



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

Processo nº 11516.002118/2005-00
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.851 – 1ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria IRPJ E OUTROS - MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KALLINE INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004

Ementa:

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional as receitas declaradas, mesmo que de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade da contribuinte não justificados e não escriturados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Aplica-se as infrações decorrentes o decidido na infração principal.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Jorge Celso Freire da Silva e Valmar Fonseca de Menezes. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, sendo substituído pelo Conselheiro Plínio Rodrigues Lima (suplente convocado)

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente - Substituto

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez – Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, JOSÉ RICARDO DA SILVA, PLÍNIO RODRIGUES LIMA (Suplente Convocado), KAREM JUREIDINI DIAS, VALMAR FONSECA DE MENEZES, VALMIR SANDRI, JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e SUSY GOMES HOFFMANN (Vice-Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ.

Relatório

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 23/04/2008 (fls. 341), a Fazenda Nacional, por seu procurador, legalmente habilitado, junto a Turma Julgadora, recorre, nos termos de seu Recurso Especial (fls. 208/212), para a Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão proferida pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 108-09.491, de 09/11/2007 (fls. 324/339) cuja decisão deu, por maioria de votos, provimento ao Recurso Voluntário interposto, em 21/12/2005, pela contribuinte Kalline Ind. e Com. de Confecções Ltda.(fls.280/289).

O pleito da Fazenda Nacional busca amparo no art. 7º, incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, atualmente regido pelo art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Consta dos autos que contra a contribuinte da foi lavrado, em 04/08/2005, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Outros (PIS + CSLL + COFINS) (fls. 87/136), com ciência, em 10/08/2005 (fls. 95/96) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.411.186,67, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuições, acrescidos da multa de lançamento qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor dos tributos e contribuições referente ao período de apuração de 01/01/2001 a 31/12/2003, relativo aos exercícios de 2002 a 2004, correspondente aos anos-calendário de 2001 a 2003, respectivamente.

Em consulta à "Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)", às folhas 96 a 99, e ao "Termo de Verificação, Constatação e Encerramento da Ação Fiscal" (TVF), às folhas 137 a 142, verifica-se que a autuação se deu com base no lucro arbitrado, em razão de que a contribuinte, excluída que foi de ofício do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (o Simples), não mantinha escrituração que permitisse a apuração por via do lucro real ou lucro presumido (a contribuinte não mantinha sequer Livro Caixa com a inclusão de sua movimentação bancária, como exposto no item 001 do Auto de Infração, à folha 96).

Como dos autos se infere (item 4 do TVF, à folha 139), a exclusão de ofício do Simples deu-se já como um dos resultados da ação fiscal objeto do presente processo, estando formalizada pelo Ato Declaratório Executivo n.º 43, de 29/07/2005 (folha 81). O processo no qual o procedimento de exclusão foi formalizado é o de n.º 11516.001989/2005-06 (cópia às folhas 76 a 82). A exclusão deu-se com efeitos retroativos a 01/01/2001.

O arbitramento dos lucros da contribuinte foi efetuado a partir da receita bruta conhecida, tomada pela autoridade lançadora como o total de receita tida por omitida por via do uso da presunção legal vinculada à existência de depósitos bancários de origem não comprovada. É que intimada a contribuinte a justificar a origem de seus créditos bancários, nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, não logrou fazê-lo, dando margem, assim, à caracterização da omissão de receitas.

Por entender que os fatos levantados caracterizavam o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, tratou a autoridade fiscal de, sobre os valores apurados de ofício, aplicar a multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996. O fundamento de fato para a qualificação da penalidade consta da folha 139 (item 5 do TVF): "no ano-calendário de 2001, a contribuinte declarou na Declaração Anual Simplificada da Pessoa Jurídica (fls. 50/53) — no quadro esta declaração foi denominada de DIPJ — a receita anual de R\$ 716.958,47, enquanto seus créditos bancários somaram R\$ 2.435.739,13. No ano-calendário de 2002 a contribuinte declarou (fls. 54/57) R\$ 875.546,32, enquanto seus créditos bancários foram de R\$ 2.217.563,46. Já no ano-calendário de 2003, embora tenha declarado (fls. 58/75) valor superior à soma dos seus créditos bancários, teve uma omissão de receita de R\$ 917.127,09 (fls. 78)".

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 09/09/2005 (fls. 146/152) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - SC decide julgar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 265/272), com base, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que a utilização de créditos contra a Fazenda Nacional para fins de compensação tributária, demanda, para além da certeza e liquidez daqueles créditos, a adoção, por parte do contribuinte, dos procedimentos previstos na legislação tributária (apresentação de pedido de compensação ou de declaração de compensação, conforme a data da iniciativa do contribuinte que se tenha em conta);

- que o reiteramento da conduta ilícita ao longo do tempo e a expressividade dos valores subtraídos à tributação, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude;

- que é aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que a conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude;

- que em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 22/11/2005, conforme Termo constante às fls. 272/278, e com ela não se conformando de forma parcial a recorrente

interpôs, tempestivamente, em 21/12/2005, o seu Recurso Voluntário (fls. 280/289), o qual, ao ser apreciado pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 108-09.491, de 09/11/2007, teve seu provimento aceito por maioria de votos, conforme se verifica de sua ementa:

EXCLUSÃO DO SIMPLES COM EFEITO RETROATIVO. COMPENSAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES COM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO DE OFÍCIO — Estando provado nos autos o recolhimento do tributo na modalidade SIMPLES relativo aos mesmos períodos fiscalizados, e sendo certo que a legislação de regência confere ao contribuinte o direito de compensar os valores assim determinados, até o mês de sua exclusão de ofício, com débitos fiscais, inclusive, os constituídos em lançamento de ofício. Assim, deve o Fisco levar em conta tal direito, deduzindo do crédito tributário a ser exigido os valores recolhidos pelo contribuinte de forma unificada, observando as regras de partição fixadas no art. 23 da Lei nº 9.317/1996.

MULTA AGRAVADA — APLICAÇÃO — LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL — "A simples apuração de omissão de receitas 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 1º CC nº 14, DOU 28/07/2006)

LANÇAMENTOS DECORRENTES (PIS, COFINS e CSLL) - Em razão da íntima relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e os que dele decorrem, aplica-se a estes as mesmas conclusões relativas àquele.

Recurso provido.

Cientificado da decisão de Segunda Instância, em 23/04/2008, conforme Termo constante às fls. 341, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente (24/04/2008), o Recurso Especial de fls. 344/357, com amparo no art. 7º, incisos I e II, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (divergência de julgados + decisão não unânime de Câmara, quando for contrária a lei ou a evidência da prova), no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que na defesa, alegou a contribuinte que a autoridade fiscal desconsiderou, na apuração dos valores devidos, recolhimentos que foram feitos ao longo dos períodos-base fiscalizados. Tendo sido excluída de ofício do SIMPLES em 2005, mas com efeitos retroativos a 01/01/2001, entende que os recolhimentos que efetuou no período em que ainda estava formalmente no regime simplificado, deveriam dar ensejo ao abatimento dos valores devidos lançados;

- que em análise do argüido, há que se dizer que não tem razão a contribuinte. E isto por uma razão muito simples: a compensação de créditos contra a Fazenda Nacional só pode ser efetuada por iniciativa daquele que os detém, ou seja, o próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Não é lícito à autoridade fiscal, no curso de um procedimento fiscalizatório, lançar mão, unilateralmente, de créditos que são de domínio dos contribuintes, para compensar débitos apurados de ofício e que ainda poderão passar pelo crivo de todas as instancias que compõem o contencioso administrativo;

- que por tal razão é que o procedimento de compensação sempre teve regramento específico e minudente no âmbito da Secretaria da Receita Federal. Até pouco tempo atrás se tinha o "pedido de compensação", por meio do qual o contribuinte pleiteava o deferimento da compensação indicada em termo próprio. Já hoje as compensações devem ser firmadas em "declaração de compensação", que passa a valer desde sua entrega ao órgão fazendário, independentemente da manifestação prévia deste. Ou seja, mudaram os procedimentos, mas manteve-se a idéia de que o uso dos créditos do contribuinte dependem, antes de qualquer outra coisa, da iniciativa deste;

- que por óbvio que existe uma importante exceção a esta regra da iniciativa do detentor do crédito, que é a de que a autoridade fiscal, no curso da ação fiscal, deve abater dos valores devidos apurados, aqueles recolhidos a título específico do tributo que está sendo objeto da fiscalização, e que se refira exatamente ao período-base investigado. Assim, por exemplo, se estiver sendo fiscalizada a regularidade do imposto sobre a renda no primeiro trimestre de 2004, por certo que do valor apurado pelo agente público deve ser abatido o recolhimento efetuado pelo sujeito passivo a título do próprio imposto de renda em relação aquele específico período-base. Neste caso, a estrita vinculação entre o apurado de ofício e o recolhido pelo contribuinte, justifica a consideração do recolhimento no âmbito do procedimento de ofício;

- que é por conta deste quadro legal que não se pode acatar a alegação da contribuinte. De que ela efetuou recolhimentos em relação a períodos-base que foram fiscalizados, não parece haver dúvidas. Entretanto, como tais recolhimentos foram efetuados a título do SIMPLES, não poderiam mesmo ser eles deduzidos dos valores devidos apurados de ofício pela autoridade fiscal, porque se referem a um regime de apuração dos tributos ao qual a contribuinte não pertencia. Como se sabe, a alíquota do SIMPLES é a consolidação das alíquotas de várias exações distintas, não havendo como, no âmbito do procedimento de ofício e de forma unilateral pela Fazenda Pública, utilizar os recolhimentos efetuados a título desta sistemática simplificada para "compensar" valores devidos a título de um tributo específico, na esfera de um regime distinto de tributação;

- que, no caso em tela, a contribuinte não logrou comprovar a origem de um total de mais de R\$ 5.500.000,00 de créditos bancários, o que faz com que, diante do reiteramento da conduta e da significância dos valores omitidos, se tenha como devidamente evidenciado, o intuito fraudulento, com a aplicação da multa de 150%, tese que confirmada pelo paradigma apresentado;

- que, na defesa, a contribuinte entende que não se pode ter como caracterizado o evidente intuito de fraude, dado que, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal quanto à "consecutividade" da declaração de valores em montantes menores aos apurados por via dos depósitos bancários, "no exercício de 2003 a receita ofertado à tributação é bem superior aos créditos bancários apurados, incorrendo qualquer intuito de fraude" (item 17, à folha 150). Afirma, ademais, que o levantamento dos depósitos foi efetivado nas contas correntes da própria Requerente descaracterizando o intuito de fraude abordado pelo Sr. Auditor, que ocorre, tão somente, quando a movimentação financeira é realizada em contas correntes de terceiros" (sic) (item 17, à folha 150). Entende ter havido, "em tese", apenas falta de declaração ou declaração inexata, o que tornaria aplicável apenas a multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996;

- que apesar da insurgência da contribuinte, não se pode aqui dar-lhe razão. É que muito embora tente descaracterizar o reiteramento de sua conduta irregular e defender a tese de que apenas haveria intuito de fraude no uso de contas correntes de terceiros, não é essa a conclusão a que se chega por via da interpretação da legislação tributária;

- que o fato de a contribuinte ter, em relação a um dos três anos-calendário fiscalizados, declarado valores superiores aos apurados a título de omissão de receitas, em nada atenua o teor de sua conduta. É que independentemente do que foi declarado neste ano, houve omissão de receitas em montante expressivo (quase R\$ 1.000.000,00) e, portanto, ilícito tributário de evidente gravidade (de se lembrar que, no âmbito da presunção de omissão de receitas do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, cabe ao sujeito passivo demonstrar que depósitos bancários correspondem a receitas escrituradas e/ou declaradas).

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Presidente da então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte exarou o Despacho nº 108-95/2008, de 29/04/2008 (fls. 361) dando seguimento parcial ao Recurso Especial, amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que quanto à primeira parte do RECURSO ESPECIAL, a compensação dos valores recolhidos na sistemática do SIMPLES, com os valores lançados em outra sistemática, a Fazenda Nacional alega, contrariedade às provas, contudo, não demonstrou onde estaria a contrariedade das provas, na verdade, a Douta Procuradoria se insurge quanto à chamada compensação de ofício do caso. Particularmente, não entendo ter havido compensação no caso dos autos, pois, os tributos pagos eram devidos na época. De qualquer maneira, a solução do conflito não foi contrária às provas;

- que, dessa forma, de acordo com o § 6º e 7º do art. 15 do RICSRF, aprovado pela Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, NEGOU o RECURSO ESPECIAL nesta parte;

- que quanto à multa qualificada, entendo que se concretizou a divergência pelo que analisei do acórdão paradigma nº 107-08356.

Inconformada com a decisão do Presidente da então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de contribuintes, a Fazenda Nacional interpôs, em 19/05/2008, Agravo Regimental para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 364/367).

O Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Despacho CSRF/JCA – 483/2008 (fls. 372/374) rejeitou o pedido de reexame requerido pela Fazenda Nacional, conforme prerrogativa contida no § 6º do art. 17 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 147, de 2007.

Encaminhado os autos para ciência da contribuinte, nos termos regimentais, a mesma não se manifestou, conforme informação de fls. 381.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Redator Ad Hoc Designado

Inicialmente é de se ressaltar, que em face da necessidade da formalização da decisão proferida no acórdão nº 9101-01.851, de 29 de janeiro de 2014, processo de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Presidente da 1ª Seção resolveu designar este conselheiro como redator ad hoc, para formalizar o acórdão já proferido, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 23/04/2008 (fls. 341) e protocolado o presente apelo em 24/04/2008 (fls. 344/357), evidenciase a tempestividade do mesmo, nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da mesma forma, se acha evidenciado o dissídio jurisprudencial, diante da juntada das ementas dos arestos-paradigmas às fls. 358/359.

Assim sendo, o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Depreende-se do relatado que a Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial do Procurador, com amparo no art. 7º, incisos I e II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 insurgindo-se contra decisão da então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, exarado pelo Acórdão 108-09.491, de 09/11/2007, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, baseado nos seguintes argumentos básicos:

- que estando provado nos autos o recolhimento do tributo na modalidade SIMPLES relativo aos mesmos períodos fiscalizados, e sendo certo que a legislação de regência confere ao contribuinte o direito de compensar os valores assim determinados, até o mês de sua exclusão de ofício, com débitos fiscais, inclusive, os constituídos em lançamento de ofício. Assim, deve o Fisco levar em conta tal direito, deduzindo do crédito tributário a ser exigido os valores recolhidos pelo contribuinte de forma unificada, observando as regras de partição fixadas no art. 23 da Lei nº 9.317/1996;

- que a simples apuração de omissão de receitas 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 1º CC nº 14, DOU 28/07/2006);

- que em razão da íntima relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e os que dele decorrem, aplica-se a estes as mesmas conclusões relativas àquele.

Trata-se de auto de infração de exigência de IRPJ e Outros tributos e contribuições (PIS + CSLL + COFINS), com origem em arbitramento dos lucros da contribuinte efetuado a partir da receita bruta conhecida, tomada pela autoridade lançadora como o total de receita tida por omitida por via do uso da presunção legal vinculada à existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Por entender que os fatos levantados caracterizavam o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, tratou a autoridade fiscal de, sobre os valores apurados de ofício, aplicar a multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

O fundamento de fato para a qualificação da penalidade consta da folha 139 (item 5 do TVF): "no ano-calendário de 2001, a contribuinte declarou na Declaração Anual Simplificada da Pessoa Jurídica (fls. 50/53) — no quadro esta declaração foi denominada de DIPJ — a receita anual de R\$ 716.958,47, enquanto seus créditos bancários somaram R\$ 2.435.739,13. No ano-calendário de 2002 a contribuinte declarou (fls. 54/57) R\$ 875.546,32, enquanto seus créditos bancários foram de R\$ 2.217.563,46. Já no ano-calendário de 2003, embora tenha declarado (fls. 58/75) valor superior à soma dos seus créditos bancários, teve uma omissão de receita de R\$ 917.127,09 (fls. 78)". A autuação é decorrente da autuação referente ao IRPJ nos autos do processo nº 15374.002516/99-21. No referido processo de IRPJ 2(duas) irregularidades estavam presentes: a) lucros não declarados em função de receita de atividades mercantis por parte da sociedade civil prestadora de serviços (1994) e; b) omissão de receita evidenciada por saldo credor de caixa (1995). A primeira infração teve reflexos de PIS e CSLL, faltando lançar a exigência da COFINS; a segunda resultou em lançamentos de PIS, CSLL, IRRF e COFINS.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na Segunda Instância a Fazenda Nacional apresenta a sua peça recursal (Recurso Especial do Procurador) a esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Segunda Instância onde, em sua defesa, sustenta que é cabível a multa agravada, quando, perfeitamente demonstrado nos autos, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixaram de recolher os tributos devidos, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.

De fato, os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que a contribuinte teria deixado de declarar em sua escrituração contábil os valores relativo aos depósitos que transitaram nas contas bancárias para o qual a contribuinte não logrou a comprovação, identificando, assim, tal fato, como previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502, de 1964.

Resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa da contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela movimentação de quantias elevadas por meio de suas contas bancárias, inteiramente à margem da escrituração da empresa, quer pela omissão de informações à Fiscalização, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco. Ou seja, entendeu de que a falta de escrituração em sua contabilidade das contas bancárias é importante meio de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco nacional, do recebimento de receitas.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de receitas, caracterizados pela existência de depósitos bancários sem devida contabilização, cuja legislação de regência prevê que esta atitude caracteriza uma presunção de omissão de receitas.

Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar receitas auferidas fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando receitas auferidas e não escrituradas/declaradas.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na escrituração contábil da empresa, de contas bancárias movimentadas representativas de receitas tributáveis ocasionando a falta ou o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar de escriturar receitas auferidas (deixar de declarar receitas auferidas). Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, em sua declaração de imposto de renda e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de receitas (depósitos bancários não escriturados e não justificados).

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações fornecidas pelas instituições financeiras nas quais a contribuinte possuía as suas contas bancárias e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores já existiam e não eram passíveis de tributação pelo imposto de renda. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos depositados/movimentados já foram tributados ou não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como depósitos bancários com origem justificada e adicioná-los a base de cálculo tributável nos anos-calendário questionados.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão na escrituração contábil e na declaração de rendimentos de depósitos bancários de origem não justificada, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado tendo em vista a apuração de omissão de receitas caracterizadas por depósitos bancários não justificados (presunção legal de omissão de receitas/rendimentos), o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda sobre estes valores, porém, por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável (matéria de prova), motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais valores (depósitos bancários não justificados) deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base presunção legal de omissão de receitas/rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se as premissas de que a omissão de receitas/rendimentos por presunção legal e a simples falta de inclusão de valores nas declarações de imposto de renda, em razão da forma e/ou expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata, jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de receitas/rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte está pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos por presunção legal.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - 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 de 150% 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 n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – 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 de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão n.º 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos ideologicamente falsos - "notas fiscais frias" -, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando 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 movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido

declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou 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 artigos 71 e 72.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente,

já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.

Acórdão nº. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão nº. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não logrou comprovar a escrituração e a origem dos valores depositados nas contas bancárias movimentadas, bem como deixou de lançar receitas em suas declarações de imposto de renda em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial do Procurador.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez