



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13830.001189/2002-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2802-002.070 – 2ª Turma Especial
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente ELOISA ELENA BRITO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

GLOSA DA DEDUÇÃO COM LIVRO CAIXA.

No caso de rendimentos do trabalho não assalariado, somente poderão ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido apurado na declaração de ajuste anual, as despesas previstas na legislação vigente, escrituradas em livro caixa e comprovadamente documentadas.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA INEQUÍVOCA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício, em regra, deve ser aplicada a multa de ofício de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova inequívoca, a cargo da fiscalização, da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim.

IRPF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF devido a título de carneleão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuem bases de cálculo idênticas.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. CONCILIAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Infundadas as alegações da contribuinte quanto à interpretação doutrinária contrária ao princípio da legalidade e proposta conciliatória não regulamentada pela legislação tributária.

Recurso provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a qualificação da multa e a multa isolada pelo não recolhimento do carnê leão, nos termos do voto do redator designado. Vencido(s) o Conselheiro(s) Jaci de Assis Júnior (relator) que dava provimento parcial em menor extensão. Designado(a) para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) German Alejandro San Martín Fernández.

(assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior - Relator.

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Junior, German Alejandro San Martín Fernández, Dayse Fernandes Leite, Juliana Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Melo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, fls. 06/33, para exigência de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF em virtude das seguintes constatações:

1.Despesas de livro caixa deduzidas indevidamente:

1.1 Glosa dos valores pleiteados como dedução, a título de livro caixa, nas DIRPF relativas aos anos-calendário 1997, 1999, 2000 e 2001 por falta de escrituração do livro caixa e da falta de apresentação dos documentos que embasariam esta escrituração;

1.2 Glosa de despesas escrituradas no livro caixa do ano-calendário 1998, relacionadas no Auto de Infração (fls. 07 e 08), sendo que as despesas indedutíveis, com indicação de motivos, foram tributadas com multa agravada (150%) e o restante com a multa de 75%.

2. Multa isolada aplicada por falta de recolhimento do carnê leão devido, em virtude da falta de escrituração e falta de apresentação da documentação relativa as despesas efetuadas nos anos-calendário 1997, 1999 a 2001 e glosa de parte das despesas escrituradas no livro caixa do ano-calendário 1998, conforme demonstrativo de fls. 17.

A contribuinte apresentou impugnação, fls. 265 e 267, alegando, em síntese,

o que segue:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/07/2013 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 22/07/2013 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Impresso em 08/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- é inegável que a fiscalização tudo fez no sentido de obter as informações que necessitava;
- o ato de atuar antecipadamente como procedeu a fiscalização, mesmo com as dificuldades encontradas, foi pelo menos imprudente, visto que a maioria dos livros e documentos foram extraviados;
- entende que diante da falta de documentos não dever-se-ia glosar os lançamentos oferecidos, que seria melhor notificar a requerente a fim de pagar o que realmente fosse devido, e se não atendesse, lançar via Auto de Infração, evitando assim medida coercitiva por antecipação, que só vem agravar a situação da contribuinte;
- a fiscalização deveria abreviar os acontecimentos de maneira coerente, visto que de todos os exercícios examinados, só deve o imposto do último exercício de 2002;
- requer o cancelamento do Auto de Infração e, se for o caso, sejam tomadas outras medidas mais adequadas com a situação em benefício do Erário Público e da contribuinte.

Examinando o caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) julgou o lançamento procedente, sob os fundamentos que se resumiram na seguinte ementa:

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

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

Ementa: GLOSA DA DEDUÇÃO COM LIVRO CAIXA

No caso de rendimentos do trabalho não assalariado, somente poderão ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido apurado na declaração de ajuste anual, as despesas previstas na legislação vigente, escrituradas em livro caixa e comprovadamente efetuadas.

MULTA AGRAVADA

É cabível a aplicação de multa de ofício agravada uma vez configuradas as circunstâncias previstas no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO

Apurados rendimentos sujeitos ao recolhimento do carne-leão, é devida a multa exigida sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente.

Lançamento Procedente

Cientificada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 6/3/2003, fls. 285/286, reiterando os argumentos apresentados em sua impugnação, para aduzir que:

- no caso, foram apenas as primeiras declarações de Renda mal construídas e extraviada a documentação, como já esclarecido na defesa, assim pouco pode provar em contrário;

- que interpretando a “Norma de HANS KELSEN”, chega-se mais ou menos a conclusão de que a norma nem sempre deve ser aplicada como ela é, mas onde se deve chegar para surtir o resultado satisfatório que se espera;
- nesse caso, não adianta querer o impossível; deve-se portanto aplicar-se o objetivo, é o correto; é não perder tempo, dinheiro e desgastes inutilmente, para no final ver que deu em nada;
- a requerente não ganhou liquido o que a ela se quer atribuir, equivale cobrar como imposto é muito mais do que obteve como receita;
- lembra que, se a demanda for levada a cabo, indo a execução se for o caso, não haverá Embargos, pois nada possui a autuada para oferecer em garantia da instância, como já disse, resulta somente em perda de tempo, dinheiro e desgastes inutilmente;
- sugere e requer *“como medida conciliatória, consensual e de justiça, que o débito declarado por esta contribuinte no ano base de 2001 exercício de 2002, o que resta, no montante de R\$ 6.714,34 seja parcelado em pelo menos 24 parcelas mensais [...] e cancelado seja o que restar do auto de infração”*.

Por meio do despacho de fls. 297, a autoridade preparadora negou seguimento ao recurso voluntário, por constatar a inexistência de arrolamento de bens pelo contribuinte, e determinou o prosseguimento da cobrança do crédito tributário.

Após inscrição do referido crédito tributário em dívida ativa da União pela Procuradora Seccional da Fazenda Nacional em Marília (SP), fls. 307, esta promoveu o seu cancelamento à vista dos argumentos apresentados pela contribuinte às fls. 349/350, e do despacho proferido pela DRF local, fls. 352, dando seguimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jaci de Assis Junior

Diante da falta do registro do recebimento do AR de fls. 287 a 288, há que se considerar o recurso tempestivo, por atender aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 06/03/1972.

Examinando as peças que integram os presentes autos, constata-se que a glosa das despesas consignadas nas Declarações de Ajuste Anual (DIRPF) examinadas pelo Fisco decorreu em virtude de duas situações:

- 1ª. da não comprovação da escrituração e, por meio documentação hábil e idônea, dos valores deduzidos a título de livro caixa nas DIRPF, referentes aos anos-calendário de 1997, 1999 a 2001, exercícios financeiros de 1998, 2000 a 2002, respectivamente;
- 2ª da não comprovação dos dispêndios escriturados no livro caixa e deduzidos da apuração da base de cálculo do imposto na DIRPF, referente ao ano-calendário de 1998, exercício financeiro de 1999.

Trata-se, pois, de glosa de dedução de despesas escrituradas em livro caixa que, à luz do § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, caberia à contribuinte a comprovação da

veracidade das despesas questionadas, mediante apresentação de documentação idônea, mantidas em seu poder, à disposição da fiscalização.

Relativamente à primeira situação, a contribuinte, devidamente intimada pela fiscalização, fls. 40, alegou o extravio do livro caixa e da documentação correspondente. Diante disso, foi concedido prazo especificamente para que a fiscalizada pudesse reconstituir a escrituração do seu livro caixa, ainda que parcialmente, conforme Termo de Intimação Fiscal, fls. 62/63. Contudo, em resposta apresentada às fls. 65, a contribuinte informou que não poderia escriturar os livros caixa e tampouco apresentar os documentos relativos aos referidos anos-calendário.

Pelo fato de a ausência de apresentação da escrituração dos livros caixa e dos referidos documentos comprobatórios persistir mesmo após a apresentação da impugnação e do recurso voluntário, impõe-se a manutenção do feito fiscal, por força do § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, nesta parte.

No que se refere à segunda situação anteriormente destacada, a fiscalização demonstrou às fls. 17 os valores mensais das despesas registradas no ano-calendário de 1998 no livro caixa (cópia fls. 71 a 91), no valor total de R\$ 45.528,00. Desse valor procedeu-se a glosa do valor de R\$ 22.890,90, em face das seguintes constatações:

1) falta de comprovação de que as despesas com aquisição de passagens rodoviárias se deram em benefício das atividades da fiscalizada, após intimação de fls. 66 e resposta da contribuinte às fls. 70, no valor total de R\$ 1.055,24. Conforme demonstrativo de fls. 245, sobre o valor de R\$ 271,65 foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), pelo fato de corresponder a aquisição de passagens relativas a viagens realizadas em período no qual a contribuinte se encontrava comprovadamente trabalhando na Fundação Municipal de Ensino Superior de Marília (FAMEMA), situada na cidade de Marília (SP), conforme descrito no ofício Dir. Fundação nº 137/02, fls. 61, e na cópia da folha de ponto encaminhada pela citada instituição, fls. 246 a 260;

2) falta de comprovação, após intimação de fls. 58, do efetivo pagamento das despesas de locação de aparelhos de fisioterapia (tens, ultra-som e forno de bier), cujos alugueis registrados em livro caixa (no valor total de R\$ 15.204,37, conforme demonstrativo fls. 235) são incompatíveis com o valor de venda dos referidos aparelhos (totalizados R\$ 1.643,00), informado no catálogo fornecido pelo ISP - Instituto São Paulo, fls. 236 a 244. Nos recibos apresentados, fls. 101 a 109, não constam o endereço dos locadores; e das intimações enviadas aos locadores resultaram em intimação não atendida e locador não encontrado;

3). as refeições e compras de materiais, fls. 175 a 178, não trazem a identificação do beneficiário no corpo dessas notas e, ainda, não ficou comprovado que tais despesas foram necessárias ao exercício da atividade;

4) as despesas com combustível não são dedutíveis, exceto para o representante comercial autônomo. Além disso, não apresentam o nome do beneficiário, fls. 179 a 220 e 228 a 234, e algumas, por serem correspondente a aquisição de gasolina, são incompatíveis com o veículo (movido a álcool) que fiscalizada possuía no ano de 1998, conforme informação prestada à fl. 70;

5) as despesas com oficinas e estacionamento não são dedutíveis pelas mesmas razões da glosa das despesas com combustível, fls. 179 a 234;

6) Despesas com água, luz e telefone são dedutíveis apenas a quinta parte, porque a fiscalizada informou não ter condições de separar o que é particular e o que pertence à atividade (fls. 70 e 130 a 174)

7) As despesas relacionadas no demonstrativo à fl. 261, no valor total de R\$ 124,00, realizadas principalmente na cidade de São Paulo e em Cândido Rondon (PR), se mostram impossíveis, uma vez que a fiscalizada estava à época trabalhando na FAMEMA, na cidade de Marília. Diante disso, foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

que: No Termo de Intimação de fls. 40 a fiscalização deixou claro ao contribuinte

“[...]”

Importante: Quando os dispêndios escriturados no livro caixa não se referirem a gastos usuais tais como água, luz, telefone, aluguel, deverão estar acompanhados da prova de que foram necessários à percepção da receita e/ou à manutenção da fonte produtora.

[...]”

Exemplificamos: Viagens e hospedagens para participação em cursos ou congressos, deverá estar anexo certificado de participação no curso ou evento. Na aquisição de livros técnicos, a nota fiscal deverá informar qual livro foi adquirido e/ou matéria de que trata.”

Em resposta às fls. 40, a contribuinte alega que:

“ELOISA ELENA BRITO BOFIM [...], em cumprimento a intimação fiscal em referência comunicar o extravio dos documentos solicitados pela autoridade fiscal”.

Também em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, fls. 58, a fiscalizada informou às fls. 60 que:

“COM RELAÇÃO AO EXTRAVIO DE DOCUMENTOS RELATADO EM 01/04/2.002:

A) FORAM EXTRAVIADOS TODOS OS DOCUMENTOS PERTINENTES AOS MOVIMENTOS SOLICITADOS EM INTIMAÇÃO FISCAL COMO:

- COMPROVANTES DE PAGAMENTOS

- NOTAS FISCAIS

- DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA

- LIVROS CAIXAS

B) EM RELAÇÃO AS CONDIÇÕES DE EXTRAVIO DO DOCUMENTOS, INFORMO QUE O MESMO OCORREU NO TRAJETO ENTRE O ESCRITÓRIO E MINHA RESIDÊNCIA.

C) NÃO LAVREI BOLETIM DE OCORRÊNCIA.”

Já na peça recursal, a Recorrente reconhece a dificuldade de apresentar os documentos que serviram de base para a dedução das despesas escrituradas em seu livro caixa, em face do alegado extravio.

Portando, nenhum reparo deverá sofrer o lançamento também em relação a essa parte, tendo em vista que ficou evidenciado nos autos que a glosa das despesas consignadas na DIRPF/1999, ano-calendário de 1998, a título de livro caixa, se legitima diante da ausência de documentos concretos que permitam demonstrar que os respectivos desembolsos se deram em benefício da atividade de fisioterapia, desenvolvida pela contribuinte. Além do mais, concorre em desfavor da Recorrente o fato de a fiscalização tê-la intimado, concedendo-lhe, em vão, prazo razoável para a reconstituição dos elementos que alegou extraviados.

No que diz respeito à aplicação da multa por ausência de recolhimento do carnê leão, importa transcrever o entendimento firmado no voto condutor do acórdão recorrido:

“O art. 80, ‘caput’, da Lei nº 7.713/88, estabelece que fica sujeito ao pagamento mensal do imposto de renda a pessoa física que receber de outra pessoa física rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País. Enquadra-se, portanto, a contribuinte, nessa hipótese, já que, com as glosas das despesas dos livros caixa, auferiu rendimentos tributáveis na condição de honorários de fisioterapeuta, sujeitando-se ao recolhimento do carnê-leão.

Em se tratando de lançamento de ofício relativo ao imposto devido sobre rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal (carnê-leão) referente aos anos-calendário 1997 a 2001 cumpre reproduzir o artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997:

‘Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

(...)

II- Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997: (grifei)

a) quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art: 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora; (grifei)

b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.’ (grifei)

Bem entendido, aplicam-se ao lançamento ora em discussão os critérios estabelecidos na alínea “a” do inciso II para os anos-calendário 1997 a 2001, quais sejam, imposto suplementar apurado acrescido de multa e juros de mora, mais a multa

isolada de que trata os incisos I e III do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 abaixo reproduzida.

'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; (grifei)

II — de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifei)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carne-leão) na forma do art. 80 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.' (grifei)

Portanto, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto devido por falta de recolhimento do carnê-leão, no curso do ano-calendário, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto de renda devido lançado em Auto de Infração, em face de se tratar de infrações distintas, com penalidades distintas de acordo com o art.44 e seus parágrafos da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e alterações posteriores, cuja prescrição legal não se pode afastar.

Registre-se, ainda, quanto aos valores da multa isolada do IRPF - Carnê-Leão, há que ser alterado o percentual lançado de 75% (setenta e cinco por cento) para de 50% (cinquenta por cento), em face da aplicação do princípio da retroatividade da penalidade mais benigna, tendo em vista a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ao art.44, II da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à glosa das despesas mencionadas nos itens 1 e 7, transcritos acima, diante da documentação acostada aos autos às fls. fls. 61 e 245 a 260, ficou evidenciada a impossibilidade de realização das respectivas viagens no período relacionado, uma vez que a contribuinte se encontrava trabalhando na cidade de Marília. Desta forma, constatado o intuito de reduzir a base de cálculo do imposto e conseqüentemente o próprio imposto a pagar, há que ser mantida, sobre os valores correspondentes, a aplicação da multa agravada de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (§ 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Registre-se que são infundadas as alegações da contribuinte quanto à interpretação doutrinária contrária ao princípio da legalidade (art. 150, inciso I da Constituição Federal) e proposta conciliatória não regulamentada na legislação tributária.

Observe-se, finalmente, a impossibilidade de se considerar, nessa instância de julgamento administrativo, o pedido de parcelamento o débito que o contribuinte alega haver

declarado no ano-calendário de 2001, exercício de 2002, cabendo à autoridade administrativa de origem eventual pronunciamento a respeito.

Voto por dar provimento parcial ao recurso para tão somente reduzir o percentual da multa isolada para de 50% (cinquenta por cento), em face da aplicação do princípio da retroatividade da penalidade mais benigna.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior - Relator

Voto Vencedor

German Alejandro San Martín Fernández, Redator designado

Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do i. Relator, Jaci de Assis Junior, ousou dele divergir quanto à manutenção da multa qualificada e da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Conforme reiterada jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a qualificação da multa pressupõe a prova inequívoca sobre a intenção do agente em fraudar o fisco. Meras ilações de ordem subjetiva são incapazes de suportar lançamento de multa agravada, ainda mais quando a sua manutenção implica necessariamente em juízo persecutório penal ao fim do processo administrativo e desprezo ao disposto no artigo 112, II do CTN:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;"

No caso em julgamento, a fiscalização não trouxe aos autos prova inequívoca do intuito de fraude e a conclusão pela presença do *animus sonegandi* se baseia na ausência de comprovação de despesas ou na impossibilidade de realizá-las, insuficientes para concluir pela prática de conduta dolosa da Recorrente.

Nesse sentido, 2a. Turma da 2a. Câmara da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do CARF:

COMPROVADA – MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei n. 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal

*qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4,502/64. **O EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO SE PRESUME E DEVE SER DEMONSTRADO PELA FISCALIZAÇÃO. NO CASO, O DOLO QUE AUTORIZARIA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA NÃO RESTOU COMPROVADO, CONFORME BEM EVIDENCIADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO.** A omissão de rendimentos por dois exercícios consecutivos ou a ausência de apresentação de declarações de ajuste anual, isoladamente, sem nenhum outro elemento adicional, não caracterizam o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN. (Acórdão n° 9202-00.971. Processo n. 14041.000301/2004-01. Recurso n° 149.607 Especial do Procurador. Sessão de 17 de agosto de 2010). No mesmo sentido: CSRF - 2a. Turma da 2a. Câmara, Acórdãos n.s 9202-00.969, 9202-00.910 e 9202-00.909. (destaques meus).*

No mesmo sentido, 1ª Turma da CSRF:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. Acórdão n.º 9101-001.403 - Processo n.º 11020.004863/200719. Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. 1ª Turma. Sessão de 17 de julho de 2012.

Não bastasse a reiterada jurisprudência da CSRF do CARF, é de se observar a Súmula CARF n. 14, assim redigida:

"A simples apuração de omissão de receita e 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".

Ainda que a Súmula acima não trate especificamente da questão *sub judice*, sua redação é clara quanto à necessidade de outros elementos, além da simples omissão de rendimentos ou do envio de informações falsas, para suportar a qualificação da multa.

A boa-fé se presume; a má-fé se prova.

A 1ª Turma do C. Superior Tribunal de Justiça, em recurso relatado pelo atual Ministro do STF Luiz Fux, já se manifestou pela redução da multa agravada, em caso no qual não restou devidamente comprovado o dolo específico do agente na prática infracional:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. AUFERIÇÃO INDIRETA. MULTA DO ART. 44, II, DA LEI 9.430/96. NECESSIDADE DE MANIFESTO INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. ART. 136 DO CTN C/C ART. 112

DO CTN. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ CONSIGNADA PELO TRIBUNAL A QUO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade do agente pelo descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias, via de regra, é objetiva, na dicção do Código Tributário Nacional:

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

2. Deveras, a constatação objetiva da infração tributária é matéria diversa da dosimetria da sanção. É que, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, verbis:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

3. Doutrina de escol leciona que:

- "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)

- Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;" (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054)

4. *Precedentes de ambas Turmas de Direito Público: AgRg no Resp 982.224/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 27/05/2010; REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJ 20/08/2008; REsp 254.276/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJ 28/03/2007; REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006; REsp 423.083/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2006, DJ 02/08/2006; Resp 323.982/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 30/08/2004.*

5. *In casu, resta incontroversa nos autos a irregularidade na escrituração contábil da recorrida, uma vez que as operações financeiras (depósitos e pagamentos) ocorridas no ano de 1998, em conta corrente cadastrada em nome de funcionário da empresa autora, compunham a declaração de rendimentos à tributação realizada pela empresa no referido ano base, razão pela qual parte do faturamento decorrente da referida movimentação financeira não foi oferecida à tributação.*

6. *O Juízo singular aplicou multa de 150%, com base no art. 44, II, da Lei 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos, verbis:*

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

7. *O Tribunal a quo entendeu pela ausência de má-fé a ensejar a redução da multa aplicada pelo Juízo singular, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor:*

"Não se depreende das provas a má-fé dos administradores da empresa. As circunstâncias em que ocorreram os fatos, circunscritos ao ano-base de 1998, denotam que as irregularidades partiram mais da inexperiência do que de qualquer ação dolosa. Dessa forma, mostra-se razoável a redução do percentual da multa para 75%, enquadrando,

assim, a situação no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, que prevê penalidade para os casos de falta de declaração e de declaração inexata."

8. *Deveras, restou assentado, inclusive na sentença, a ausência do intuito de fraude, requisito indispensável à incidência da*

multa de 150%, na dicção do art. 44, II, da Lei 9.430/96, o que se coaduna com a ressalva do art. 136 do CTN: "Salvo disposição de lei em contrário (...)", consoante denota-se da seguinte passagem do decisum singular, litteris:

"Com efeito, o proceder do autor não foi correto e a sua contabilidade não traduz efetivamente a sua movimentação. Entretanto, pelo que consta dos autos, este proceder ocorreu apenas no ano de 1998 em razão do problema de saúde do sócio Eider Gothif Ern. E considerando o rígido controle da CIDASC (documentos constantes dos autos) é razoável entender-se que parte da movimentação da conta está inserida no faturamento da empresa."

(...)

10. À míngua da possibilidade de aferir o intuito de fraude, afastado pela instância a quo (Súmula 07), intangível revela-se, sob o ângulo da justiça tributária, o acórdão recorrido.

11. Recurso especial desprovido.

De igual modo, é de se excluir a multa isolada pelo não recolhimento do imposto pelo carnê-leão, por possuir base de cálculo idêntica à da multa de ofício ora mantida, de acordo com a jurisprudência da CSRF deste E. Sodalício:

IRPF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF devido a título de carne-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuírem bases de cálculo idênticas. (Acórdão n.º 9202-00.699 – 2ª Turma da CSRF).

Pelo exposto, conheço e dou PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a qualificação da multa e a multa isolada pelo não recolhimento do imposto pelo carnê-leão.

É como voto.

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

1.1.1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do Acórdão em epígrafe.

Brasília/DF, 18 de julho de 2013

(assinado digitalmente)

JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Presidente

Segunda Turma Especial da Segunda Câmara/Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional