



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

Processo nº 15586.000064/2005-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.523 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente JOAQUIM FERREITA SILVA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

OMISSÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ELEMENTO CARACTERIZADOR DO FATO GERADOR. PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. No caso, o fato gerador não se dá pela constatação dos depósitos bancários creditados em conta corrente do contribuinte, mas pela falta de comprovação da origem dos valores ingressados no sistema financeiro.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de carnê-leão ou estimativas.

Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A conduta reiterada de utilizar (a) omitir da autoridade fazendária a percepção de rendimentos em montante diversas vezes superiores aos

declarados, (b) durante os anos-calendário de 1999 e 2000 e (c) sacar de suas contas correntes bancárias valores expressivos nos últimos dias de dezembro para redepósitá-los nos primeiros dias de janeiro seguinte, prova a existência do dolo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, (art. 71, I, da Lei 4.502, de 1964), ocorrendo, desse modo, a subsunção ao art. 44, II, da Lei 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para (a) excluir a multa isolada, e (b) da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, excluir os valores constantes no voto da relatora. Quanto à qualificação da multa, restou vencida a relatora e o Conselheiro Marcelo Malagoli da Silva, que votavam pela desqualificação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Bellini Junior.

João Bellini Júnior- Presidente e Redator Designado.

Alice Grecchi - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros João Bellini Junior (Presidente), Ivacir Julio de Souza, Marcelo Malagoli da Silva, Luciana de Souza Espindola Reis, Amilcar Barca Teixeira Junior, Andrea Brose Adolfo, Alice Grecchi.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até a apresentação da impugnação pelo contribuinte, adoto de forma livre o relatório do Acórdão proferido pela 1ª Turma da DRJ/RJOII, nº 13-20.817, constante em fls. 993/1.008 (PDF):

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o auto de infração de fls. 583/592, acompanhado do Relatório de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 547/582 em virtude da apuração das seguintes infrações:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.

A descrição detalhada da Ação Fiscal e o enquadramento legal das infrações constam do Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, que acompanha o Auto de Infração.

Sobre o imposto apurado, no total de R\$368.010,76, foram aplicados multa de ofício qualificada no percentual de 150% e juros de mora regulamentares, com fulcro nos dispositivos legais de fl. 591, mais a multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, perfazendo um crédito tributário total de R\$1.225.390,09.

Considerando as circunstâncias das infrações apuradas, o Auditor-Fiscal autuante lavrou Representação Fiscal para Fins Penais, formalizada no processo nº 15586.000672/2005-71, que se encontra apensado aos presentes autos.

O Contribuinte tomou ciência do lançamento em 30/09/2005, conforme aviso de ecebimento à fl. 594, e apresentou, em 01/11/2005, por meio de seu representante legal, a impugnação de fls. 597 a 630, instruída com documentos de fls. 631 a 799, onde alega, em síntese:

- não teve acesso aos autos do processo administrativo durante o prazo de impugnação do lançamento, o que teria prejudicado sua defesa, e tomou por base o processo administrativo relativo ao ano-calendário 1999.

- aponta equívocos na planilha elaborada pela Autoridade Fiscal no que tange à infração apontada de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, impugnando-a integralmente de forma genérica.

- impugna integralmente, também de forma genérica, a infração apontada de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, listando alguns itens que entende equivocados no lançamento.

- discorre sobre a movimentação bancária do advogado trabalhista. Diz que o advogado trabalhista é um sócio do empregado, pois paga tudo antecipadamente e aguarda cinco anos para a decisão final. Ganhando a causa, cumpre-se o contrato. Recupera-se grande parte das despesas, recebe um percentual como remuneração e repassa a parte combinada com o empregado. Por isso, o fluxo financeiro de um advogado trabalhista quase sempre é diferente de um advogado cível. Em termos financeiros de ingressos e de dispêndios, existe uma tipicidade para a profissão de advogado trabalhista: para se garantir, coloca todo o valor líquido do alvará judicial na sua conta pessoa física ou do escritório, quando está formalizada a atividade como pessoa jurídica. Depois do ingresso total (o líquido do alvará), o profissional vai examinar o contrato de prestação de serviço, fazer as contas e repassar os valores devidos aos autores da ação;

- quanto aos depósitos bancários, alega que colaborou com a Autoridade Fiscal, tendo sido identificados quase 70% dos depósitos ocorridos. Sustenta que, por meio de sua impugnação, identificará quase que a totalidade dos depósitos (99,76%).

- diz que se auferisse a renda que está sendo atribuída a ele, seria natural que seu patrimônio crescesse na mesma proporção, o que, segundo ele, não ocorreu, conforme se constata da análise de sua Declaração de Ajuste Anual.

- anexa planilha demonstrativa das origens dos depósitos bancários, acompanhada da respectiva documentação (alvarás, transferências).

- cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de tomar improcedentes autuações que se basearam somente em depósitos bancários, mesmo depois do art. 42, da Lei nº 9.430/96, sem que fosse realizada uma pesquisa sobre a destinação dada aos recursos.

- defende que devem ser aceitos como ingressos justificados outros valores apontados ainda que não exista coincidência de data e valores, citando decisões do Conselho de Contribuintes no mesmo sentido.

- requer o cancelamento integral dessa infração com base nos argumentos esposados.

- não concorda com a aplicação da multa isolada de 75% pelo fato de que a mesma não pode ser imposta simultaneamente com a multa de ofício, conforme dezenas de decisões do Conselho de Contribuintes, que cita.

- contesta a aplicação de multa de 150%. Defende que a legislação de regência reserva a aplicação do percentual gravoso somente para os casos nos quais o contribuinte cometeu dolo, fraude ou simulação. Aduz que não está provado que tivesse cometido qualquer irregularidade grave que permitisse a conclusão de que, de forma deliberada, adulterou documentos, calçou notas, etc.;

- entende que é preciso a ação (o cometimento de um ato) que possa ser configurado e enquadrado como infringente real da legislação que capitula expressamente a fraude. Neste processo administrativo fiscal não há registro ou indicação precisa de conduta irregular do contribuinte. Cita ementas do Conselho de Contribuintes neste sentido.

- afirma que não se pode admitir a hipótese de que a simples menção ou informação de que o tributo não foi recolhido no prazo certo se esteja diante de uma condição básica para imputar os 150%. As normas prevêm que no Auto de Infração “normal” a multa correspondente é de 75% e que em casos excepcionais - provados - pode haver uma majoração para 150%;

- requer, ao fim, seja declarada a nulidade do auto de infração por cerceamento

do digite de defesa ou, alternativamente, a reabertura do prazo de 30 dias para defesa, já que não teve acesso aos autos.

Segundo extratos do Sistema COMPROT (fls. 836/838), o processo teria sido encaminhado ao SECAT, Serviço responsável pela ciência do Contribuinte ao Auto de Infração, somente em 18/11/2005, portanto, após o prazo de impugnação do contribuinte. Esse fato vem a confirmar a alegação do Contribuinte de que não tivera acesso aos autos do processo administrativo durante o prazo para impugnação.

Tendo em vista os fatos narrados, que teriam, em tese, prejudicado sua defesa, em 25/01/2008 (fl. 841), foi reaberto novo prazo para a impugnação do lançamento e acesso aos autos, tendo o contribuinte apresentado em

25/02/2008 (fls. 844 a 858), nova impugnação, acompanhada dos documentos de fls. 859 a 964, veiculando os esclarecimentos e argumentos abaixo sintetizados:

- concorda integralmente com o valor lançado a título de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica.

- impugna parcialmente a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo.

Primeiro, pede que sejam considerados os saldos positivos declarados por ele nos meses de janeiro, março e novembro, o que diminuiria a omissão em R\$5.611,34, conforme tabela elaborada na impugnação (fl. 846). Em seguida, pugna pela exclusão de valores repassados para advogados de Brasília que atuaram junto ao TST, apontando o montante de R\$12.057,92, conforme tabela elaborada à fl. 847, que teria sido repassado ao senhor José Neves. Os documentos da coluna 7 corroboram, segundo ele, suas alegações. Conclui, afirmando que concorda com a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física no valor de R\$28.538,44.

- apresenta DARF relativo aos valores não contestados.

- passa a discorrer sobre as especificidades da atividade do advogado trabalhista, já tratadas na impugnação anteriormente apresentada.

- anexa planilha que, segundo defende, comprova a origem de 100% dos depósitos lançados, o que implica na improcedência total do auto de infração nesse tópico.

- em seguida, reclama da aplicação cumulativa da multa de ofício e da multa isolada e a multa agravada de 150%, ponto abordado nas considerações apresentadas anteriormente e já sintetizadas neste relatório.

A Turma de Primeira Instância, julgou procedente em parte a impugnação.

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 13-20.817 da 1ª Turma da DRJ/RJOII em 13/10/2008 (fl. 1.013 - pdf).

Sobreveio Recurso Voluntário em 12/11/2008 (fls. 1.021/), no qual, o contribuinte, em suma, ratificou as razões da impugnação, alegando acerca da comprovação da origem dos depósitos bancários, bem como se insurgiu contra a multa agravada de 150% e requereu a exclusão da multa isolada, e por fim, requereu o aproveitamento dos saldos positivos nos meses anteriores.

É o relatório.

Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheira Alice Grecchi, Relatora

O recurso voluntário ora analisado possui os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido.

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

No que tange a infração relativa à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, argumenta o Recorrente que fora devidamente comprovada a origem dos mesmos, provenientes de honorários e alvarás judiciais levantados em razão do exercício da atividade de advocacia na área trabalhista, e acostou farta documentação, de modo que, requer a exclusão de tais depósitos tributação.

Quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, cabe frisar que, tal omissão respalda-se no art. 849 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

O art. 42, caput da Lei nº 9.430/96, assim dispõe: “*caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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*”.

No regime jurídico do art. 42 da Lei 9.430/1996 há uma presunção legal relativa, vez que, intimado para comprovar a origem dos depósitos, o contribuinte tem o ônus de comprovar cada crédito de forma individualizada.

A presunção em favor do Fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar os créditos dos valores em contas de depósito ou de investimento, analisar a respectiva declaração de ajuste anual e intimar o beneficiário desses créditos a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1.996. Todavia, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Ao deixar de produzir a comprovação, o contribuinte dá ensejo à transformação do indício em presunção de omissão de rendimentos. Assim, a impossibilidade do contribuinte em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada

Cabe frisar que, o objeto da tributação não foi o depósito bancário em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada pelo mesmo, vez que, os depósitos

bancários são utilizados unicamente como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos.

Dessa forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, posto que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, da análise da farta documentação acostada aos autos, observado todavia os valores já excluídos pela decisão *a quo*, é possível identificar a origem dos seguintes depósitos bancários: R\$ 2.578,82 de 29/02/2000 (fl. 679), R\$ 1.018,91 de 04/04/2000 (fl. 748), R\$ 300,00 de 29/05/2000 (fl. 193), R\$ 700,00 de 23/05/2000 (fl. 93) e, R\$ 3.800,00 de 08/11/2000 (fls. 699/707). Assim, tais valores devem ser excluídos da tributação.

No que tange aos demais depósitos autuados, embora o contribuinte tenha acostado extensa documentação, não foi possível vincular tais depósitos com estes documentos, não sendo portanto, hábeis a comprovar a origem dos depósitos bancários.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

Quanto a insurgência relativamente à cumulação da multa de ofício e multa isolada, assiste razão ao Recorrente.

A fim de elucidar melhor a questão, se faz as seguintes considerações.

Por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física, os recolhimentos a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Se no mês de março o contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50% (a qual, há época, era prevista no percentual de 75%) .

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário.

Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas o disposto no artigo 138 do CTN.

Observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A **multa isolada**, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor.

Na linha do presente voto, à título de exemplo cito os seguintes precedentes deste E. Conselho:

"Processo nº 18471.003099/200886

Acórdão nº 2202002.924 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 3 de dezembro de 2014

Matéria IRPF

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA: CONCOMITÂNCIA

É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº 9.430, de 1996)."

"Processo nº 10840.720592/200815

Acórdão nº 2801003.110 – 1ª Turma Especial

Sessão de 17 de julho de 2013

Matéria IRPF

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. CARNÊ LEÃO.

A cumulação da multa de ofício com a multa isolada, sobre a mesma base de cálculo, acarreta bis in idem e é incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Jurisprudência consolidada deste Conselho."

"Processo nº 10530.004512/200876

Acórdão nº 1101001.234 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 04 de dezembro de 2014

Matéria IRPJ Incentivos Fiscais

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, parágrafo 1º, inciso IV da Lei Nº 9.430, de 1.996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Com estes fundamentos, ao entender que encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão e, por consequência, também incabível a aplicação de multa isolada sobre. Desta forma, deve ser cancelada a multa isolada aplicada.

DA MULTA QUALIFICADA

Se insurge o recorrente contra a multa qualificada aplicada sobre a autuação de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e pessoas físicas, ao passo que, a decisão de primeira instância, excluiu do lançamento tão-somente a multa qualificada sobre a omissão de rendimentos caracterizada através de depósitos bancários.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº Lei 4502/64, por seu turno, assim dispõem:

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 tecla 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.

O Relatório de Encerramento da Ação Fiscal em suas fls. 599/602, tem como a motivação da qualificação da multa de ofício:

[...]

Fato é que o fiscalizado obteve rendimentos relativos à atividade profissional de advogado, no ano-calendário 2000, e não os ofereceu à tributação mediante inclusão desses valores em sua declaração de ajuste anual.

Com o uso desse expediente, a pessoa física lograria êxito em se abster indevidamente do pagamento de imposto de renda pessoa física sobre rendimentos auferidos, caso não fosse a atuação da administração tributária.

Importante ressaltar que, após retirados todos os créditos bancários relativos à percepção de honorários advocatícios e afins, tributados em separado, ainda restaram sem comprovação de origem créditos bancários no montante de R\$ 1.048.396,18 (um milhão, quarenta e oito mil e trezentos e noventa e seis reais e dezoito centavos), que estão sendo tributados como omissão caracterizada pela falta de comprovação de origem.

Sobre tal montante de recursos não se-concebe o contribuinte esquecer, em face de seu elevado valor.

Além disso, somente de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas não oferecidos à tributação, foram apurados mais de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), o que representou cerca de 900% (novecentos por cento) do que foi declarado.

Além de não ser admissível o esquecimento de nove vezes os rendimentos declarados recebidos de pessoas jurídicas, note-se que a apuração foi realizada com base em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, o que demonstra que no momento da declaração o mesmo tinha à disposição a informação de todos os seus rendimentos e optou, intencionalmente, por escondê-los do Fisco.

Isso sem falar da omissão também verificada em relação aos rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Outro fato importante serve de base para a demonstração da intenção do contribuinte em omitir seus rendimentos. Alguns créditos de valor significativo foram sacados de suas contas nos últimos dias úteis do ano base 1999 e novamente depositados nas mesmas contas nos primeiros dias úteis do ano base 2000, conforme se observa às fls. 538 a 543.

Tal expediente, há muito conhecido do Fisco, não se justifica senão pela intenção do contribuinte de ocultar seu patrimônio

em 31 de dezembro do ano base, deixando de informá-lo na declaração de ajuste anual do exercício correspondente.

De todo o exposto, resta demonstrado que o presente lançamento de ofício não se encontra amparado em mera presunção. Há prova irrefutável de omissão de rendimentos em montante tão elevado que incapaz se conceber tratar-se de hipótese de esquecimento.

Importante se ressaltar, ainda, tratar-se de conduta reiterada, visto que o contribuinte foi também autuado por omissão de rendimentos no ano base 1999, conforme já citamos no presente relatório, exigência essa objeto do processo administrativo nº 11543.004684/2004-30.

Em resumo, a autuação fiscal concluiu que por “*todo o exposto, resta demonstrado que o presente lançamento de ofício não se encontra amparado em mera presunção. Há prova irrefutável de omissão de rendimentos em montante tão elevado que incapaz se conceber tratar-se de hipótese de esquecimento.*” Tal fato, justifica a exigência do tributo, mas não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Ocorre que o art. 44, II da Lei n.º 9.430/1996 não faz qualquer menção a simulação. Na verdade, tal dispositivo estabelece a aplicação de 150% “nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, (...)” (redação vigente à época da autuação).

Ora, para que se pudesse completar a definição de “evidente intuito de fraude”, que autorizaria a qualificação da multa de ofício, seria imprescindível a identificação da conduta praticada pelo contribuinte: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, porém, não houve qualquer fundamentação neste sentido, do que se conclui que o agravamento da penalidade carece de suporte material e, por isso, não pode subsistir.

Ocorre que, a fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito de liberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que a diferencia da declaração inexata ou da falta ou pagamento a menor do tributo ou da omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar. Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado (nota fiscal fria, calçada, declaração do beneficiário do pagamento de que não prestou os serviços etc), sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido: Compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa no que tange a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas apresentando os elementos de prova que demonstrem a intenção do contribuinte de fraudar o fisco.

No presente caso, entendo que não foi comprovado pelo Fisco o dolo do Recorrente em fraudar o Fisco, de modo que não justifica-se a aplicação da multa qualificada.

Assim, deve ser provido o lançamento neste item, para que seja desqualificada a multa de ofício aplicada.

DO APROVEITAMENTO DOS SALDOS POSITIVOS NOS MESES ANTERIORES

Por fim, requer o recorrente que seja aproveitado saldos positivos nos meses posteriores.

Aduz que nos meses de janeiro, março e novembro de 2000, apurou saldos credores para os meses anteriores, e a autoridade julgadora de primeira instância afirmou que não concordava com o aproveitamento desses saldos. Alega que a tributação das pessoas físicas é mensal desde 1997, e não há argumento lógico que impeça o aproveitamento de saldos positivos nos meses anteriores para os meses seguintes.

Os pedidos do recorrente não merecem guarida, pois não há o que se falar em aproveitamentos de saldos anteriores nos meses posteriores no caso das infrações cometidas, ou seja em depósitos bancários de origens não comprovadas e em omissão de receitas devidamente comprovadas pelo Fisco.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso para, excluir do lançamento a multa isolada aplicada, bem como para, desqualificar a multa de ofício sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e pessoa físicas, e excluir da omissão de rendimentos caracterizada através de depósitos bancários os respectivos valores de R\$ 2.578,82, R\$ 1.018,91, R\$ 300,00, R\$ 700,00, e, R\$ 3.800,00.

Relatora Alice Grecchi - Relator

Voto Vencedor

Peço vênia à insigne relatora para discordar unicamente de seu posicionamento em relação à imposição de multa qualificada, que entendo deva ser mantida.

A fundamentação para a aplicação da multa qualificada é “ter ficado evidente a intenção fraudulenta do contribuinte em se eximir do pagamento de tributos devidos, através da ocultação de rendimentos em sua declaração de ajuste anual de 2001” (fl. 578 dos autos em papel). Se extrai do relatório fiscal os seguintes fatos relacionados com a infração em comento (já citados no voto da relatora):

Fato é que o fiscalizado obteve rendimentos relativos à atividade profissional de advogado, no ano-calendário 2000, e não os ofereceu à tributação mediante inclusão desses valores em sua declaração de ajuste anual.

Com o uso desse expediente, a pessoa física lograria êxito em se abster indevidamente do pagamento de imposto de renda pessoa física sobre rendimentos auferidos, caso não fosse a atuação da administração tributária.

Importante ressaltar que, após retirados todos os créditos bancários relativos à percepção de honorários advocatícios e afins, tributados em separado, ainda restaram sem comprovação de origem créditos bancários no montante de R\$ 1.048.396,18 (um milhão, quarenta e oito mil e trezentos e noventa e seis reais e dezoito centavos), que estão sendo tributados como omissão caracterizada pela falta de comprovação de origem.

Sobre tal montante de recursos não se concebe o contribuinte esquecer, em face de seu elevado valor.

Além disso, somente de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas não oferecidos à tributação, foram apurados mais de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), o que representou cerca de 900% (novecentos por cento) do que foi declarado.

Além de não ser admissível o esquecimento de nove vezes os rendimentos declarados recebidos de pessoas jurídicas, note-se que a apuração foi realizada com base em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, o que demonstra que no momento da declaração o mesmo tinha à disposição a informação de todos os seus rendimentos e optou, intencionalmente, por escondê-los do Fisco.

Isso sem falar da omissão também verificada em relação aos rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Outro fato importante serve de base para a demonstração da intenção do contribuinte em omitir seus rendimentos. Alguns créditos de valor significativo foram sacados de suas contas nos últimos dias úteis do ano base 1999 e novamente depositados nas mesmas contas nos primeiros dias úteis do ano base 2000, conforme se observa às fls. 538 a 543.

Tal expediente, há muito conhecido do Fisco, não se justifica senão pela intenção do contribuinte de ocultar seu patrimônio em 31 de dezembro do ano base, deixando de informá-lo na declaração de ajuste anual do exercício correspondente.

De todo o exposto, resta demonstrado que o presente lançamento de ofício não se encontra amparado em mera presunção. Há prova irrefutável de omissão de rendimentos em montante tão elevado que incapaz se conceber tratar-se de hipótese de esquecimento.

Importante se ressaltar, ainda, tratar-se de conduta reiterada, visto que o contribuinte foi também autuado por omissão de rendimentos no ano base 1999, conforme já citamos no presente relatório, exigência essa objeto do processo administrativo nº 11543.004684/2004-30. (Grifou-se.)

Dolo é a direção da vontade para contrariar a direito. No suporte fático, estão o ato, positivo ou negativo, a contrariedade a direito, e a direção da vontade que liga aquele a essa. (Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado. Rio de Janeiro; Borsoi, t.2, § 177):

§ 177. Conceito de dolo

Dolo é a direção da vontade para contrariar a direito. No suporte fático, estão o ato, positivo ou negativo, a contrariedade a direito, e a direção da vontade que liga aquele a essa. Não só o agente atua e contraria a direito: quer que o ato contrarie a direito; ou quer contrariar a direito, e atua para isso. Sabe que o ato (ou omissão) contraria a sua promessa, viola o direito, a pretensão, a ação ou exceção do seu credor, e pratica o para contrariar a direito. A lei veda-lhe algum ato, ou omissão, e quer violá-la, praticando-o, ou omitindo. Não é preciso que o agente queira as consequências do ato, ainda que sejam próprias desse. Nem que as preveja. Basta querer o ato contrário a direito.

Na apreciação da prova, o julgador forma livremente sua convicção (art. 29 do Decreto 70.235, de 1972). Assim se dá com a prova do dolo. Dada uma determinada infração tributária, não há outra possibilidade de que tenha ocorrido: (a) mero erro, evidenciando culpa, ou (b) vontade em praticar o ato, demonstrando o dolo.

Penso que a conduta reiterada de (a) omitir da autoridade fazendária a percepção de rendimentos em montante diversas vezes superiores aos declarados, (b) durante os anos-calendário de 1999 e 2000 e (c) sacar de suas contas correntes bancárias valores expressivos nos últimos dias de dezembro para redepósitá-los após alguns dias, em janeiro, demonstra a intenção do contribuinte em esconder do Fisco suas receitas tributáveis e prova a existência da vontade de 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 (art. 71, I, da Lei 4.502, de 1964), ocorrendo, desse modo, a subsunção ao art. 44, II, da Lei 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

(...)

II - 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.

Voto, portanto, por manter a multa qualificada.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior

Redator designado para o acórdão