



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

Processo nº 13971.000841/2005-02
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.615 – 1ª Turma
Sessão de 16 de abril de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Central Blumenauense de Carnes Ltda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

MULTA QUALIFICADA - REQUISITO - DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA - NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IMPOSSIBILIDADE - Quando se intima o sujeito passivo a apresentar provas que a lei define como de responsabilidade dele e que se consubstanciam nos meios hábeis à conformação ou não da presunção, a não apresentação destas provas tem por única decorrência ter-se por verdade aquilo que a hipótese legal presume, não sendo suficiente para o agravamento da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada) que mantinha a multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Em sessão de 25 de abril de 2007 a Primeria Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando recursos de ofício e voluntário, por unanimidade de votos negou provimento ao recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e reduzir as multas isoladas ao percentual de 50%, nos termos da ementa a seguir:

IRPJ E REFLEXOS — LUCRO REAL - QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO — APREENSÃO DE LIVROS - INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS PRESTADOS VOLUNTARIAMENTE — OMISSÃO DE RECEITAS — PRESUNÇÃO — MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA — MULTA ISOLADA AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO.

Prestadas as informações bancárias pelo próprio contribuinte não há que se falar em quebra de sigilo bancário.

Tendo os livros fiscais sido fornecidos pela Recorrente não há que se falar em apreensão ilegal destes.

A existência de valores constantes em movimentação bancária de origem não comprovada pelo contribuinte caracteriza a omissão de receitas tendo em vista a presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

A qualificação da multa de ofício apenas se justifica em caso de comprovado intuito de fraude, não sendo este o caso dos autos.

O agravamento da multa de ofício apenas é cabível quando comprovado o intuito do contribuinte em embarçar a fiscalização.

A simples ausência de informações não caracteriza embarço fiscalização, sendo descabido o agravamento de multa por tais razões.

Multa Isolada - Recolhimento a menor das parcelas mensais — A falta de recolhimento de antecipações do tributo ou a sua

insuficiência, impõe a cobrança de multa de lançamento de ofício isolada.

Multa Isolada - Redução da multa para 50% - Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006 - Retroatividade Benigna - Aplica-se a fato pretérito a legislação que deixa de considerar o fato como infração, consoante dispõe o artigo 106, inciso II, "a", do Código Tributário Nacional.

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com recurso especial de divergência no que se refere à desqualificação e ao desagravamento da multa.

Como paradigmas, traz, por suas ementas, os Acórdãos 105-15847, 105-17036, 105-14098, 107-08023 e 202-18698 em relação à qualificação da multa e, 104-18755 e 106-14901 em relação ao agravamento da multa.

O Presidente negou seguimento ao recurso, entendendo que as decisões em sentido diferente deram-se em razão de particularidades fáticas, conforme motivação a seguir:

“Observa-se que, à luz da legislação processual, o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, não havendo, pois, caracterização da divergência se o acórdão recorrido não tiver entre seus fundamentos aquele apontado nos paradigmas ou se as circunstâncias apresentadas não identificarem. Via de regra, só se admite recurso especial quando se interpreta de forma divergente a norma in abstracto e não os fatos in concreto. No caso presente, a divergência incontestada na interpretação dos fatos e não da norma, sendo vejamos.

No caso do Acórdão recorrido, tem-se que no caso do acórdão recorrido, entenderam os julgadores que a partir das provas dos autos não houve caracterização do evidente intuito de fraude. Além disso, entenderam também os julgadores que não era o caso de agravamento da multa porque a intimação do contribuinte foi exatamente para comprovar a origem dos depósitos bancários e a não apresentação dos comprovantes caracterizou justamente a omissão de receita e não conduta do contribuinte tendente a dificultar ou inviabilizar o trabalho da fiscalização. Trata-se de um contexto fático completamente particularizado, em que o realce está na interpretação dos fatos.

Por outro lado, no caso dos acórdãos paradigmas, entenderam os julgadores que seria o caso de aplicação da multa qualificada no caso dos acórdãos 105-15347 e 105-17036, e aplicação do agravamento da multa no caso dos acórdãos 104-18755 e 106-14901, a partir da análise das provas daqueles autos. “Ou seja, os fatos são distintos daqueles tratados no recorrido.”

Dessa forma, impossível configurar o dissenso entre o acórdão recorrido e o paradigma, vez que as situações fáticas são distintas.

A Fazenda Nacional entrou com agravo, que restou acolhido.

Às fls. 251 e seguintes, contrarrazões do sujeito passivo, pugnando pelo não recebimento do recurso e manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Dispõe o art. 67 do Regimento Interno que *compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional aponta divergência de interpretação da lei tributária, no que se refere à desoneração das multas aplicadas, matéria abrangida especificamente pelos seguintes itens da ementa do acórdão recorrido:

A qualificação da multa de ofício apenas se justifica em caso de comprovado intuito de fraude, não sendo este o caso dos autos.

O agravamento da multa de ofício apenas é cabível quando comprovado o intuito do contribuinte em embarçar a fiscalização.

A simples ausência de informações não caracteriza embargo a fiscalização, sendo descabido o agravamento de multa por tais razões.

Quanto à qualificação da multa, o despacho que deu seguimento ao recurso assim identificou o dissídio jurisprudencial:

“No atacado a multa qualificada foi afastada pois, entendeu a Câmara que é necessário o evidente intuito de fraude (fl. 2.520). No caso há, presunção de omissão de receitas que por si só, afasta o evidente intuito de fraude necessário para aplicação da penalidade aplicada (fl. 2.521). Não resta demonstrada pelo fisco qualquer atitude dolosa por parte da recorrente.(fl. 2.521).

Já nos acórdão paradigmas a situação fática idêntica, omissão de receitas por presunção legal (artigo 42 da 9.430/96), em vários períodos de apuração, entenderam que a conduta continuada em informar durante vários períodos de apuração valores inferiores aos realmente obtidos, ainda que a omissão seja via presunção contida na referida legislação, é de se manter a multa qualificada, conforme voto contido no acórdão 105-17.036 (fl. 05) e na última folha do acórdão 105-15.847.”

Essa a motivação da fiscalização para a caracterização da fraude:

“ (...) durante todo o período de 2000 a 2002, de forma reiterada, comprovadamente buscou eximir-se de oferecer à tributação grande parte de sua receita.

Esse intuito serviu-se do expediente já relatado, ou seja, de efetuar lançamentos entre as contas banco e caixa, em partidas mensais, os quais não permitem verificar a origem dos recursos que ali transitaram.”

A decisão de primeira instância manteve a qualificação por entender que

(...) que tal intuito está sobejamente demonstrado pelo fato de que, ao longo de todos os meses de três anos-calendário seguidos, a contribuinte omitiu receitas em montantes nada desprezíveis: R\$ 8.730.571,22 em 2000, R\$ 18.467.102,68 em 2001 e R\$ 228.196,24 em 2002. É certo que a aferição da omissão de receitas se deu por via presuntiva, entretanto, dadas a quantidade e a significância dos valores que a contribuinte não logrou comprovar a origem, não há como não associar à conduta a intenção deliberada tendente à fraude”.

O acórdão recorrido afastou a qualificação por entender não comprovado o evidente intuito de fraude, e mais, que a presunção de omissão de receitas, por si só, afasta o evidente intuito de fraude.

Entendo equivocada a afirmativa, contida no voto condutor, de que a presunção de omissão de receitas, **por si só, afasta o evidente intuito de fraude**. Na realidade, a premissa a ser observada no julgamento de lançamentos desse tipo é que a presunção de omissão de receita, **por si só, não é suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude**, demandando, a qualificação, a demonstração inequívoca da atitude fraudulenta por parte do contribuinte. Esse é o entendimento que se deduz dos enunciados das Súmulas CARF nº 14 e nº 34, *in verbis*:

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.

“Súmula CARF nº 34 - Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.”

A Fazenda Nacional pretende fazer prevalecer o entendimento dos paradigmas, no sentido de que a conduta continuada em informar durante vários períodos de apuração valores inferiores aos realmente obtidos, ainda que a omissão seja via presunção contida na referida legislação, caracteriza a fraude e justifica manter a multa qualificada.

Essa interpretação tem sido reiteradamente rejeitada pela 2ª Turma desta Câmara Superior, a exemplo dos acórdãos a seguir citados:

Ac. 9202-01.679

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

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996.

Recurso Especial do Procurador Negado

Ac. 9202-01.874

IRPF PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM 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 nº 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 nº 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. Apenas a presumida omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que por três exercícios, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN.

Recurso especial negado.

Esta Primeira Turma também já manifestou seu entendimento quanto à necessidade de a fiscalização instruir a autuação com provas e documentos que demonstrem a fraude, como requisito indispensável à qualificação da multa, v.g.:

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para a qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Para aplicar a multa qualificada de 150%, a fiscalização deve instruir com documentos que comprovem tal acusação. (Ac. 9101-007234).

Elucidativas a respeito da matéria são as considerações expostas pelo Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos no voto condutor do Acórdão 106-17.015:

“Primeiro, devesse discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício. Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

*Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, **se está comprovado o evidente intuito de fraude**, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.*

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

Não se pode dizer que houve conluio, ou seja, que ocorreu o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando sonegar ou fraudar o fisco. Nos autos, a imputação da conduta foi feita apenas ao recorrente.

Igualmente não se comprovou a fraude, na forma do art. 72 da Lei nº 4.502/64, 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 a evitar ou diferir o seu pagamento. Como antes dito, houve, apenas, uma presunção de omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários. Não se especificou uma ação ou omissão dolosa a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

*Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir a sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, **com as condutas dolosas** que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afirmar que o contribuinte agiu com dolo, **no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador**, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.*

*Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da **qualificação da multa**, que ultrapassam a questão pecuniária,*

*adentrando no terreno do direito penal tributário, **não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.***

No caso da presunção legal de que os depósitos bancários de origem não comprovada são considerados rendimentos omitidos, estamos diante de uma presunção legal relativa, passível de prova em contrário. Na espécie, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar que o depósito não é rendimento omitido.

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

- utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação da conta bancária;*
- conta de depósito aberta em nome de interposta pessoa (Acórdão nº 10420.713, sessão de 19/05/2005, relator o Conselheiro Remis Almeida Estol; Acórdão nº 10422.618, sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann);*
- utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte (acórdão nº 10247.157, sessão de 20/10/2005, relatora a Conselheiro Silvana Mancini Karam);*
- contribuinte que utiliza conta de terceiro para movimentar recursos de origem não comprovada (Acórdão nº 10616.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti);*
- omissão da escrituração de depósitos bancários, aliado ao exercício de atividades paralelas, as quais dependem de autorização de órgão governamental (Acórdão nº 10193.865, sessão de 19/06/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez);*
- utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários (Acórdão nº 10248.266, sessão de*

01/03/2007, relator o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho).

Na espécie, nenhuma das hipóteses acima ocorreu, mas apenas uma omissão de rendimentos, estribada em uma presunção legal relativa. Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício.”

No que respeita ao agravamento da multa, assentou a fiscalização:

Considerando ainda que a empresa foi regularmente intimada a esclarecer a origem dos depósitos bancários, mas que deixou de atender no prazo marcado, a multa de lançamento de ofício qualificada passa a ser agravada para 225%, de acordo com o que dispõe o art. 959 do RIR..

Nessa matéria, entendo irretocável a análise feita pelo ilustre Julgador de Primeira Instância Gilson Wessler Michels, que conduziu a decisão de desagrar a multa, confirmada pelo Acórdão ora recorrido no julgamento do recurso de ofício, e peço vênia para reproduzi-la:

“Como do “Termo de Verificação Fiscal”, à folha 1538 (verso), se pode inferir, a justificativa apontada pela autoridade fiscal para o agravamento da penalidade de 150% para 225% foi tão-somente a de que a contribuinte deixou de esclarecer a origem dos depósitos bancários no prazo para o qual havia sido intimada. À evidência, comete a autoridade fiscal um importante equívoco.

O fato de o contribuinte não comprovar a origem dos depósitos, tem para ele uma repercussão definida em lei: a caracterização da omissão de receitas, nada mais. Quando se está intimando o sujeito passivo a apresentar provas que a lei define como de responsabilidade dele e que se consubstanciam nos meios hábeis à conformação ou não da presunção, a não apresentação destas provas tem uma única decorrência: ter-se por verdade aquilo que a hipótese legal presume.

Em verdade, para o agravamento da penalidade para 225%, o que é importante aferir é a resistência oposta pelo contribuinte ao conhecimento, por parte do fisco, da matéria tributável. Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis, depois de expurgados os artifícios postos pelo sujeito passivo. À evidência, tal situação é muito diferente da que aqui se tem. Como claramente se percebe, a não comprovação da origem dos depósitos não obsta a atividade fiscal, pelo contrário a facilita, pois tal conduta do contribuinte coloca a presunção legal contra ele, autorizando o lançamento de ofício.

Como se vê, ao não justificar a origem dos depósitos, o contribuinte atua contra si próprio, não se podendo, nestes

Processo nº 13971.000841/2005-02
Acórdão n.º **9101-001.615**

CSRF-T1
Fl. 11

casos, ter-se como evidenciada conduta tendente à caracterização da situação que justifica a imposição da multa de 225%.

Assim, há que se reconhecer que no caso concreto que aqui se tem não restou evidenciada a situação de fato que daria ensejo à aplicação da multa de ofício de 225%, devendo a mesma ser reduzida para 150% (a multa prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996)."

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso da Fazenda Nacional, e NEGO-LHE provimento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri.