



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

Processo nº 14041.000301/2004-01
Recurso nº 149.607 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.971 – 2ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WALDOMIRO DINIZ DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001

ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL EM FACE DE ACÓRDÃO QUE APLICOU SÚMULA DO CARF.

Deve ser conhecido Recurso Especial quando o recorrente lograr demonstrar que não caberia a aplicação da súmula ao caso concreto, fazendo tal demonstração analiticamente e cumprindo os demais requisitos de admissibilidade do Recurso Especial.

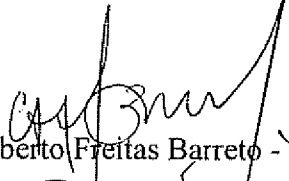
IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS E PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA - MULTA QUALIFICADA.

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 coligar 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. 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.

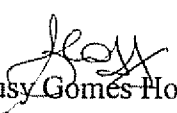
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage (relator), Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que dele não conheciam. Os Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Francisco Assis de Oliveira Junior votaram pelas conclusões. Designada a conselheira Susy Gomes Hoffmann para redigir o voto vencedor. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Candido, Julio César Vieira Gomes e Carlos Alberto Freitas Barreto que davam provimento.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Gonçalo Bonet Allage – Relator


Susy Gomes Hoffmann – Redatora-Designada

EDITADO EM: 22 SET 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Waldomiro Diniz da Silva foi lavrado o auto de infração de fls. 282-285 (Volume II), para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 2000 e 2001, em razão da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, bem como pela omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Relatório de Verificação Fiscal de fls. 286-294, de onde extraio as seguintes assertivas com relação à penalidade aplicada (fls. 289 e 294):

Sobre o imposto devido foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), segundo preceitua o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, uma vez que ficou configurado evidente intuito de fraude, como definido no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, tendo em vista a conduta REITERADA do contribuinte em deixar de entregar, mesmo sob intimação e estando legalmente obrigado, as Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2000 e 2001 (anos-base de 1999 e 2000), assim como também a apresentação indevida de Declaração de Isento no exercício de 2000. Tais procedimentos objetivaram, entre outras coisas, ocultar da autoridade fazendária a ocorrência, nos referidos anos, dos fatos geradores das obrigações tributárias oriundas dos rendimentos recebidos em virtude de trabalho assalariado.

(...)

Sobre o imposto devido foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), segundo preceitua o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, uma vez que, como na infração anterior, ficou configurado evidente intuito de fraude, conforme definido no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, tendo em vista que o contribuinte, REITERADAMENTE, deixou de oferecer à tributação os valores recebidos por ele em suas contas bancárias durante os anos de 1999 e 2000.

O que ocorreu, na verdade, foi uma tentativa de ocultar da fiscalização tais recebimentos, uma vez que não foram entregues, pelo contribuinte, as Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física relativas aos períodos em análise, assim como também a entrega de declaração falsa no exercício de 2000 (Declaração de Isento).

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) considerou o lançamento procedente (fls. 341-356, Volume II).

Por sua vez, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 102-49.118, que se encontra às fls. 406-425 (Volume III), cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001

RENDIMENTOS AUFERIDOS DE PESSOA JURÍDICA DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO – Estando comprovada a omissão de rendimentos, através de documento apresentado pelo próprio contribuinte e também de DIRF apresentada pela fonte pagadora, deve-se manter o lançamento

DEPÓSITO BANCÁRIO - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A Súmula nº 14 do 1º CC dispõe que 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.

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%, vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

Extraio do voto-condutor do acórdão as seguintes assertivas com relação à multa qualificada (fls. 423-425, Volume III):

Em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com vínculo empregatício, nos anos de 1999 e 2000, a multa de ofício foi qualificada tendo em vista que o autuado apresentou indevidamente declaração de isento no exercício 2000 e deixou de apresentar a declaração de rendimentos do exercício 2001. No entendimento da fiscalização tais procedimentos objetivaram, entre outras coisas, ocultar da autoridade fazendária a ocorrência, nos referidos anos, dos fatos geradores das obrigações tributárias oriundas dos rendimentos recebidos em virtude de trabalho assalariado.

Com a devida vênia, parece-me incoerente tal conclusão. A declaração inexata ou a falta de declaração do contribuinte já havia sido detectada pela fiscalização desde o início do procedimento, através de informações constantes em DIRF apresentada Secretaria de Administração e Reestruturação do Estado — SARE, CNPJ nº 42.498.634/001-66, fls. 10/11, confirmada por documentos apresentados pelo contribuinte à fiscalização — cópia do relatório denominado SISPAG — Sistema de Contas a Pagar (fls. 171/177 e 182/193), também durante o procedimento de fiscalização.

A prevalecer o entendimento do Órgão lançador, em toda apuração de omissão de rendimento deveria ser aplicada a multa qualificada. Em



termos de conduta do infrator, no meu entender, nenhuma diferença há entre quem apresenta declaração de isento, deixa de apresentar a declaração de ajuste anual ou apresenta declaração sem incluir o rendimento. Todas essas condutas estão literalmente incluídas na hipótese do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que impõe seja aplicada a multa de 75 % (setenta e cinco por cento), sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, 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.

Para bem delimitar o tema o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula 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.

(...)

O mesmo raciocínio se aplica à omissão caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, que teve a multa de ofício qualificada, sem qualquer circunstância específica que a autorizasse. Não há previsão legal para se presumir o evidente intuito de fraude se a infração for apurada em um exercício ou mais, se o contribuinte houver apresentado declaração de isento ou se não tiver apresentado declaração de rendimento ou mesmo se tiver apresentado declaração de ajuste anual sem a indicação do rendimento omitido. O resultado será sempre o mesmo: falta de pagamento ou recolhimento a menor do tributo devido, por falta de declaração ou declaração inexata, cuja hipótese normativa impõe a multa de 75% (setenta e cinco por cento). A jurisprudência deste Conselho neste sentido deu suporte à edição da Súmula 14.

(...)

Em face ao exposto, dou provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício.

Portanto, a multa restou desqualificada, inclusive, pela aplicação ao caso da Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Intimada do acórdão em 10/11/2008 (fls. 426, Volume III), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 429-437, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) O acórdão recorrido desqualificou a multa de ofício, entendendo que o fato de o contribuinte prestar declaração inexata e deixar de pagar tributo referente às receitas omitidas provenientes de depósitos bancários não comprovados não representa prova do evidente intuito de fraude, a justificar o agravamento da multa prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96;



- b) A multa agravada incide no caso de evidente intuito de fraude, que está definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64;
- c) No presente caso, conforme descrito pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, houve a qualificação da multa, tendo em vista condutas de cunho fraudatório, praticadas pela omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica, nos anos de 1999 e 2000, sendo conduta reiterada do contribuinte a falta de entrega, mesmo obrigado e intimado, das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2000 e 2001 (ano-base de 1999 e 2000), bem como apresentação indevida de Declaração de Isento no exercício de 2000. Ademais, deixou o contribuinte, reiteradamente, de oferecer à tributação os valores recebidos em suas contas bancárias em 1999 e 2000;
- d) Pelo supra exposto, claramente se configura omissão dolosa para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda;
- e) Diante da reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da lei, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, mas sim como uma consequência direta da intenção deliberada de omitir rendimentos e também informações em sua declaração de ajuste anual, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;
- f) Assim, deve ser provido o recurso para os fins de se manter a multa de ofício qualificada.

Admitido o recurso por intermédio do Despacho nº 032 (fls. 438-439, Volume III), o contribuinte foi intimado e deixou de se manifestar, conforme informou a repartição de origem às fls. 444.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

Na visão deste julgador, o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%, inclusive pela aplicação ao caso do Enunciado de Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo o qual *“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.”*



Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela omissão reiterada de rendimentos e pela ausência de entrega das declarações de ajuste anual dos exercícios 2000 e 2001, o que caracterizaria a conduta dolosa do contribuinte.

No entanto, entendo que este Colegiado não pode deixar de observar a regra prevista no § 3º, do artigo 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, vigente ao tempo da interposição do recurso em apelo, segundo a qual:

Art. 7º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

(...)

§ 3º. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

(Grifei)

Atualmente, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais alberga previsão semelhante, no § 2º, do artigo 67, dispondo que: “§ 2º. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.”

Sendo assim, sob minha ótica, a CSRF está impedida de apreciar o mérito da questão da desqualificação da multa, pois, por determinação regimental, não cabe recurso especial de decisão que aplica súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, tal qual se verifica neste caso.

Penso que caberia à recorrente, acaso entendesse que a Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes é inaplicável a este feito, a oposição de embargos de declaração em face do julgado proferido pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, mas isto não ocorreu.

Conseqüentemente, a matéria trazida à apreciação deste Colegiado foi decidida com fundamento em Súmula do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Ademais, em seu recurso a Fazenda Nacional não procurou, em nenhum momento, combater a aplicação ao caso da Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual não foi sequer citada pela recorrente.

Entendo, portanto, que o recurso não pode ser conhecido, sob pena de clara infringência ao § 3º, do artigo 7º, do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007 e ao § 2º, do artigo 67, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, não obstante as respeitáveis posições em sentido contrário.



Vencido que fui, passo a apreciar o mérito do inconformismo da recorrente.

A autoridade lançadora entendeu que se está diante de caso de multa qualificada de 150%, prevista, ao tempo do auto de infração, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

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

(...)

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Segundo tal norma, os casos de evidente intuito de fraude estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais determinam que:

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.

Ressalto, novamente, que no Relatório de Verificação Fiscal de fls. 286-294 (Volume II), a autoridade lançadora justificou a exasperação da penalidade na omissão reiterada dos rendimentos e na ausência de apresentação de declarações de ajuste anual para os exercícios fiscalizados (2000 e 2001).

Segundo penso, tais fatos, isoladamente, são insuficientes para a qualificação da multa de ofício, pois não configuram o evidente intuito de fraude.

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O evidente intuito de fraude, autorizador da aplicação da multa de 150%, não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.



Tenho como inaceitável presumir-se o evidente intuito de fraude nos casos da presunção legal de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Entendo que para a correta aplicação da multa qualificada, a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ato fraudulento, levou a autoridade administrativa a erro, por meio, ilustrativamente, da utilização de documentos falsos, notas frias, etc.

Sob minha ótica, nenhum elemento que pudesse justificar a exasperação da penalidade foi coligido aos autos pela autoridade lançadora.

No caso, a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas foi detectada pela fiscalização pela DIRF apresentada pela fonte pagadora, enquanto a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada revelou-se com as informações da CPMF repassadas para a Receita Federal pelas instituições financeiras.

Para a apuração de tais fatos, as declarações de ajuste anual eram, inclusive, desnecessárias.

É impossível para o contribuinte esconder estas informações da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Devo, novamente, trazer à colação, adotando-as como razões de decidir, as colocações feitas pelo Relator do acórdão recorrido, Conselheiro José Raimundo Tosta Santos (fls. 423-425, Volume III):

Em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com vínculo empregatício, nos anos de 1999 e 2000, a multa de ofício foi qualificada tendo em vista que o autuado apresentou indevidamente declaração de isento no exercício 2000 e deixou de apresentar a declaração de rendimentos do exercício 2001. No entendimento da fiscalização tais procedimentos objetivaram, entre outras coisas, ocultar da autoridade fazendária a ocorrência, nos referidos anos, dos fatos geradores das obrigações tributárias oriundas dos rendimentos recebidos em virtude de trabalho assalariado.

Com a devida vênia, parece-me incoerente tal conclusão. A declaração inexata ou a falta de declaração do contribuinte já havia sido detectada pela fiscalização desde o início do procedimento, através de informações constantes em DIRF apresentada Secretaria de Administração e Reestruturação do Estado — SARE, CNPJ nº 42.498.634/001-66, fls. 10/11, confirmada por documentos apresentados pelo contribuinte à fiscalização — cópia do relatório denominado SISPAG — Sistema de Contas a Pagar (fls. 171/177 e 182/193), também durante o procedimento de fiscalização.

A prevalecer o entendimento do Órgão lançador, em toda apuração de omissão de rendimento deveria ser aplicada a multa qualificada. Em termos de conduta do infrator, no meu entender, nenhuma diferença há entre quem apresenta declaração de isento, deixa de apresentar a declaração de ajuste anual ou apresenta declaração sem incluir o rendimento. Todas essas condutas estão literalmente incluídas na hipótese do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que impõe



seja aplicada a multa de 75 % (setenta e cinco por cento), sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, 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.

Para bem delimitar o tema o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula 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.

Pela letra da lei, sempre que o lançamento do crédito tributário for realizado pelos Agentes do Fisco, há que ser exigida a multa de ofício no percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata. Esta é a regra geral.

Por sua vez, a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no inciso II do mesmo artigo, está reservada aos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A jurisprudência deste Conselho consolidou o entendimento de que a fraude não se presume, e que a aplicação da multa qualificada requer a comprovação do dolo, do evidente intuito de fraude - circunstâncias que não se verificam no presente caso.

Conforme o vernáculo do dicionário Novo Aurélio, evidente significa algo "que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente"; intuito, significa "objeto que se tem em vista; intento, plano; fim, escopo"; e fraude, "abuso de confiança; ação praticada com má-fé, falsificação, adulteração".

Deste ponto, verifica-se que a aplicação da penalidade qualificada exige da autoridade lançadora a demonstração das figuras típicas da sonegação, da fraude, e do conluio de maneira clara, manifesta, patente. O intuito há que ficar caracterizado pela existência de um plano, um intento visando um objetivo de falsificar, adulterar, enfim, urdir meios para que a sonegação possa ser concretizada fora do horizonte do fisco.

O mesmo raciocínio se aplica à omissão caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, que teve a multa de ofício qualificada, sem qualquer circunstância específica que a autorizasse. Não há previsão legal para se presumir o evidente intuito de fraude se a infração for apurada em um exercício ou mais, se o contribuinte houver apresentado declaração de isento ou se não tiver apresentado declaração de rendimento ou mesmo se tiver apresentado declaração de ajuste anual sem a indicação do rendimento omitido. O resultado será sempre o mesmo: falta de pagamento ou recolhimento a menor do tributo devido, por falta de declaração ou declaração inexata, cuja hipótese normativa impõe a multa de 75% (setenta e cinco por cento). A jurisprudência deste Conselho neste sentido deu suporte à edição da Súmula 14.



Por outro lado, os artigos 1º, 2º e 11, § 2º da Lei nº 9.311, de 1996, artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, determinam que os volumes movimentados sejam continuamente informados à Secretaria da Receita Federal, identificando seus respectivos titulares. Não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador nessas circunstâncias. Como bem asseverou o i. Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, se estivessemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo movimentação financeira o contribuinte não tem como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

A qualificação da multa deve basear-se, sim, na conduta adotada pelo infrator, em ardis revelados em atos concretos: nota fiscal fria ou calçada; documentos falsos ou adulterados para justificar a origem dos depósitos; ou interposição de terceiros para esconder o verdadeiro beneficiário dos depósitos (laranjas) etc. A multa qualificada deve ser reservada para tais hipóteses, onde de fato é evidente o intuito de fraude, não para situações comuns, como no presente caso.

Se revelado o evidente intuito de fraude, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou sejam pequenos os valores discutidos (no caso em análise são pequenos), tenha a infração ocorrida em um ou mais anos. Por outro lado, deve-se considerar que ninguém está obrigado a declarar ou individualizar em sua DIRPF os depósitos que ingressaram em sua conta bancária durante o ano-calendário. Se assim o fosse, poder-se-ia até cogitar de omissão dolosa do contribuinte.

O fato é que os valores creditados em conta bancária sem comprovação de origem somente caracterizam omissão de rendimentos por força de uma presunção legal (método indireto de apuração da renda). Em determinadas situações, até pode ser alegado, e verdadeiro, que os créditos verificados na conta bancária não correspondem a rendimentos sujeitos à tributação, mas diante da falta de comprovação nesse sentido o legislador os considera como se rendimentos tributáveis fossem.

Se a omissão de rendimentos é fruto de uma presunção legal, a prova consistente da conduta dolosa do autuado se faz ainda mais necessária. 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. Se, por um lado, cabe ao contribuinte provar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização provar o evidente intuito de fraude desse contribuinte para então aplicar a multa qualificada.

Em face ao exposto, dou provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício.

As circunstâncias dos autos podem subsumir-se à presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 e podem configurar omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, mas não caracterizam o evidente intuito de

fraude do contribuinte Waldomiro Diniz da Silva, previsto ao tempo do lançamento, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, por não se enquadrar em nenhuma das regras dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A jurisprudência do extinto e Egrégio Conselho de Contribuintes era firme nesse sentido, conforme ilustram as ementas dos seguintes acórdãos:

(...)

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado sumular nº 14 deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, mormente quando estribada em presunção legal, sem a devida comprovação do evidente intuito de fraude.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA - NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE AUTUANTE - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O LANÇAMENTO - DESCABIMENTO - Como a fiscalização já detinha informações suficientes para concretizar a autuação, deve-se desagravar a multa de ofício. O não atendimento às intimações da fiscalização não obstou a lavratura do auto de infração.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ALEGAÇÃO DE QUE OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS ERAM DE PROPRIEDADES DE TERCEIROS - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS, COM IDENTIDADE DE DATA E VALOR - INOCORRÊNCIA - A alegação de que os depósitos bancários eram recursos de terceiros não restou comprovada nos autos. Assim, ausente a comprovação da origem dos depósitos, com identidade de data e valor, deve-se manter o lançamento vergastado.

Recurso voluntário parcialmente provido.



(Primeiro Conselho, Sexta Câmara, Recurso nº 148.837, Acórdão nº 106-17.015, Relator Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, julgado em 07/08/2008)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Presume-se a existência de renda omitida em montante compatível com depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

INCONSTITUCIONALIDADE - Súmula 1º CC nº 2 - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA - O lançamento de multa qualificada exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem o evidente intuito de fraude.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido

(Primeiro Conselho, Segunda Câmara, Recurso nº 152.024, Acórdão nº 102-49.094, Redatora Designada Conselheira Núbia Matos Moura, julgado em 29/05/2008)

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.

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

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

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



independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito 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.

(Primeiro Conselho, Quarta Câmara, Recurso nº 155.366, Acórdão nº 104-22.619, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, julgado em 13/09/2007)

Tal qual concluiu a decisão recorrida, tenho como plenamente aplicável ao caso o Enunciado de Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Súmula CARF nº 14), segundo o qual “*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.*”

Ademais, o artigo 112, incisos II e IV, do CTN determina que: “*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; (...) IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*”

Com esses fundamentos, entendo que merece ser mantida a decisão recorrida, na medida em que não pode prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Considerando que fiquei vencido nesta preliminar, quanto ao mérito, nego provimento ao recurso.


Gonçalo Buitrago Allage

Voto Vencedor

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Designada

Esclareço, inicialmente, que este voto vencedor é referente apenas à questão de admissibilidade do Recurso Especial. Registro ainda o meu respeito ao voto do Conselheiro Relator que está muito bem fundamentado.

Todavia, entendo que o Recurso Especial deve ser conhecido.

O Acórdão recorrido entendeu pela aplicação de Súmula do CARF.

A alegação pelo não conhecimento do Recurso Especial está fundamentada nos termos do antigo Regimento Interno do CARF bem como no atual Regimento que determinam:

O Artigo 7º, § 3º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, vigente à época da interposição do Recurso:

Art. 7º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

(...)

§ 3º. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

Artigo 67, § 2º do atual Regimento Interno dispõe:

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância."

A minha interpretação sobre tais artigos é que eles dispõem que não se pode, em sede de Recurso Especial, analisar a matéria de fundo da Súmula para julgar de forma diversa ao nela preceituado.

Todavia, no caso em que o objeto do Recurso Especial não trata da matéria objeto da Súmula, mas sim do enquadramento do caso ao disposto na súmula, entendo que cabe o Recurso.

Ora, no presente caso, a Recorrente tem por objeto demonstrar que o caso concreto não permitiria a aplicação da súmula, por não estar enquadrado em suas disposições. Neste caso cabe o conhecimento do Recurso.



De forma diversa, se a Recorrente pretendesse entrar no mérito do previsto na súmula ter-se-ia a aplicação do disposto no Regimento (anterior e atual) para o não conhecimento do Recurso.

Portanto, entendo que a vedação regimental encontra guarida nos casos em que o objeto do Recurso é atacar o objeto, o mérito do enunciado da súmula; entretanto, quando o objeto do Recurso versar sobre o enquadramento do enunciado da súmula ao caso concreto, a fim de demonstrar que para aquele fato jurídico não se aplicaria a súmula, nestes casos, entendo que é cabível o Recurso Especial.

Como no presente caso o que se vê é que o objeto do Recurso versa sobre o enquadramento do caso concreto aos quadrantes previstos no enunciado da Súmula, entendo que o Recurso Especial deve ser conhecido.

É como voto.


Susy Gomes Hoffmann