



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.722093/2013-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.309 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrente MÁRCIO ANTONIO DOMINGUES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009, 2010

CARNÊ-LEÃO. CUMULATIVIDADE SANCIONADORA. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 147.

A edição da Medida Provisória nº 351/2007 passou a admitir a simultaneidade da aplicação das multas isolada e de ofício, previstas pelo art. 44, I e II da Lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITOS. 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.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITOS. SÚMULA CARF Nº 25.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.

A qualificação da multa de ofício é condicionada à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento 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.

PROCEDIMENTO FISCAL. INÍCIO. SÚMULA CARF Nº 33.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a a 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado) e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

De início, para consulta e remissão aos marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

	Índice de Peças Processuais			
Documento	Auto de Infração	Impugnação	DRJ - Acórdão	Recurso Voluntário
Localização (Fl.)	5/27	961	1011	1031

Para registro, acompanha apenso os autos do processo nº 13855.722094/2013-95 que, em síntese, trata de representação fiscal para fins penais.

Diante da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, o recorrente se insurgiu perante o contencioso administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 16-55.165 da lavra da 19ª Turma da Delegacia da RFB de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SPI).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

DO LANÇAMENTO

O processo refere-se a dois lançamentos distintos, auto de infração de fls. 02/22, lavrado em face do contribuinte acima identificado, originado de procedimento fiscal instaurado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF de n.º 0812300/00261/13, relativo ao imposto de renda pessoa física dos exercícios 2010 e 2009, por meio do qual foi exigido o seguinte crédito tributário apurado:

Crédito Tributário Lançado	
Composição do Crédito	Valores
IRPF Suplementar (cód. 2904)	R\$ 171.051,09
Multa de Ofício	R\$ 255.100,25
Multa Isolada	R\$ 75.043,04
Juros de Mora	R\$ 42.125,04
Total do Crédito Tributário	R\$ 543.319,42

De acordo com o anexo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 04/10, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento das seguintes infrações abaixo relacionadas, conforme valores de imposto e percentual de multa por fato gerador específico contidos no citado discriminativo:

- 001 Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas Sujeitos a CarnêLeão / Omissão de Rendimentos de Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas.
002 Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Ajuste Anual) / Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa.
003 Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (CarnêLeão) / Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa.
004 – Multas Isoladas / Falta de Recolhimento do IRRP devido a Título de CarnêLeão.

A notificação de lançamento, fls. 23/26, relativo ao exercício 2011, ano calendário 2010, exigiu do contribuinte o seguinte crédito tributário:

Crédito Tributário Lançado	
Composição do Crédito	Valores
IRPF Suplementar (cód. 2904)	R\$ 13.248,79
Multa de Mora	R\$ 2.649,75
Juros de Mora	R\$ 2.640,48
Total do Crédito Tributário	R\$ 18.539,02

De acordo com o anexo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 24, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento da seguinte infração abaixo relacionada, conforme valor de imposto por fato gerador específico contido no citado discriminativo:

- 001 Compensação Indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte.

Os fundamentos legais do lançamento encontram-se especificados às fls. 04/10 e 24.

A descrição pormenorizada do desenvolvimento da ação fiscal, assim como das razões de fato constatadas que ensejaram o lançamento das infrações supramencionadas encontram-se no Termo de Verificação Fiscal, fls. 27/39.

Esclarece a autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal que a infração apurada de omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas sujeitou-se a aplicação multa de ofício qualificada, prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, tendo em vista a conduta reiterada por 24 (vinte e quatro) meses seguidos, caracterizada pela prática intencional evidenciada pela não emissão de recibos de prestação de serviços advocatícios aos autores de ações judiciais que patrocinava.

Tendo em vista que os fatos apurados configuram, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária definido pelos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/1990, foi elaborada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, conforme determinado pelo Decreto n.º 2.730, de 10/08/98, e pela Portaria SRF n.º 326, de 15/03/05, a qual será encaminhada ao Ministério

Público Federal, observando-se o artigo 83 da Lei n.º 9.430/96 e o artigo 3º da Portaria SRF n.º 326/2005.

DA IMPUGNAÇÃO

Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, o contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 921/928 através de advogado, anexando procuração às fls. 960 e documentos às fls. 929/958, alegando em síntese que:

- é nulo o lançamento com fundamento no art. 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72;
- já retificou as DIRPF'S dos exercícios 2010 e 2011 e recolheu o tributo devido;
- há bis in idem na aplicação concomitante de multa de ofício com multa isolada, que tem sido repelida pelo CARF, conforme súmula 14 e jurisprudência reiterada;
- é pessoa idônea e nunca teve a intenção de lesar o Fisco;
- possui pequeno escritório de advocacia e nunca se furtou a emitir recibos para seus clientes conforme relatado pela autoridade fiscal;
- há desproporcionalidade entre a imposição fiscal e as informações prestadas em sua DIRPF, motivo pelo qual, a sanção deve ajustar-se à razoabilidade e não o contrário;
- o único acréscimo patrimonial à sua renda foram os honorários profissionais que incidiram sobre o valor auferido pelos seus clientes, no percentual de 30%;
- requer exclusão da multa de ofício qualificada pela não subsunção à hipótese de incidência dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, sendo que sempre apresentou toda a documentação solicitada pela autoridade fiscal;
- o impugnante não recebeu rendimentos tributáveis totais de R\$ 468.276,38 conforme consignado no AI, valor total dos alvarás/guias de levantamento judiciais informados pelas instituições financeiras Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal, mas tem direito somente o percentual de 30%, valor máximo de honorários advocatícios permitidos pela OAB/SP;
- protesta pela produção de provas por todos os meios permitidos em direito;
- sofreu grave acidente automobilístico e somente poderá entender ou assinar documentos a partir de 10/2013;

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ/SPI decidiu por unanimidade não dar provimento a impugnação e, assim, manteve a integralidade do crédito tributário contestado. Segue ementa do acórdão.

DRJ ACORDÃO - EMENTA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2009, 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE RETIFICADORA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

Incabível a retificação de declaração IRPF após o início de procedimento fiscal relativo ao ano calendário que se pretenda a correção, não se caracterizando como denúncia espontânea o referido ato de retificação de declaração.

MULTA ISOLADA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

Nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade pela prática de infrações tributárias é objetiva, independentemente da intenção do agente ou responsável.

PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE.

É defeso em sede administrativa discutir a constitucionalidade e ou legalidade das leis em vigor.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual é legítima a constituição do crédito tributário respectivo.

MULTA QUALIFICADA.

É devida a multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsão contida no §1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Regra geral, toda prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado fazê-lo em momento processual diverso.

PROBLEMAS DE SAÚDE.

Problemas de saúde não tem o condão de eximir o contribuinte da obrigação que ensejou a imputação da infração tributária.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carrou em síntese os seguintes fundamentos.

RECURSO VOLUNTÁRIO

BREVE RESUMO

Que foi efetuado o lançamento de ofício tendo em vista a apuração de infrações decorrentes de rendimentos de pessoas físicas sujeitos a carnê-leão e conseguinte omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas;

RAZÕES RECURSAIS - NULIDADE

Que houve retificação a tempo das declarações de renda relativas aos exercícios fiscais 2009/2010 e 2010/2011;

Que foram recolhidos os tributos devidos (DARF);

Que a cumulatividade entre a multa de ofício e a multa isolada implica em *bis in idem*, pelo que deve ser aplicada a Súmula CARF nº 14;

INEXISTÊNCIA DE DOLO – AFASTAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Que logo que notificado, o recorrente apresentou as declarações retificadoras e na sequência promoveu os recolhimentos devidos;

Que não há dolo porque o recorrente confiou em sua contabilista e porque nunca se furtou em emitir recibos a seus clientes;

Que procedeu corretamente ao cumprimento da obrigação acessória;

Que a desproporcionalidade entre o AI e o estado fático delineado pelo contribuinte é perceptível pois regularmente informou rendimentos, informou carnê-leão, regularmente informou dependentes, optou pela declaração simplificada e recolheu o IRPF devido;

Que se o recorrente recolheu sobre o que recebeu (30%) e não sobre o que seus clientes receberam (100%), deve prevalecer a primeira hipótese;

Que a ausência de dolo impõe o afastamento da pesada multa de ofício aplicada, ainda mais porque o recorrente, *sponte propria*, corrigiu, declarou e posteriormente quitou parte do tributo;

Que a única expressão econômica acrescida à renda do recorrente foram os honorários contratuais sobre a expressão econômica global de seus clientes;

Que nunca teve a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e sequer das condições pessoais do recorrente;

Que também nunca teve a intenção de fraudar, impedir ou retardar a fiscalização;

Que o recorrente nunca teve rendimentos totais tributáveis de R\$ 468.276,38; contrariamente, este foi o valor final dos alvarás / guias de levantamentos informados pelo Banco do Brasil S.A. e pela Caixa Econômica Federal nos dois exercícios telados (2010 e 2011);

Que aplicado o percentual de 30%, o máximo preconizado pela tabela da OAB/SP em ações de mesma natureza, chega-se ao montante tributável de R\$ 140.482,91, cifra já declarada pelo recorrente;

PEDIDO

ISTO POSTO, requer respeitosamente a V. Exas a reversão da doutra decisão de primeiro grau e integral provimento deste recurso e correlatos pedidos para se cancelar o AIIM citado ou se o caso reduzir-se as penalidades acessórias intituladas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

ADMISSIBILIDADE

TEMPESTIVIDADE E PRESSUPOSTOS

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância por via postal, em 20/02/2014, conforme Aviso de Recebimento (fl. 1060). Uma vez que o recurso foi protocolizado em 14/03/2014 (fl. 1031), é considerado tempestivo ademais de preencher os pressupostos legais de admissibilidade.

MATÉRIA CONHECIDA

APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS

O recorrente pleiteia a aceitação de declarações retificadoras apresentadas posteriormente ao início da ação fiscal, circunstância que atrai o instituto da espontaneidade disciplinado pelo art. 138, parágrafo único do CTN.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Para elucidação da questão, vale reproduzir trecho do voto proferido na decisão de piso, fl. 1017.

A lei não proíbe o ser humano de errar. Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível de forma menos injusta para o Fisco quanto para o contribuinte.

A legislação do imposto de renda não inibe a correção de erros ou as retificações necessárias, mormente aquelas relacionadas com a definição do conteúdo material e quantitativo do fato gerador do IRPF e a determinação de sua base de cálculo.

O preenchimento da Declaração de Ajuste Anual é de única e exclusiva responsabilidade do próprio declarante, que deve se certificar de que as informações foram transmitidas na sua boa forma.

Cabe ao contribuinte confirmar os dados transmitidos e, caso verifique irregularidades, retificar tempestivamente a Declaração antes do início de qualquer procedimento fiscal.

(...)

Os dispositivos acima reproduzidos afastam a caracterização da denúncia como espontânea quando apresentada após o início do procedimento administrativo.

O contribuinte propõe a retificação de suas declarações anteriormente entregues após o lançamento fiscal e, portanto, após o início do procedimento de ofício, em evidente afronta aos dispositivos anteriormente reproduzidos, com o intuito único de excluir imposto devido.

O termo de início da ação fiscal foi lavrado e cientificado em 04/2013, fl. 48, ao passo que a lavratura do AI e da NFL foi procedida em 08/2013, fl. 5 e 17.

Ora, uma vez deflagrada a ação fiscal tendente a apurar determinado fato tributário e regulamente cientificado o contribuinte, não há que se cogitar em exclusão de responsabilidade salvo a hipótese de inoperância da autoridade fiscal, o que não é o caso.

Pelo contrário, este Tribunal Administrativo já se pronunciou a respeito da espontaneidade tributária por meio da Súmula CARF nº 33.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Destarte, pela extemporaneidade identificada nos fatos, não se prestam as retificações para afastar o lançamento realizado.

DA AUSÊNCIA DE DOLO

Mais adiante, ainda com arrimo na pleiteada eficácia das retificadoras extemporâneas, o recorrente postula o alijamento da responsabilidade ao atribuir culpa ao profissional contábil incumbido de satisfazer suas obrigações tributárias. Neste sentido, evoca a boa-fé alegadamente presente na sua vida fiscal para elidir o dolo que dá causa a aplicação da multa de ofício pela autoridade fiscal.

Todavia, o entendimento da defesa não pode prosperar. A interposição de assessoria profissional não é uma solução capaz de afastar a responsabilidade tributária definida pelo CTN. Por outro lado, os eventuais infortúnios decorrentes da prestação de serviço, entre as partes contratantes, deve-se resolver diretamente entre elas na seara civil, sempre preservado o interesse fiscal.

Em tempo, registre-se que a matéria fiscal independe do ânimo subjetivo do agente, afora estar submetida aos ditames do CTN quanto estabelece sua obrigatoriedade e vinculação na atividade de lançamento.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, sem prejuízo da análise relativa a qualificação da multa produzida em apartado próprio, sem razão o recorrente nestes fundamentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

A peça recursal colaciona tese no sentido de que aos rendimentos apurados no procedimento fiscal deveria incidir o percentual de 30%, consistente no teto remuneratório fixado pela OAB/SP. De outro modo, não seria todo o volume de recursos levantado causa de enriquecimento patrimonial, uma vez que parte pertenceria aos clientes; mas, tão somente, aquela parcela que caberia ao recorrente na forma de honorários.

O tema foi exaurido pela DRJ/SPI nos seguintes termos, fl. 1023.

O Termo de Verificação Fiscal às fls. 33 esclareceu o procedimento adotado pela autoridade lançadora quanto aos rendimentos omitidos pelo autuado de pessoas físicas, sendo que sempre foi considerado o limite de honorários profissionais de 30% estabelecido pelo órgão de classe para reclamatórias trabalhistas, desde que tivesse sido apresentado pelo interessado cópia do alvará judicial e/ou contrato de honorários profissionais após diligência fiscal, não merecendo guarida os protestos neste sentido. Reproduzimos a seguir a descrição do procedimento que foi adotado pela autoridade lançadora:

Obs1.: Quando apresentado pelo contribuinte apenas o valor total recebido pelo autor da ação (Alvará de Levantamento) e o contrato de prestação de serviços advocatícios, esta auditoria aplicou o percentual estipulado no referido contrato (30 %) sobre o valor bruto recebido pelo autor, para de...inação do valor recebido pelo contribuinte acima identificado.

Obs2.: Quando apresentado pelo contribuinte apenas o valor total recebido pelo autor da ação (Alvará de Levantamento) e não sendo apresentado o contrato de prestação de serviços advocatícios, esta auditoria aplicou o percentual estipulado nos demais contratos apresentados (30 %) sobre o valor bruto recebido pelo autor, para determinação do valor recebido pelo contribuinte acima identificado.

*Obs3: Quando **não** apresentado pelo contribuinte o valor total recebido pelo autor da ação (Alvará de Levantamento) e/ou o contrato de prestação de serviços advocatícios, e em respostas às diligências efetuadas por esta auditoria os contribuintes citados apresentaram Declarações de Recebimento de Honorários Advocatícios **assinadas pelo Sr. Marcio Antonio Domingues**, esta auditoria utilizou o valor constante em tal declaração.*

Em que pese a insurgência, fato é que o procedimento adotado pela autoridade fiscal já considerou o percentual reclamado, desde que apresentada a correspondente comprovação na forma de alvarás judiciais ou contratos.

Não acolho, assim, a tese posta neste apartado.

BIS IN IDEM

Neste apartado, o recorrente alega ser indevida a cumulação da multa por lançamento de ofício e da multa isolada, o que consistiria em *bis in idem* sob sua ótica. Sobre o tema, é necessário recorrer a Súmula CARF nº 147 em que fica assentada a admissão da simultaneidade sancionatória desde a edição da Medida Provisória nº 351/2007.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Sem razão a defesa.

INEXISTÊNCIA DE DOLO – DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A defesa evoca a Súmula CARF n.º 14 na tentativa de afastar a qualificação da multa de ofício cominada no lançamento. Sobre este particular, é necessário recorrer motivação contida no Termo de Verificação Fiscal, fl. 40.

O contribuinte deixou de informar rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual é ato omissivo que leva às consequências materiais previstas nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64. E a caracterização do dolo, fica, em tese, demonstrada pela conduta reiterada do contribuinte, que omitiu rendimentos tributáveis referentes vinte e quatro meses seguidos. Este comportamento nos leva a concluir que não houve um mero erro que passou despercebido, mas, de fato, prática intencional, que fica ainda mais evidenciada por não ter o contribuinte emitido, na época apropriada, diversos recibos de prestação de serviços advocatícios para os autores das respectivas ações judiciais. Tal prática impedia os autores das respectivas ações judiciais de declarar em suas Declarações de Imposto de Renda os valores pagos ao Sr. Marcio, não permitindo que a Receita Federal, através de um simples cruzamento de dados, encontrasse o valor de rendimento omitido pelo mesmo.

O eventual argumento de que o contribuinte, ao reiteradamente deixar de somar rendimentos tributáveis à base de cálculo do imposto de renda, não soubesse que haveria reflexo no resultado do imposto devido, causando dano ao Erário, também não é aceitável, haja vista, o mesmo ter declarado valores em suas Declarações dos anos-calendário 2009 e 2010.

Aqui cabe lembrar que os crimes previstos na Lei n.º 8.137/90 admitem também a forma do dolo eventual, que caracteriza-se pela assunção do risco de produzir o resultado delituoso de sua conduta que, ainda que não tenha sido desejado, certamente fora previsto e era bastante provável, tal como configurado no caso agora em exame.

Como visto, a qualificação prevista pelo art. 44, I, § 1º da Lei n.º 9.430/1996 se vale dos preceitos contidos nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964, de maneira que a contumácia supressiva do recorrente justificou a decisão da Autoridade Fiscal.

LEI Nº 9.430/1996

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.

LEI Nº 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.

Segundo a DRJ/SPI, o evidente intuito de fraude requerido pela Súmula CARF n.º 14 para fins de qualificação sancionatória é evidenciado, no caso posto, pelo ardil revelado pela omissão consciente e contínua de rendimentos, voltada para impedir ou retardar o conhecimento da matéria tributária por parte da autoridade fiscal, fl. 1026.

No presente procedimento fiscal a autoridade fiscal consigna no Termo de Verificação Fiscal às fls. 35 que o dolo restou demonstrado pela conduta reiterada do contribuinte que omitiu rendimentos tributáveis por 24 meses seguidos, tratando-se de uma prática intencional e não erro, evidenciada também pelo fato que este não emitia aos seus clientes recibos de honorários profissionais, o que impedia que estes declarassem em suas DIRPF'S os valores pagos ao autuado, impossibilitando o cruzamento pela Receita Federal de dados e que se encontrasse o rendimento omitido pelo contribuinte. Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei n.º 9.430/1996.

Com a devida vênia às interpretações acima, a repetição do comportamento *de per si* não serve como prova suficiente para a qualificação da multa de ofício. Para tanto, é necessário que se evidencie o dolo específico do agente em perpetrar alguma das condutas tipificadas na Lei n.º 4.502/1964, exigidas para fins de qualificadora. Neste sentido, o entendimento da CSRF.

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-002.059 – Mar/2012
De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, c/c Sumula n.º 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 o agravamento 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. Recurso especial negado.

Pela relevância, o tema já se encontrada consolidado neste Conselho conforme as Súmulas CARF n.º 14 e 25.

SÚMULA CARF N.º 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.

SÚMULA CARF N.º 25
A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Pelo exposto, razão assiste a parte no sentido de desqualificar a multa de ofício, fazendo incidir o percentual de 75%.

▪ Conclusão

Baseado no exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso no sentido de desqualificar a multa de ofício para fazer incidir a alíquota de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro