002.790 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2024
Recorrente WENDY KAROLINA BERNARDI STANG
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2015, 2016

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS/JURÍDICAS.

A comprovação do aferimento de rendimentos tributáveis não declarados pelo contribuinte à Receita Federal caracteriza omissão de rendimentos e configura infração à legislação tributária, com o conseqüente lançamento de ofício.

ATOS PRATICADOS MEDIANTE FRAUDE. COMPROVAÇÃO. PROVAS OBTIDAS POR MEIOS ILÍCITOS. PRINCÍPIO DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA. PRINCÍPIO DA DESCOBERTA INEVITÁVEL. PRINCÍPIO DA FONTE INDEPENDENTE. MITIGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Não serão consideradas ilícitas as provas derivadas de provas ilícitas, quando ficar demonstrado que elas poderiam ser obtidas por uma fonte independente, bastando, para tanto, que se desse andamento aos trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. INTUITO DOLOSO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Wesley Rocha (relator), que dava parcial provimento para desqualificar a multa. Designada redatora do voto vencedor a conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Antônio Sávio Nastureles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Sávio Nastureles (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por WENDY KAROLINA BERNARDI STANG, contra Acórdão de julgamento que decidiu pela improcedência da impugnação apresentada.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

“Trata o presente processo de Auto de Infração (e-fls.40/51) lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel/PR, em face da contribuinte identificada supra, para constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física-IRPF, no montante de R\$ 350.514,98 que, acrescido de multa qualificada e juros, totaliza R\$ 979.253,75, para os anos-calendário 2015 e 2016, em razão de Acréscimo Patrimonial a Descoberto - APD.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, às e-fls. 52/55, o procedimento fiscal teve início após denúncia do Ministério Público do Estado do Paraná, que encaminhou o Ofício nº 28/2018, de 15 de fevereiro de 2018, do Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado - GAECO – Núcleo Regional de Francisco Beltrão, tendo sido a contribuinte intimada a apresentar todos os documentos referentes a esta aquisição, juntamente com demais documentos relativos à sua movimentação financeira e patrimonial durante os anos de 2015 e 2016 (fls. 24/26)

Ainda de acordo com o TVF, a contribuinte encaminha apenas cópia da 2ª Alteração Contratual da empresa e quanto aos demais documentos informa que foram objeto de busca e apreensão pelo GAECO (fls. 27/34). À vista disso, a fiscalização elaborou os Demonstrativos de Variação Patrimonial referentes aos anos-calendário de 2015 e 2016, onde são listados apenas os valores referentes a aquisição do Posto Itapocoroy, uma vez que a contribuinte não apresenta declaração de Imposto de Renda e também não encaminha nenhuma comprovação de eventuais receitas e/ou despesas.

A fiscalização envia à contribuinte os demonstrativos elaborados para conferência e apresentação da documentação comprobatória, e, em resposta às fl. 39, a contribuinte apenas informa de que não há documentação complementar a ser apresentada. É lavrado o auto de infração com aplicação de multa qualificada nos seguintes termos constantes do TVF:

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.

A conduta dolosa está evidente e materializada na infração aqui demonstrada, onde constatamos que a contribuinte, mesmo estando obrigada à entrega das

declarações IRPF do período, não o faz, não informando assim a compra da empresa e, conseqüentemente, a sua disponibilidade financeira para realizar tal aquisição.

Ressaltamos, ainda, a grande divergência entre o valor informado na alteração contratual da empresa, onde consta a aquisição das quotas pelo valor de R\$ 30.000,00, enquanto que o valor efetivamente pago foi de R\$ 1.350.000,00.

Cientificada da decisão, a contribuinte apresentou sua impugnação (e-fls. 61/74), nos seguintes termos:

- a) preliminarmente, alega nulidade do procedimento instaurado em razão do compartilhamento de provas pelo Ministério Público -MP com a Receita Federal do Brasil-RFB sem autorização judicial e que, nos autos do processo criminal em que foi autorizada a busca e apreensão dos documentos compartilhados pelo MP foi declarada a NULIDADE DO COMPARTILHAMENTO DAS PROVAS com a RFB (cita DOC.02). Para corroborar seu entendimento, cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF sobre a aplicação da Teoria da Árvore Envenenada no lançamento fiscal e alega o caráter sigiloso das provas utilizadas no procedimento fiscal;
- b) alega o caráter ilegal das provas obtidas, uma vez que após a realização de busca e apreensão com FINALIDADE ESPECÍFICA PARA APREENSÃO DE SUPOSTOS DOCUMENTOS FALSOS, o Ministério Público apreendeu diversos documentos fora da linha investigativa, violando a legislação pátria e a decisão judicial pois, em nenhum momento do inquérito policial sigiloso, houve pedido do Ministério Público para a realização de busca e apreensão de documentos fiscais, contratos sociais ou quaisquer outros que não detinham relação para com as licenças de postos de combustíveis.
- c) no mérito, a contribuinte se limita a repisar os argumentos da preliminar de nulidade conforme a seguir transcrito:

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício da presente obrigação tributária por entender ter havido acréscimo patrimonial a descoberto em razão da omissão de rendimentos por excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Para tanto, consubstanciou sua tese no fato de a Impugnante não ter apresentado todos os documentos relativos à aquisição de bem imóvel, bem como aqueles referentes à sua movimentação financeira epatrimonial durante os anos de 2015 e 2016.

Por fim, a Fiscal efetuou por amostragem, a apuração do crédito tributário no valor de R\$ 979.253,75 (Novecentos e setenta e nove mil, duzentos e cinquenta e três reais e setenta e cinco centavos).

Contudo, em que pese os esforços empreendidos pela fiscalização com a finalidade de deturpar os fatos na medida em que lhe é conveniente, não merece prosperar suas conclusões

Entendemos que não deve a fiscalização conjecturar situações. A ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

(...)

É de se observar que no caso em apreço, toda apuração se deu com base no contrato de compra e venda apreendido pela GAECO e ilegalmente repassado à Receita Federal, contudo já foi exaustivamente comprovado que o compartilhamento destas provas sigilosas deve invalidar todas as outras instruções probantes.

Assim sendo, é evidente que os valores -base utilizados pela fiscalização para apurar o crédito tributário, além de não condizerem, de nenhuma forma, com a realidade, foram baseados em provas completamente imprestáveis.

d) se insurge contra a multa qualificada, alegando ausência de sonegação e fraude. Cita as Súmulas Carf n.º 14 e 25 e afirma que a boa-fé e a inocência deve ser presumida, cabendo o ônus da prova do contrário e que a fiscalização não prova o dolo pois se baseou em conjecturas. E aduz:

Cumpra ainda registrar que, ao contrário do que sustenta a fiscalização, a simples falta de entrega de declaração de imposto de renda não tem o condão de comprovar o dolo da contribuinte. Não estamos diante de uma situação em que houve a declaração de imposto de renda com omissão pela contribuinte de parte de seus rendimentos, mas sim de situação em que simplesmente não houve entrega de nenhuma declaração, o que pode servir como indício da ocorrência de infração de omissão de rendimentos, mas nunca como prova de dolo.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente reiterou as alegações de primeira instância, requerendo anulação da presente autuação, bem como subsidiariamente, requer a declaração de nulidade da multa qualificada.

Diante dos fatos é o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

NULIDADE DO PROCEDIMENTO INSTAURADO EM RAZÃO DO COMPARTILHAMENTO DE PROVAS SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL

Alega a recorrente que houve nulidade do procedimento instaurado em razão do compartilhamento de provas pelo Ministério Público -MP com a Receita Federal do Brasil-RFB sem autorização judicial, mencionando decisão neste sentido e alegando o caráter sigiloso das provas utilizadas no procedimento fiscal.

Alega, também, o caráter ilegal das provas obtidas, uma vez que o Ministério Público apreendeu diversos documentos fora da linha investigativa, violando a legislação pátria e a decisão judicial, pois em nenhum momento do inquérito policial sigiloso, houve pedido do Ministério Público para a realização de busca e apreensão de documentos fiscais, contratos sociais ou quaisquer outros que não detinham relação para com as licenças de postos de combustíveis.

A decisão de piso assim se pronunciou:

No mérito, uma vez que a recorrente tenha contraditado exclusivamente a questão Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, dessa matéria, a seguir, continuaremos nos ocupando.

Vejamos o que dispõe expressamente o Código do Processo Penal, após modificações introduzidas pela Lei 11.680/2008, a seguir reproduzido:

Art. 157. São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais. (Redação dada pela Lei n.º 11.690, de 2008)

§ 1º São também inadmissíveis as provas derivadas das ilícitas, salvo quando não evidenciado o nexo de causalidade entre umas e outras, ou quando as derivadas puderem ser obtidas por uma fonte independente das primeiras. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

§ 2º Considera-se fonte independente aquela que por si só, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, seria capaz de conduzir ao fato objeto da prova. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

Conforme se depreende da leitura acima, a parte inicial do parágrafo 1º dispõe sobre o que se costuma designar por Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada, para logo em seguida, introduzir a hipótese contemplada pela **Teoria da Fonte Independente**, que, em combinação com o disposto no parágrafo segundo, remete à Teoria da Descoberta Inevitável.

Tem-se, portanto, que as provas derivadas das provas ilícitas poderão ser aceitas no processo quando **puderem ser** obtidas por uma fonte independente das provas consideradas ilícitas, em circunstâncias tais que, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, **sejam capazes de conduzir ao fato objeto da prova**.

Como já afirmei anteriormente, entendo que a questão posta nos autos revela exatamente a hipótese de mitigação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada em face à Teoria da Descoberta Inevitável e à Teoria da Fonte Independente, impondo-se a validação das provas carreadas aos autos pela Fiscalização.

Isto porque os Auditores-Fiscais da Receita Federal, no âmbito de suas prerrogativas legais, prescindem de ordem judicial para executar o procedimento de busca e apreensão nas dependências do contribuinte. De fato, é essa a conclusão a que se chega com base na simples leitura da legislação que regulamenta o exercício do cargo, a saber:

Código Tributário Nacional Lei 5.172, de 25/10/1966

TÍTULO IV Administração Tributária

CAPÍTULO I

Fiscalização

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III as empresas de administração de bens;

IV os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V os inventariantes;

VI os síndicos, comissários e liquidatários;

VII quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Lei nº 4.502/64

Art. 94. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não que forem sujeitos passivos de obrigações tributárias previstas na legislação do imposto de consumo, inclusive sobre as que gozarem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Parágrafo único. As pessoas a que se refere este artigo exibirão aos agentes fiscalizadores, sempre que exigido, os produtos, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos ou papéis, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à fiscalização e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos, dependências e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

Art. 95. Os agentes fiscalizadores que procederem a diligências de fiscalização lavrarão, além do auto de infração que couber termos circunstanciados de início e de conclusão de cada uma delas, nos quais consignarão as datas inicial e final do período fiscalizado, a relação dos livros e documentos comerciais e fiscais exibidos e tudo mais que seja de interesse para a fiscalização.

(...)

§ 2º Quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando seja necessário à efetivação de medidas acauteladoras do interesse do fisco, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção, os agentes fiscalizadores, diretamente ou através das repartições a que pertencerem, poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal.

Art. 97. Mediante intimação escrita são obrigados a prestar às autoridades fiscalizadoras todas as informações de que disponham com relação aos produtos, negócios ou atividades de terceiros:

I os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e semelhantes;

III as empresas transportadoras e os transportadores singulares;

IV os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V os inventariantes;

VI os síndicos, comissários e liquidatários;

VII as repartições públicas e autárquicas federais as entidades paraestatais e de economia mista;

VIII todas as demais pessoas naturais ou jurídicas cujas atividades envolvam negócios ligados ao imposto de consumo.

Lei nº 8.630/93

Art. 36. Compete ao Ministério da Fazenda, por intermédio das repartições aduaneiras:

(...) § 2º *No exercício de suas atribuições, a autoridade aduaneira terá livre acesso a quaisquer dependências do porto e às embarcações atracadas ou não, bem como aos locais onde se encontrem mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas, podendo, quando julgar necessário, requisitar papéis, livros e outros documentos, inclusive, quando necessário, o apoio de força pública federal, estadual ou municipal.*

Lei nº 9.430/96

Art. 34. São também passíveis de exame os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida.

Retenção de Livros e Documentos

Art. 35. Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pela autoridade fiscal, em que se especifiquem a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos.

§ 1º Constituindo os livros ou documentos prova da prática de ilícito penal ou tributário, os originais retidos não serão devolvidos, extraíndo-se cópia para entrega ao interessado.

§ 2º Excetuado o disposto no parágrafo anterior, devem ser devolvidos os originais dos documentos retidos para exame, mediante recibo.

Como se depreende acima, a legislação tributária outorga plenos poderes para a autoridade fiscal investigar a ocorrência do fato gerador, sendo, portanto, inaplicáveis quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito que detém de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibir tais documentos.

Com base em todo o exposto, deve prevalecer o disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 157 do Código do Processo Penal, para admitir as provas utilizadas no lançamento uma vez que tais provas poderiam ser obtidas por meios independentes, seguindo-se os procedimentos típicos e de praxe da Fiscalização da Receita Federal do Brasil.

Aduz também que, uma vez que o Poder Judiciário declarou ilícita a prova produzida em operação do Ministério Público, e, ainda, considerando que estes documentos embasaram o

lançamento fiscal, o auto de infração deve ser totalmente desconstituído, por aplicação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada.

Contudo, não explicou a recorrente quais provas seriam essas.

Sem explicação das provas se foram parciais ou integrais, fica inviável verificar as alegações do recorrente.

Também não há nos autos informações acerca da conclusão do inquérito, ou seja, inexistente prova no processo da decisão penal judicial de que houve prova ilícita apurada em âmbito penal.

Nesse sentido, a fiscalização tomou conhecimento inevitável dos fatos geradores tendo variação patrimonial a descoberto:

“Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, conforme abaixo demonstrado.

Elaboramos, então, os Demonstrativos de Variação Patrimonial referente aos anos-calendário de 2015 e 2016, onde são listados apenas os valores referentes a aquisição do Posto Itapocoroy, uma vez que a mesma não apresenta declaração de Imposto de Renda e também não encaminha nenhuma comprovação de eventuais receitas e/ou despesas.

Estes demonstrativos evidenciam a existência de saldo negativo de caixa nos meses de fevereiro a julho de 2015 e maio de 2016. Submetemos à contribuinte para conferência e complementação de valores, se necessário, através de documentação comprobatória (fls. 35/38).

Em resposta a fl. 39, apenas informa de que não há documentação complementar a ser apresentada.

Permanecem, portanto, os valores a descoberto dos demonstrativos acima citados e que, conforme o Contrato Particular de Trespasse de Estabelecimento Comercial as fls. 14/23, corroborado pelas notas promissórias e transferências as fls.04/13, são os seguintes:

- 1) R\$ 500.000,00 pago em fevereiro/2015;
- 2) R\$ 500.000,00 (05 parcelas de R\$ 100.000,00) pago entre março e julho/2015;
- 3) R\$ 350.000,00 pago em maio/2016.

Assim, a autuação deve ser mantida, pelos fundamentos e enquadramento legal apurado.

DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Foi aplicada multa qualificada de 150%, tendo em vista que a atitude violadora da lei adotada pela contribuinte ao omitir rendimentos cuja comprovação dá-se através da infração acima demonstrada. Com isso, deixa de pagar o tributo devido que ora se exige, com a aplicação da multa qualificada de 150%, estatuída no § 1º do art. 44, da Lei 9.430/96, nos casos previstos nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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".

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *consilium fraudis*, no que diz respeito ao *animus fraudulento*, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte, ou simplesmente acusar a recorrente do referido ato, para que ela pudesse se defender de forma adequada, implicando o ato inclusive em multa qualificada, nos termos da legislação vigente.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista *Fábio Piovezan Bozza*, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumprе esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a distribuição do ônus da prova. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Embora o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito seja do interessado/contribuinte, percebe-se que, com o dispositivo acima citado, o legislador quis que, nos casos de caracterização de ilícitos, houvesse uma espécie de '**distribuição do ônus da prova**'. Isso permitiria que a fiscalização também tivesse que suportar o encargo de provar, com elementos indispensáveis, a ocorrência do ilícito.

O jurista Leandro Paulsen, abordando o tema em seu livro que trata da Constituição e do Código Tributário, explica de maneira mais didática os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que '**O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos**'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de

maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifouse.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Diante das constatações da fiscalização, bem como consoante as argumentações trazidas ao feito pela recorrente, entendo que não há razão de ser mantida a acusação fiscal.

Ademais, verificação que há apenas omissão de rendimento possível de ser enquadrada pelas Súmulas CARF n.º 14 e n.º 25 *in verbis*:

Súmula CARF n.º 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.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão n.º 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão n.º 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão n.º 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão n.º 104-19855, de 17/03/2004.

Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, **sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.** (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão n.º CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão n.º 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão n.º 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão n.º 3402-00.145, de 02/06/2009.

Portanto, afasto a multa qualificada.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para não acolher a preliminar arguida, para no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75%, mantendo-se as demais disposições da autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

Voto Vencedor

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa – Redatora Designada

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante à

majoração da multa de ofício em 150% (qualificação), nos termos do inciso I, do § 2º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, o que será feito a seguir.

Conforme relatado, se trata de Auto de Infração (e-fls.40/51) lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel/PR, em face da contribuinte identificada, para constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física-IRPF, no montante de R\$ 350.514,98 que, acrescido de multa qualificada e juros, totaliza R\$ 979.253,75, para os anos-calendário 2015 e 2016, em razão de Acréscimo Patrimonial a Descoberto - APD.

A justificativa para a majoração da multa de ofício em 150%, se encontra disposta da seguinte forma, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 54):

A conduta dolosa está evidente e materializada na infração aqui demonstrada, onde constatamos que a contribuinte, mesmo estando obrigada à entrega das declarações IRPF do período, não o faz, não informando assim a compra da empresa e, conseqüentemente, a sua disponibilidade financeira para realizar tal aquisição.

Ressaltamos, ainda, a grande divergência entre o valor informado na alteração contratual da empresa, onde consta a aquisição das quotas pelo valor de R\$ 30.000,00, enquanto que o valor efetivamente pago foi de R\$ 1.350.000,00.

Pois bem. Entendo que, no presente caso, está comprovada a intenção dolosa de sonegar. O conjunto de atos praticados, ou seja, a não apresentação de declarações de imposto de renda, juntamente com a informação *do valor de R\$ 30.000,00 para a aquisição das quotas na alteração contratual, quando o valor efetivamente pago foi de R\$ 1.350.000,00*, não podem ser vistos como simples equívocos ou omissões, já punidos com a cobrança de multa regulamentar, tratam-se de atitudes concatenadas voltadas para o objetivo pretendido, que era a sonegação de tributos.

A ocorrência de sonegação, assim definida a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, está bem evidenciada, nos termos do art. 71, da Lei n.º 4.502/64.

Conclusão

Ante o exposto, voto para manter qualificadora da multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa
Conselheira Redatora designada