



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

**Processo nº** 13851.000259/2006-85  
**Recurso nº** 153.525 - Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-00.880 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de dezembro de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** NILSON ROBERTO LUCÍLIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercícios: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa:

**IRPF - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICADORA - FRAUDE**

As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, exige do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. A multa aplicável é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

**DECADÊNCIA**

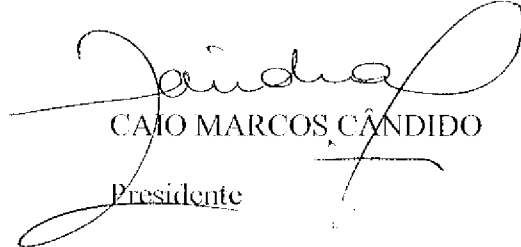
Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

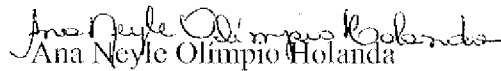
**MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.**

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício aplicada e reduzi-la ao percentual de 75% e, por consequência, declarar a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000, bem como, para excluir a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão. Vencido o conselheiro Caio Marcos Cândido que negava provimento ao recurso.

  
CAIO MARCOS CÂNDIDO  
Presidente

  
Ana Neyle Olímpio Holanda

Relatora

11 FEV 2011 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Caio Marcos Cândido, Alexandre Naoki Nishioka, José Raimundo Tosta Santos, Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração referente a imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), por meio do qual se exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 427.849,88, a título de imposto, acrescido de multa de ofício equivalente a 150% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, que abrange os anos-calendário 2000 a 2004, exercícios 2001 a 2005, em face de haverem sido constatadas as seguintes infrações:

I - omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, com fundamento nos artigos 1º a 3º e §§, da Lei n.º 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º a 3º da Lei n.º 8.134, de 27/12/1990, artigo 1º da Lei n.º 9.887, de 07/12/1999, artigo 1º da Medida Provisória n.º 22, de 08/01/2002, convertida na Lei n.º 10.451, de 10/05/2002, artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, e artigo 43 do Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999;

II - omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, com base nos artigos 1º a 3º, e §§, da Lei n.º 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º a 3º da Lei n.º 8.134, de 27/12/1990, artigo 1º da Lei n.º 9.887, de 07/12/1999, artigo 1º da Medida Provisória n.º 22, de 08/01/2002, convertida na Lei n.º 10.451, de 10/05/2002, artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, e artigo 45 do Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999;

A

III - omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, com esteio nos artigos 1º a 3º, e §§, e 8º da Lei n.º 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º a 4º da Lei n.º 8.134, de 27/12/1990, artigo 1º da Lei n.º 9.887, de 07/12/1999, artigo 1º da Medida Provisória n.º 22, de 08/01/2002, convertida na Lei n.º 10.451, de 10/05/2002, artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, e artigo 45, 106, I, 109 e III do Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999;

IV - multa isolada pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, fundamentada no artigo 80 da Lei n.º 7.713, de 22/12/1988 e/c os artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430, de 26/12/1996, artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, e artigo 957, parágrafo único, inciso III, do Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999.

2. Motivou a ação fiscal a realização de pesquisas junto aos sistemas da Secretaria da Receita Federal, em que foi verificado que o sujeito passivo possuía vários registros de rendimentos de pessoas jurídicas informados em declaração de imposto retido na fonte (DIRF) e de rendimentos de pessoas físicas informados em declaração de ajuste anual de terceiros, porém, nunca houvera apresentado declaração de rendimentos.

3. Cientificado do lançamento aos 21/03/2006, o sujeito passivo, em contraposição, apresentou a impugnação de fls. 178 a 193.

4. Levado o litígio a análise, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP II (SP) acordaram por dar o lançamento como procedente, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO- Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Exercícios: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005*

*Ementa: MULTA ISOLADA E MULTA PROPORCIONAL - duas condutas delitivas ensejam duas respostas sancionárias. Não há concomitância entre multas decorrentes de comportamentos ilícitos diversos, ainda que sejam quantificadas mediante bases de cálculo de valor idêntico*

*MULTA QUALIFICADA - são as circunstâncias da conduta que caracterizam o elemento subjetivo da conduta. Deixar de entregar declarações de rendimentos por longos períodos, especialmente quando são omitidos valores de elevada monta, caracteriza a omissão intencional do sujeito passivo para dificultar a atuação do Fisco*

*Lançamento Procedente*

5. Intimado aos 13/07/2006, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário.

6. Em julgamento proferido pela Segunda Câmara do então Primeiro conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, decidiu o colegiado pela anulação da decisão de primeira instância, com fundamento de que nela ocorrera ilegalidade, por contradição entre a parte dispositiva do ato, na qual o lançamento foi considerado "procedente", o que significa

manter a integralidade do crédito tributário, enquanto no voto e na conclusão deste, decidido pela procedência parcial.

7. Aquele colegiado julgador de segunda instância resumiu seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

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

*Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005*

*NULIDADE - ATO ADMINISTRATIVO - REQUISITOS – É nulo, por cerceamento ao direito de defesa, o acórdão de primeira instância portador de contradição entre a conclusão posta no voto e aquela da decisão colegiada externado na parte dispositiva. A nulidade desse ato também pode decorrer da falta de assinatura o do presidente*

*Decisão anulada.*

8. Submetido a novo julgamento pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP II (SP), foi decidido pela parcial procedência do lançamento, com a redução da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão de 150% para 50%, haja vista a alteração do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, pelo artigo 14 da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, nos termos da ementa que se transcreve:

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

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004*

*DECADÊNCIA.*

*O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO - MULTA DE OFÍCIO - SIMULTANEIDADE*

*É cabível o lançamento da multa isolada sobre carne leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, porquanto são multas aplicáveis sobre bases de cálculo distintas e penalizam infrações diferentes.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – APLICAÇÃO.*

*Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos o intuito de fraude.*

*MULTA ISOLADA - REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE APLICAÇÃO*

*A Lei aplica-se a caso pretérito, nos atos não definitivamente julgados, quando lhe comine penalidade menos severa. Assim,*

*J*

*deve ser reduzida a multa isolada sobre o valor do imposto devido mensalmente para 50%, consoante a nova redação do artigo 44, II, da Lei 9.430/96*

*Lançamento Procedente em Parte*

9. Intimado ao 10/09/2008, o sujeito passivo apresenta sua irresignação por meio de recurso tempestivo de fls. 373 a 393.

10. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta, em síntese, os argumentos de defesa a seguir enumerados:

I - a decadência do direito de Fazenda Pública efetuar o lançamento do imposto, juros de mora e multas isoladas por falta de recolhimento do carnê-leão relativamente ao período de janeiro de 2000 a fevereiro de 2001;

II - a desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, uma vez que não houve qualquer intuito de fraude por parte do contribuinte;

III - a exclusão da multa isolada qualificada, por falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitante com a multa de ofício qualificada, por ser incabível a aplicação simultânea de ambas as multas, vez que incidem sobre uma mesma base de cálculo.

11. Ao final, requer o acolhimento do recurso apresentado, com o atendimento das razões apresentadas.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto da lide que ora se discute é a cobrança de valores do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), acrescidos de multa de ofício de 150% e de juros de mora, referentes a valores depositados não oferecidos à tributação, que abrange os anos-calendário 2000 a 2004, exercícios 2001 a 2005, durante o ano-calendário 2000, exercício 2001.

Para combater a imposição tributária, alega a recorrente que teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar os valores do imposto, juros de mora e multas isoladas por falta de recolhimento do carnê-leão relativamente ao período de janeiro de 2000 a fevereiro de 2001.

Tal questão deve ser de pronto enfrentada, vez que ensejadora de extinção do crédito tributário.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se

cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico neste Colegiado o entendimento da subsunção do imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF) à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Destarte, fixada a data do fato gerador, no termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Assim, necessário é que se determine a data da ocorrência do fato gerador do IRPF, que, segundo entende este colegiado, perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual deve-se considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento,

Entretanto, na espécie, há uma particular situação que deve ser averiguada no tocante à ocorrência ou não de fraude, dolo ou simulação, vez que tal fato seria suficiente para afastar a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para que fossem observadas as determinações do artigo 173, I, do mesmo legal, o que implicaria projetar o *dies a quo* do referido cômputo para o primeiro dia útil do exercício seguinte, o que se confirma em manifestação reiterada do STJ, como expresso no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR  
HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º e 173 do CTN)

↓

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido. (grifos da transcrição)

No caso dos autos, argumenta a autoridade fiscal que o atuado não apresentou, em sua declaração de ajuste anual do exercício sob fiscalização, dados sobre os seus rendimentos, o que seria suficiente para configurar a existência de dolo, fraude ou simulação, inclusive com a majoração do percentual da multa de ofício para 150% do valor do tributo devido.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo devido enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336 a 337) discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

*a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)*

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do Código Tributário Nacional, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios **“sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”**,

J

extraíndo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Nesse passo, não é inoportuno lembrar que a vedação do confisco, inscrita no artigo 150, IV, da Constituição Federal, é dirigida aos tributos e não às multas, que como demonstrado, são penalidades por infração tributária.

Entretanto, *in casu*, a multa de ofício aplicada no lançamento, no percentual de 150%, teve esteio no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

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

(-)

*II - cento e cinqüenta 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*

A questão fulcral para o deslinde da controvérsia ora sob análise cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, ao ser submetido à exação com base em depósitos bancários de origem não comprovada teria cometido fraude fiscal.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *litteris*:

*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.*

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da

A

ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

Somente é cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada.

Considerando-se as gravíssimas consequências da qualificação da multa de ofício, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, mister que estejam comprovados, com todos os elementos de prova, o evidente intuito de fraude.

Também, por óbvio, o evidente intuito de fraude não pode ser caracterizado pela forma reiterada de infração ou pelo montante do tributo devido.

Na espécie, a autoridade fiscal entendeu pertinente a majoração da multa de ofício para 150%, conforme Descrição dos Fatos (fls. 152 a 159), sob os seguintes fundamentos:

*No presente caso temos a figura de omissão total de rendimentos e de bens durante toda uma vida, pois nos sistemas de controles da SRF não havia, sequer, um registro de declaração de rendimentos entregue nos últimos dez anos por parte do fiscalizado*

Configurado está que agente fiscal considerou a omissão reiterada como comportamento doloso.

O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos, compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

Existem no direito dois tipos de dolo: o dolo civil e o dolo penal. O dolo civil é o artifício enganoso, malicioso, de má-fé, utilizado por uma pessoa para induzir alguém à prática de um ato em seu prejuízo, que jamais seria praticado caso a realidade fosse de seu pleno conhecimento.

Já o dolo penal é definido como sendo a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso.

*J*

Quando a lei fiscal define a fraude como o ato doloso, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo, está se referindo ao dolo penal.

Isso porque, a fraude e o dolo civil são duas espécies distintas do gênero defeitos dos negócios jurídicos, conforme previsto no artigo 138 do Código Civil Brasileiro.

Necessariamente, portanto, a fraude fiscal é aquela caracterizada pela prática de uma ação ou omissão intencionalmente criminosa, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo.

Também, por óbvio, o evidente intuito de fraude não pode ser caracterizado pela forma reiterada de infração ou pelo montante do tributo devido.

Na descrição da norma, de forma solar, não está incluída a conduta reiterada em omitir rendimentos, por tal, esse fato não pode ser utilizado, por si só, como elemento fundante para a imposição, vez que, em direito penal tributário, como em direito penal, não há crime sem lei que assim o defina, e, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

De outra, não se comprovou a fraude, na forma do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que 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 ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como dito pelo agente fiscal, a autuada omitiu em suas declarações de ajuste anual os rendimentos auferidos.

*Data venia*, não foi especificada uma ação ou omissão dolosa visando a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda.

Em tais casos, é primordial 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 sujeito passivo.

*Concessa venia*, exagera-se ao afirmar que qualquer pagamento a menor de imposto é sonegação. Deve-se distinguir a falta de pagamento - inadimplência fiscal - do ato de sonegar, que é a intenção deliberada de fraudar a apuração do imposto devido.

Esse pensamento alinha-se com aquele esposado no Acórdão nº 104-22619, da lavra do Conselheiro Nelson Malmann, cuja ementa se transcreve:

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 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.*

A

(.)

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 de fraude, 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 (destaques da transcrição)*

A se seguir, tomando-se por extremo, que qualquer omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual do imposto de renda seria meio hábil para qualificar a multa de ofício, pois a omissão poder-se-ia ser encarada como sonegação - 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 da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Esse não pode ser o melhor entendimento para os casos em que são cabíveis a qualificação da multa de ofício, e, nesse sentido, afirma Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário, Editora Dialética, São Paulo: 2004):

*Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc, prevista no inciso I que vai levar à multa em dobro. A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc*

Com efeito, na espécie, não tendo a fiscalização demonstrado a existência de dolo por parte do contribuinte em relação às infrações apuradas, nas condições impostas pela norma legal, descabe a qualificação da multa de ofício em 150%, devendo ser reduzida para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, em não se configurando a fraude, o dolo ou a simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar tomando-se os mandamentos do artigo 150, § 4º do CTN, tendo-se por *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial o dia 31 de dezembro do ano-calendário em que foi apurada a infração fiscal.

f

Como o sujeito passivo fora cientificado do lançamento aos 21/03/2006 (fl. 175), já havia decorrido os cinco anos do fato gerador do IRPF referente ao ano-calendário 2000, exercício 2001, estando o crédito tributário correspondente fulminado pela decadência.

O recorrente ainda se insurge contra imposição da multa isolada aplicada por falta de recolhimento do carnê-leão, referente aos rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas e pessoas físicas.

Na espécie, referida penalidade foi aplicada em concomitância com aquela que diz respeito à falta de oferecimento dos rendimentos auferidos à tributação, ou seja, o objeto do lançamento.

Tenho entendido pelo afastamento da penalidade sob o argumento da impossibilidade de coexistir a referida multa isolada conjuntamente com a multa de ofício normal, incidente sobre o tributo objeto do lançamento. Isto porque tal fato afronta toda nossa construção jurídica que repudia a dupla penalização, vez que, estando o contribuinte punido com a referida multa de ofício, não há como lhe imputar outra penalidade sobre a mesma base de cálculo.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente ao ano-calendário 2000, exercício 2001, reduzir a multa de ofício a 75% e excluir a multa isolada.

É o voto.

Sala das Sessões, em 1 de dezembro de 2010

  
Ana Neyle Olímpio Holanda

