



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

Processo nº 11543.005082/2003-19
Recurso nº 999.999 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.185 – 2ª Turma
Sessão de 27 de junho de 2012
Matéria IRPF
Recorrente PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL (PFN)
Interessado BRAZ MAFEZONI

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: **MULTA. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DEMONSTRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.**

A qualificação da multa de ofício depende da demonstração do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, o evidente intuito de fraude não foi demonstrado e a multa não deve ser qualificada.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator

Participaram do presente 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, Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por contrariedade, fls. 01625, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão, fls. 01424, que decidiu, por maioria de votos, em rejeitar desqualificar a multa e acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1997, rejeitando todas as preliminares e, no mérito, negando provimento.

O acórdão em questão possui as seguintes ementa e decisão:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - *Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.*

DECADÊNCIA — *Não caracterizada a ocorrência de dolo fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda da pessoa física em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual, extingue-se com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.*

IRRETROATIVIDADE DE LEI - *O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, aplicando-se, no entanto, aos efeitos pendentes de ato jurídico constituído sob a égide da lei anterior, a lei nova que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou amplie os poderes de investigação das autoridades administrativas.*

SIGILO BANCÁRIO — *Havendo processo fiscal instaurado e sendo considerado indispensável pela autoridade administrativa competente o exame das operações financeiras realizadas pelo contribuinte, não constitui quebra de sigilo bancário a requisição administrativa de informações sobre as referidas operações.*

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS — PRESUNÇÃO — *Com o advento da Lei 9.430, de 1996, caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, com documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos recursos.*

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRAZ MAFEZONI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos DESQUALIFICAR a multa e ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1997. Vencidos os

Conselheiros Nauray Fragoso Tanaka e José Oleskovicz (Relator). Designado o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo para redigir o voto vencedor. Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de: I - irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam e Romeu Bueno de Camargo que a acolhem; II - quebra de sigilo bancário. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A fim de esclarecimento, informamos que:

1. O contribuinte apresentou recurso especial, fls. 01487;
2. Ao recurso especial do contribuinte foi negado seguimento, fls. 01569;
3. O contribuinte apresentou agravo, fls. 01578;
4. O agravo foi analisado e manteve a decisão sobre a negativa de seguimento, fls. 01646;
5. A Presidência do CARF ratificou a decisão, fls. 01648.

Em seu recurso especial a Procuradoria alega, em síntese, que:

1. Não concorda com a desqualificação da multa, pois a conduta reiterada é suficiente para a caracterização de dolo;
2. Foram violadas as disposições do § 1º, art. 44 da Lei 9430/1996;
3. A prática reiterada da conduta revela, com segurança, a vontade consciente do agente em trapacear a Administração;
4. Chega-se a essa conclusão pelo simples método dedutivo, obviedade, não demandando maiores explicações;
5. No caso dos autos foram muito mais de 10 (dez) depósitos bancários omitidos por ano, em diversas contas bancárias no decorrer de 5 (cinco) anos, fls. 01205 a 01208);

6. É de se atentar, também, para a alteração da contagem prazo decadencial se for qualificada a multa pela prática dolosa do sujeito passivo;

7. Por fim, requer a PFN o provimento de seu recurso.

Por despacho, fls. 01633, deu-se seguimento ao recurso especial.

O Contribuinte apresentou suas contra razões, fls. 01638, argumentando, em síntese, que a decisão recorrida deve ser mantida, pois há a necessidade de demonstração cabal do dolo para a qualificação da multa.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

A matéria em litígio refere-se, somente, a demonstração de dolo na qualificação da multa, pois para a PFN o dolo está comprovado pela reiteração de conduta, já para o acórdão recorrido e para o sujeito passivo o dolo não está demonstrado e a multa deve ser desqualificada.

Para a solução da questão devemos analisar as razões da qualificação da multa, expressas no lançamento, fls. 01205:

*“Em virtude dos fatos descritos nos itens anteriores, e considerando a intenção fraudulenta do contribuinte em reduzir o imposto devido, **omitindo, de maneira contumaz**, rendimentos que deveriam constar em suas declarações de ajuste anual de imposto de renda, exacerbou-se a multa de ofício de 75% para 150%, relativamente à tributação de depósitos bancários sem comprovação de origem.*

...

*Fato é que o contribuinte, nos anos-calendário de 1997 a 2001, omitiu, **reiteradamente**, em suas declarações de ajuste anual, livre e conscientemente, rendimentos tributáveis decorrentes dos depósitos efetivados em suas contas-correntes, visto não ter comprovado a origem de tais depósitos. A **legislação tributária vigente (Lei 9.430/1996, art. 42)**, **autoriza a presunção de omissão do rendimento tributável com base nos valores depositados em conta corrente, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações.***

...

*A **reiterada prática de omitir informações nas declarações** prejudicou a administração tributária em sua função, qual seja, a promoção da arrecadação em favor do Erário.*

*Nesse sentido, a lei penal é clara e evidente ao afirmar que constitui crime contra a ordem tributária omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias para eximir-se do pagamento de tributo. A prática reiterada do contribuinte em omitir informações, em sua declaração de rendas, sobre os seus rendimentos tributáveis emoldura-se perfeitamente ao tipo estabelecido no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, tendo ocorrido a subsunção do fato à norma genérica e abstrata, que dá lugar à pretensão punitiva do Estado, tendo em vista a presença do indício de dolo. Emerge, pois, de forma inquestionável que objetivamente omitir informação ou prestar declaração de ajuste anual de imposto de renda falsa está **tipificado pela lei penal como crime doloso.**”*

Portanto, verifica-se que o Fisco chega à conclusão que a Legislação autoriza a presunção de omissão do rendimento tributável com base nos valores depositados em conta corrente, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações, e sua reiteração possibilita a qualificação da multa.

Com todo respeito aos que divergem, não concordamos com essa conclusão.

A qualificação da multa depende da existência e demonstração da conduta prevista em lei por parte do sujeito passivo.

Lei 9.430/1996:

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Pela leitura do dispositivo, fica claro que há necessidade de existência e demonstração, pois o lançamento deve ser devidamente motivado, do evidente intuito de fraude.

Lei 4.502/1964:

*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.*

O Fisco motivou a qualificação da multa sob os argumentos já expostos, em síntese, pela reiteração da conduta.

Em nosso entender, não há a demonstração, pelo relatado do Fisco, do evidente intuito de fraude, verificamos, pela presunção legal da Lei 9430/1996, o inadimplemento das suas obrigações tributárias, mas essa conduta não enseja a aplicação da multa qualificada.

Ressalte-se que o contribuinte já é penalizado pelo inadimplemento do tributo devido, com uma multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor devido.

Para a duplicação dessa penalidade, com a aplicação de uma multa de 150% (cento e cinquenta por cento) deve estar provado nos autos, com absoluta, cabal, evidente certeza, o intuito de fraude, requisito que não consta na autuação.

O Fisco, para a qualificação da multa, necessita comprovar duas características na ação do sujeito passivo:

1. **EVIDENTE**: qualidade daquilo que não admite dúvida; e
2. **INTUITO**: Propósito na realização de um ato.

Ressaltamos, novamente, que pela leitura do relato do Fisco não ficou demonstrado, com absoluta certeza, que o propósito era, sem dúvida, de impedir o conhecimento para reduzir o tributo devido.

Soma-se as considerações expostas em voto qualificado do nobre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos (Acórdão 106-17.015):

“Primeiro, deve-se discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício. Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários. Por fim, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

...

*Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, **com as condutas dolosas** que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições*

*... pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afirmar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras. Por óbvio, considerando as gravíssimas conseqüências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, **não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.***

...

*No caso dos autos, o contribuinte não comprovou, documentalmente, a origem dos depósitos, o que manteve íntegro o auto de infração. Caso o recorrente tivesse comprovado a origem dos depósitos, a autoridade autuante, na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96, iria verificar se tais depósitos tinham sido submetidos a regular tributação. Caso negativo, iria submetê-los às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos. Na última situação do parágrafo acima, a autoridade fiscal iria analisar a gênese do fato gerador do imposto omitido, e, eventualmente, poderia identificar as condutas dolosas de sonegação, fraude ou conluio. Entretanto, somente poderíamos afirmar que o contribuinte agiu dessa forma com o conhecimento do real fato gerador do tributo. Por óbvio, **considerando as gravíssimas conseqüências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.** Como exemplo, acata-se a qualificação da multa de ofício nas seguintes hipóteses:*

- *utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação da conta bancária;*
- *conta de depósito aberta em nome interposta pessoa (Acórdão nº 104- 20.713, sessão de 19/05/2005, relator o Conselheiro Remis Almeida Estol; Acórdão nº 104-22.618, sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann);*
- *utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte (Acórdão nº 102-47.157, sessão de 20/10/2005, relatora a Conselheiro Silvana Mancini Karam);*
- *contribuinte que utiliza conta de terceiro para movimentar recursos de origem não comprovada (Acórdão nº 106-16.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberto de Azeredo Ferreira Pagetti);*
- *omissão da escrituração de depósitos bancários, aliado ao exercício de atividades paralelas, as quais dependem de autorização de órgão governamental (Acórdão nº 101-93.865,*

sessão de 19/06/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez);

- *utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários (Acórdão nº 102-48.266, sessão de 01/03/2007, relator o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho).*

*Na espécie, nenhuma das hipóteses acima ocorreu, mas apenas uma omissão de rendimentos, estribada em uma presunção legal relativa. Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício. Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizada pela **Súmula 1ºCC 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".*

Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 104-22619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, verbis:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI 1º. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que **o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem**

não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito defraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.. Recurso parcialmente provido. (grifei)

Ainda, na linha do aqui decidido, citam-se os Acórdãos n's: 103-23151, sessão de 08/08/2007, relator o conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento; 106-16389, sessão de 23/05/2007, relatora a conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti. Assim, deve-se afastar a qualificação da multa de ofício.

Por todo exposto, creio que o Acórdão recorrido não deve ser reparado quanto a questão da multa de ofício.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em negar provimento ao recurso da nobre PFN, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira