



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

**Processo n°** 11543.002616/2004-36  
**Recurso n°** 166.575 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-002.653 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de abril de 2013  
**Matéria** OMISSÃO DE RENDIMENTOS; DEPÓSITOS BANCÁRIOS; MULTAS ISOLADA E QUALIFICADA; DECADÊNCIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BELINE JOSE SALLES RAMOS

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

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU ELEVADO MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

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 do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA E DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. APROVEITAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte informado/constante da Declaração de Ajuste Anual, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento

para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp nº 973.733/SC.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA MULTA DE OFÍCIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS/REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA. NÃO CONHECIMENTO.

Com arrimo no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, vigente à época, somente deverá ser conhecido o Recurso Especial, fundamentado naquele dispositivo regimental, quando devidamente comprovada a divergência argüida entre o Acórdão recorrido e o paradigma. Mais especificamente, no caso de multa isolada relativo ao IRPF, pela falta de recolhimento mensal a título de carnê-leão (artigo 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96), não se presta como paradigma o Acórdão que contempla a multa isolada inscrita no inciso IV daquele dispositivo legal, concernente à sistemática de recolhimento mensal da CSLL, com base no regime de estimativa, conforme precedentes do Pleno desta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso especial do conhecido em parte e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

EDITADO EM: 29/04/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

BELINE JOSE SALLES RAMOS, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 10/08/2004, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas sem vínculo empregatício, bem como caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, ensejando a exigência de multa isolada, além da aplicação da multa qualificada, em relação aos anos-calendário 1998 a 2001, conforme peça inaugural do feito, às fls. 2.706/2.721, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário a então Terceira Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, consubstanciada no Acórdão nº 7.789/2005, às fls. 7.187/7.218, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, em 05/03/2009, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 3401-00.036, na parte que nos interessa nesta assentada sintetizados na seguinte ementa:

[...]

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001*

[...]

*MULTA ISOLADA DE OFÍCIO. CARNÊ-LEÃO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO CONSECUTÁRIA DO IMPOSTO LANÇADO NO AJUSTE ANUAL EM DECORRÊNCIA DA COLAÇÃO DO RENDIMENTO QUE NÃO FOI OBJETO DO RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. Mansamente assentada na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada do carnê-leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício que incidiu sobre o imposto lançado, em decorrência da colação no ajuste anual do rendimento que deveria ter sido submetido ao recolhimento mensal obrigatório, pois ambas têm a mesma base de cálculo.*

*MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Somente é justificável a exigência de multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 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 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser*

*minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do evidente intuito de fraude.*

*IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL - PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN. A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexivo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, a forma do art. 150, § 4º, do CTN, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN.*

*Preliminar de nulidade rejeitada.*

*Recurso parcialmente provido."*

Irresignada, a Procuradoria interpôs Recurso Especial, às fls. 7.517/7.538, com arrimo no artigo 7º, incisos I e II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado a legislação de regência, bem como a jurisprudência deste Colegiado, em relação à qualificação da multa, decadência e aplicabilidade da multa isolada, senão vejamos.

Quanto à qualificação da multa, infere que o *decisum* atacado confronta com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, mais precisamente o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, bem como as provas constantes dos autos que demonstram a prática reiterada da conduta de omitir quantia vultosa, devendo ser conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência arguida.

Em defesa de sua pretensão, assevera que as infrações apuradas se apresentam como típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por inúmeras vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada, na linha, inclusive, da jurisprudência administrativa transcrita na peça recursal.

Transcreve doutrina, legislação e jurisprudência contemplando a matéria, corroborando o entendimento de que a conduta reiterada de ocultar valores vultosos manifestamente com o intuito de dificultar a atuação fiscal é capaz de ensejar a qualificação da multa aplicada.

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito no Acórdão guerreado, inferindo inexistir qualquer mácula na majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem

demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo, representada pela prática reiterada, sistemática, de sonegar informações que aumentariam sua carga tributária, no período de 1998 a 2001, representando a nítida intenção fraudulenta do sujeito passivo.

Relativamente à decadência, suscita que, uma vez restabelecida a multa qualificada na forma pleiteada, não há como ser reconhecida a decadência para qualquer tributo lançado, eis que a conduta dolosa do contribuinte recorrido transfere a contagem do prazo decadencial do artigo 150, § 4º do CTN para o artigo 173, I, do mesmo Diploma Legal.

Aduz que o Acórdão guerreado, ao acolher a decadência parcial do feito (ano-calendário 1998), contrariou frontalmente o artigo 173, I, do CTN, c/c artigos 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/66, bem como a jurisprudência deste Colegiado, os quais estabelecem que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação afasta a aplicabilidade do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Códex Tributário.

Dessa forma, *aplicando-se o entendimento supra ao caso presente (incidência da regra do art. 173, I, uma vez caracterizada a fraude), e considerando que o ano-calendário de 1998 só poderia ser lançado em 1999, o prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 2000, findando-se em 31 de dezembro de 2004*, o que rechaça a decadência de parte da exigência fiscal, tendo em vista que a autuação fora lavrada em 10/08/2004 (AR. 2.726), com a devida ciência do contribuinte.

Em relação à aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, alega que o *decisum* recorrido contrariou a jurisprudência dos Conselhos/CARF, traduzida no Acórdão nº 101-94.858, bem como o disposto no artigo 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96 (atual artigo 44, inciso II).

A fazer prevalecer seu entendimento, considera legítima a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, não se cogitando em *bis in idem*, eis que, apesar de incidirem sobre a mesma base de cálculo, decorrem de infrações diversas.

Opõe-se ao entendimento inserido no Acórdão recorrido, aduzindo para tanto que não há óbice legal para aplicação ao contribuinte omissivo, diante de duas infrações tributárias diversas, de duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo, ao contrário do que restou decidido pela Turma *a quo*, não havendo que se falar em *bis in idem*, confisco ou excesso punitivo na hipótese dos autos.

Alega que a Turma recorrida, ao afastar a aplicação da multa isolada, criou nova hipótese de dispensa de multa não prevista na legislação de regência, em total afronta aos preceitos inscritos no artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos paradigmas a respeito das mesmas matérias, bem como que contrariou, em tese, a legislação de regência, conforme Despacho nº 2202-00.410/2010, às fls. 7.547/7.549.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Procuradoria, o contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 7.585/7.590, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatadas pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF as divergências suscitadas, bem como a contrariedade à lei arguida, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuado, com arrimo no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, em virtude da falta de comprovação da origem de depósitos bancários realizados em conta de sua titularidade, bem como diante da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas sem vínculo empregatício, sem o respectivo recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, ensejando a exigência de multa isolada, além da aplicação da multa qualificada inscrita no inciso II, do artigo 44, do mesmo Diploma Legal.

A Turma recorrida, ao analisar a demanda, entendeu por bem dar provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa, acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário 1998 e afastar a aplicação da multa isolada, em razão da concomitância com a multa de ofício.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, suscitando divergência de julgados deste Colegiado e contrariedade à legislação de regência, tendo obtido êxito no conhecimento de sua peça recursal, razão pela qual passaremos a examiná-la de maneira individualizada por tema, como segue.

### **MULTA QUALIFICADA**

Antes mesmo de contemplar o prazo decadencial, mister analisar a qualificação da multa determinada pela autoridade lançadora a pretexto da reiteração da conduta do contribuinte em omitir rendimentos elevados durante quatro exercícios consecutivos, o que fora afastado pelo Acórdão recorrido, motivo do insurgimento da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Isto porque, a eventual aplicação do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, só pode prosperar se afastada a multa qualificada, uma vez que referida penalidade faz florescer a adoção do artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal para efeito da contagem do prazo decadencial.

Destarte, pretende a recorrente a reforma da decisão atacada, a qual rechaçou a qualificação da multa, alegando, em síntese, que as infrações apuradas, praticadas de maneira consciente e intencionalmente dirigidas à redução da tributação incidente, estenderam-se ao longo de quatro exercícios seguidos, e, nessa condição, configuram omissões reiteradas, justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada, na linha do decidido nos Acórdãos ora adotados como paradigmas.

Transcreve doutrina, legislação e jurisprudência contemplando a matéria, corroborando o entendimento de que a conduta reiterada de ocultar valores vultosos manifestamente com o intuito de dificultar a atuação fiscal é capaz de ensejar a qualificação da multa aplicada, entendimento que não tem o condão de macular o decisório combatido.

Inicialmente, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

*“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.*

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem 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, 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.”*

Consoante se infere dos 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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”*

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal atuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no voto condutor do Acórdão recorrido, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente a sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples reiteração da conduta do autuado por 04 (quatro) anos consecutivos, ou mesmo o montante elevado da omissão, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre Procuradoria.

Destarte, consoante demonstrado no excerto do Termo de Verificação Fiscal, o fundamento fulcral da fiscalização ao aplicar a multa qualificada de 150% se fixa no grande percentual de movimentação financeira não comprovada ao longo dos anos, ou seja, o volume

da movimentação bancária no decorrer dos anos-calendário fiscalizados bem acima dos rendimentos declarados pelo contribuinte.

Entrementes, este Egrégio Colegiado em recentes decisões vem afastando a qualificação da multa quando sua adoção repousa exclusivamente na simples conduta reiterada e/ou em razão do volume da movimentação bancária do contribuinte, sem que haja um aprofundamento na questão pela autoridade fiscal, senão vejamos:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF*

*Exercício: 2003, 2004*

***Ementa: MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.***

*A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996.”*  
(Processo nº 12571.000050/200786 – Acórdão nº 9202-01.742 – 2ª Turma – Sessão de 27/09/2011 – Relator: Marcelo Oliveira)

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

No caso vertente, em que pese os argumentos da recorrente, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque o fiscal autuante arrimou sua tese simplesmente na conduta reiterada e no volume movimentado nas contas bancárias do autuado, fundamentos insuficientes para a qualificação da multa, como acima delineado.

### **DECADÊNCIA**

Em suas alegações recursais, pretende a Procuradoria da Fazenda Nacional seja afastada a decadência reconhecida pela Turma recorrida, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a legislação de regência, notadamente o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, c/c artigos 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/66, bem como a jurisprudência deste Colegiado, os quais estabelecem que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação afasta a aplicabilidade do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Códex Tributário.

A corroborar seu entendimento, suscita que, uma vez restabelecida a multa qualificada na forma pleiteada, não há como ser reconhecida a decadência para qualquer tributo lançado, eis que a conduta dolosa do contribuinte recorrido, transfere a contagem do prazo decadencial do artigo 150, § 4º do CTN para o artigo 173, I do CTN.

Neste sentido, *aplicando-se o entendimento supra ao caso presente (incidência da regra do art. 173, I, uma vez caracterizada a fraude), e considerando que o ano-calendário de 1998 só poderia ser lançado em 1999, o prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 2000, findando-se em 31 de dezembro de 2004*, o que rechaça a decadência de parte da exigência fiscal, tendo em vista que a autuação fora lavrada em 10/08/2004 (AR. 2.726), com a devida ciência do contribuinte.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional não merece acolhimento. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido, apresenta-se em consonância com o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, especialmente nos autos de Recurso Repetitivo, de observância obrigatória por este Colegiado, como passaremos a demonstrar.

De início, convém ressaltar que, uma vez mantida a decisão afastando a qualificação da multa, por si só, poderíamos firmar posicionamento no sentido da manutenção da decadência na linha do decidido no Acórdão recorrido, mesmo porque o insurgimento da Fazenda Nacional se pautou exclusivamente neste aspecto.

Entretantes, após o julgamento do recurso voluntário e, bem assim, interposição do recurso especial da Procuradoria, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos de Recurso Repetitivo e, portanto, na observância obrigatória por este Colegiado, consolidou entendimento no sentido de que a contagem do prazo decadencial, notadamente o termo inicial, depende da existência de antecipação de pagamento, ainda que parcial, razão pela qual, além da questão da fraude, nos impõe adentrar a referida matéria (antecipação de pagamento).

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 caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e recebidos de pessoas físicas sem vínculo empregatício, é complexivo, findando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, submetendo-se, assim, a posterior ajuste anual, por meio da DIRPF.

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. Alfim, 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 autolancamento 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”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que o Imposto de Renda Pessoa Física deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo 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 por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,*

*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 543-C, 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 elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente ao ano-calendário 1998, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte informado e submetido ao ajuste na Declaração de Ajuste Anual - 1999 - AC 1998, às fls. 2.239/2.254.

Na esteira dessas considerações, vislumbrando-se a ocorrência de recolhimentos – antecipação de pagamento –, **fato relevante para a aplicação do instituto da decadência, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar** e inexistência do intuito doloso/fraudulento devidamente comprovado, é de se

manter a ordem legal no sentido de aplicar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **10/08/2004**, com a devida ciência do contribuinte constante do Aviso de Recebimento – AR, de fl. 2.726, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente ao fato gerador ocorrido até **31/12/1998**, fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo seja mantida a improcedência parcial do feito.

### **DA MULTA ISOLADA**

Com a devida vênia a ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, ousou divergir do despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, em relação à multa isolada, por não vislumbrar na hipótese vertente requisito regimental amparando a pretensão da recorrente, não merecendo ser conhecida sua peça recursal, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a Procuradoria a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões dos Conselhos de Contribuintes, mais precisamente Acórdão nº 101-94.858, impondo seja conhecido sua peça recursal.

A fazer prevalecer seu entendimento, defende que a multa inculpada no inciso III, do parágrafo 1º, artigo 44, da Lei nº 9.430/96, objeto de presente discussão, e aquela prevista no inciso IV do mesmo dispositivo legal, de que trata o acórdão paradigma, possuem a mesma natureza jurídica, visando penalizar o contribuinte que deixa de antecipar, mês a mês, o recolhimento do tributo.

Não obstante o esforço do nobre representante da Fazenda Nacional, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da análise dos elementos que instruem o processo, constata-se que a recorrente não logrou comprovar a divergência argüida, na forma que os dispositivos regimentos determinam, capazes de ensejar o conhecimento de seu Recurso Especial.

Com efeito, enquanto o Acórdão recorrido contempla (afastou) a multa isolada, exigida cumulativamente com a multa de ofício, em razão de a contribuinte ter deixado de recolher o IRPF a título de carnê-leão, mensalmente, na forma do artigo 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, o *decisum* adotado como paradigma entendeu aplicável tais multas (ofício e isolada) no caso de não cumprimento pelo contribuinte da sistemática de recolhimento mensal da CSLL, com base no regime de estimativa, nos termos do inciso IV, daquela norma legal.

Vê-se, pois, que são situações diferentes, embasadas em fundamentos legais diversos, não podendo se confundir ambas para efeito de comprovação de divergência jurisprudencial, com o fito de conhecimento do presente Recurso Especial.

Aliás, essa Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou em diversas ocasiões a propósito da matéria, decidindo pelo não conhecimento do Recurso Especial de Divergência na hipótese de o paradigma não tratar do mesmo tema, com dispositivos legais diversos, conforme se extrai do excerto do voto do ilustre Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes de Silva, exarado nos autos do processo nº 11020.001014/2003-80, Recurso nº 102-141017, o qual peço vênia para transcrever, *in verbis*:

“ [...] Assim, quanto à divergência necessária à admissibilidade do recurso, passo a confrontar a decisão recorrida e o acórdão paradigma:

<i>Decisão recorrida</i>	<i>Acórdão paradigma</i>
<p>MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).</p> <p>Recurso Parcialmente provido.</p>	<p>MULTA DE OFÍCIO ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – Cabível a aplicação de multa de ofício aplicada isoladamente, na falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa dos valores devidos, por expressa previsão legal.</p> <p>MULTA DE OFÍCIO – MESMA BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE – O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas.</p> <p>Recurso voluntário não provido.</p>

*Fixado a matéria do acórdão recorrido e o acórdão divergente, observo que o artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória 351, de 27 de janeiro de 2007, que foi convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, dispõe “in verbis”:*

*Lei nº 9.430, de 1996.*

....

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)*

....

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*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;*

*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. (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra).*

*Esta Câmara Superior de Recursos Fiscais tem por competência precípua apreciar divergência jurisprudencial quanto à aplicação de norma. Assim, para este relator, ainda que a matéria fática, no acórdão recorrido, verse sobre omissão de rendimentos recebidos de alugueis e no acórdão paradigma*

*sobre a CSLL, o que se discute neste recurso é se a multa isolada, de que trata o artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, incidindo sobre a mesma base de cálculo. Assim, ao meu sentir, o que se discute neste recurso não é matéria fática, mas sim jurídica, razão pela qual entendo que o recurso merecesse ser admitido.*

*Em que pese meu entendimento pessoal, ao apreciar esta matéria, na forma regimental, em sessão que se realizou no dia 04 de agosto de 2008, no exame dos recursos de nº 106-149655; 106-149656; 106-149857; 106-149859; 106-149680 e 106-150058, por maioria de votos, decidiu o colegiado que o acórdão que exigiu multa isolada, de forma concomitante com a multa de ofício, cuja matéria fática era a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, não serve de paradigma para acórdão que não exigiu multa isolada, de forma concomitante com a multa de ofício, cuja matéria fática não seja a CSLL*

*Além das decisões administrativas acima referida, matéria referente à admissibilidade de recurso especial, só que relacionada à prestação de serviços a organismos internacionais foi objeto de apreciação pelo Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no Recurso Especial nº 106-132169, na sessão de 15/10/2008, deliberou por não conhecer do recurso.*

*Em síntese, deliberou o plenário que a divergência deve estar relacionada à matéria fática idêntica.*

*No caso dos autos o acórdão paradigma trata de CSLL e o acórdão guerreado versa sobre IRPF, razão pela qual não há identidade de matéria fática. Com tais considerações, tendo em vista a jurisprudência majoritária da CSRF, cujo voto divergente é apenas deste relator, ressalvo o meu ponto de vista, não conheço do recurso. [...]”*

Na esteira desse raciocínio, relativamente à aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, não se pode cogitar na comprovação da divergência suscitada pelo recorrente, impondo o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assim, escorrido o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela então 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª SJ do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER EM PARTE DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, **somente em relação à multa qualificada e decadência** e NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Processo nº 11543.002616/2004-36  
Acórdão n.º **9202-002.653**

**CSRF-T2**  
Fl. 1.078

---

CÓPIA