



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720210/2014-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.279 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente AMELIANO MALTA JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE E PLANEJAMENTO. SÚMULA CARF Nº 171. VALIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento, quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa do contribuinte.

IRPF. NULIDADE. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. POSSIBILIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 105. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 601.314, e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859 garantiu ao Fisco o acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial, nos termos da Lei Complementar nº 105 e do Decreto nº 3.724, de 2001.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 26.

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CAREF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual básico de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

AMELIANO MALTA JUNIOR, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 3ª Turma da DRJ em Salvador/BA, Acórdão nº 15-38.217/2015, às e-fls. 845/848, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação ao exercício 2011, conforme peça inaugural do feito, às fls. 758/766, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração lavrado nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente do seguinte fato gerador:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatado no TERMO DE ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL, que faz parte integrante e indissociável do presente auto de infração.

O Termo de Encerramento Fiscal (fls. 746/757) descreve que a fiscalização se iniciou porque foram constatadas notas fiscais emitidas pela INSEPA Indústria Serrana de Papéis Ltda. em nome do contribuinte, somando R\$ 2.013.863,48 em 2010, referente à compra, por parte da INSEPA, de sucatas de papel e lenha.

Questionado, o contribuinte negou estas operações. Intimado a comprovar a origem dos depósitos, afirmou que a sua conta fora utilizada pela INSEPA e que os recursos serviram para pagar os fornecedores da própria INSEPA. Não apresentou, porém, qualquer documentação comprobatória.

Em diligência, a fiscalização constatou que inúmeros depósitos tinham sido efetuados pela INSEPA. Estes depósitos foram apartados e foram objeto de procedimento fiscal contra a empresa do autuado, A.M. Júnior Aparas de Papel.

Os demais, foram considerados rendimentos omitidos, por força do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Foi aplicada a multa qualificada de 150% porque omitira os rendimentos e porque prestara declaração falsa ao afirmar que jamais participara do quadro societário de qualquer empresa.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Salvador/BA entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 855/879, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa em às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da DRJ:

1. Já havia expirado o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).
2. Os depósitos pertenciam à sua empresa, A.M. Júnior Aparas de Papel. O seu patrimônio se confundia com a da pessoa jurídica. O tributo não poderia ser lançado contra a pessoa física, pois caberia a sua equiparação a uma pessoa jurídica.
3. Não ocorreu o fato gerador, porque os valores depositados foram todos repassados para pagamento dos fornecedores da INSEPA, nada restando consigo próprio.
4. As notas fiscais da INSEPA em seu nome somaram R\$ 2.013.863,48. Foram movimentados em sua conta R\$ 1.957.295,50. No lançamento contra a A.M. Júnior Aparas de Papel foi considerado como receita omitida o total das notas fiscais, ou seja R\$ 2.013.863,48. Naquele procedimento o próprio autuante reconheceu que este total “é condizente/guarda pertinência com os valores depositados na conta corrente da pessoa física”. Ou seja, todos os depósitos em sua conta, que somaram R\$ 1.957.295,50, já foram objeto do lançamento contra a sua empresa; não poderia ter sobrado ainda R\$ 506.533,49 para ser lançado contra a pessoa física, com evidente bi-tributação.
5. A multa é exagerada e confiscatória, e por isso inconstitucional

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DAS PRELIMINARES

DO MPF – NULIDADE

A contribuinte pugna pela nulidade do lançamento pela ausência de prorrogação do MPF para o presente lançamento.

Quanto ao tema, afora o entendimento pessoal deste Relator, a posição predominante neste Conselho é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Sendo assim, irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento (o que não é o caso dos autos). Tal posicionamento fica claro pela leitura das duas decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF abaixo transcritas.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado. (Acórdão nº 920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. (Acórdão nº 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria, em recente reunião do Pleno, foi editada a Súmula de nº 171, com a seguinte redação:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Ademais, diferentemente do que alega o autuado, referido Mandado de Procedimento Fiscal foi regularmente prorrogado durante todo o procedimento, como se verifica das e-fls. 79, 101, 505, 519 e 699.

Em face do exposto, afasto a preliminar.

DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

O recorrente levanta questão ao afirmar que não pode subsistir o lançamento baseado em informações de instituições financeiras, por infringir o seu direito a intimidade, a vida privada e ao sigilo de dados.

A Lei Complementar nº 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, já previa, desde janeiro/2001, a possibilidade de a autoridade fiscal examinar as informações referentes a contas de depósito em instituições financeiras. Vejamos:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Vale salientar ainda que, em 24/02/2016, o Supremo Tribunal Federal julgou, com repercussão geral, constitucionais os dispositivos da LC nº 105/2001 que permitem à Receita Federal obter dados bancários de contribuintes, fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial¹. Prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal.

No que tange à retroatividade da Lei Complementar 105, de 2001, deve ser aplicada a Súmula Carf 35 (vinculante), pela qual “O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente”.

Explicito ainda que todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao Fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente Declarações de Ajuste Anual, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, quando a fiscalização pode exigir a documentação que julgar necessária para verificar a veracidade das informações prestadas na DIRPF, a cuja entrega estão obrigados os contribuintes.

A Secretaria da Receita Federal — SRF dispõe de Sistemas Informatizados nos quais armazena diversos dados do contribuinte, entre as quais as informações relativas a CPMF, cuja possibilidade legal de utilização para exigir outros tributos já foi abordada. Do cruzamento

destas informações, foi constatado que o contribuinte movimentou em suas contas bancárias valores não correspondentes ao declarado, motivando o início do Procedimento Fiscal.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

O contribuinte requer seja declarada a insubsistência da autuação, no que diz respeito a suposta omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada e, principalmente, por não estar evidenciado nos autos que ditos depósitos provocaram expressivos reflexos em sua situação patrimonial e financeira.

Em que pesem as razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, senão vejamos:

Primeiramente é importante salientar que o recorrente não discute, especificamente, nenhum valor ou depósito considerado pela autoridade fiscal, apenas mencionando eventuais descontos de cheques e tratar-se de rendimentos da atividade rural. No mais, questiona apenas a legislação, não sendo o bastante para reformular a decisão de piso, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

Art. 42, Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os 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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados.

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório,

dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 Oitenta mil reais) (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.897).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será *tirada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares' tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presumido da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Para Pontes de Miranda, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em **iuris et de iure** (absolutas) e **iuris tantum** (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for **iuris tantum**, cabe a prova em contrário, conforme demasiadamente tratado em diversos outros votos deste Relator.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do

contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial ou consumo capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos. A atuação da administração tributária é vinculada à lei (artigo 142 do CTN), sendo vedado ao fisco declarar a inconstitucionalidade de lei devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República. Neste diapasão, existe a Súmula CARF nº 02 consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9,430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser "modalidade de arbitramento" - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário e por este Tribunal.

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de nº 26, com a seguinte redação:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

A contribuinte, durante o procedimento fiscal e no contencioso administrativo, não carrou prova que pudesse correlacionar os depósitos bancários com as alegações trazidas.

Mais uma vez, repiso, a autuado nada se esforça ou argumenta sobre a comprovação dos numerários, ou seja, em relação aos depósitos efetuados na conta bancária não foram apresentados esclarecimentos convincentes e muito menos documentos hábeis e idôneos a demonstrar a origem de cada depósito bancário.

Repito que a mera alegação sem a juntada de documentação hábil e idônea, não é capaz de comprovar a origem dos depósitos, ou seja, o auditor solicita a comprovação específica de cada depósito, cabendo a contribuinte contrapor da mesma forma.

Por derradeiro, o contribuinte alega que os recursos depositados em suas contas serviram para pagar fornecedores da INSEPA e parte corresponde a sua empresa A. M. Júnior Aparas de Papel. Entretanto, tal afirmação carece de substância probante, não se vislumbra nos autos qualquer correspondência entre os créditos não comprovados com fornecedores da INSEPA, bem como referente a sua PJ.

Portanto, deve ser mantida a infração.

DA MULTA QUALIFICADA

O contribuinte insurge-se quanto a aplicação da multa majorada de 150%, inexistindo fraude ou dolo.

Especificamente quanto à multa qualificada, preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios.
A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

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

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária à prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da omissão de rendimentos, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 756/757):

(...)

Em virtude dos fatos descritos neste relatório, e considerando ter ficado evidente a intenção fraudulenta do contribuinte em se eximir do IRPF devido, mediante não informação de seus verdadeiros rendimentos tributáveis e negativa para o Serviço de Fiscalização de participar e/ou de ter participado de quadro societário de qualquer

empresa, aplicou-se a multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do tributo apurado no presente trabalho fiscal.

(...)

Os fatos constantes no relatório fiscal não são aptos a justificar a conduta prevista no artigo mencionado, uma vez que a autoridade fiscal não correlacionou especificamente a conduta do contribuinte a nenhum dos dispositivos encimados, seja a sonegação, a fraude ou o conluio.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, **em mera suposição ou achismo**, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa da contribuinte. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa da contribuinte.

No caso em análise, tem-se que a fiscalização se pautou no fato de que os valores apurados com base nos depósitos bancários de origem não comprovada importaram em um montante de rendimentos tributáveis presumidos, que ultrapassaram em valores expressivos os rendimentos informados pelo contribuinte, em suas declarações de ajustes nos anos calendários em análise.

No entanto, a administração tributária já procedeu o lançamento do imposto decorrente da omissão de receita, tendo como fundamento jurídico a constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, haja vista que o contribuinte não logrou justificar a procedência e natureza dos valores recebidos.

Desta forma, o fato dos rendimentos declarados serem em grande monta, inferiores aos rendimentos dos depósitos de origem não justificadas, não são motivos, por si só, suficientes para caracterizar a imposição da multa qualificada, tendo em vista que o fisco, de ofício, procedeu o lançamento do imposto devido por meio do lançamento em questão, nos moldes descritos na Súmula CARF nº 14, citada acima.

Com relação ao fato do contribuinte ter informado que não participa ou ter participado de quadro societário de pessoa jurídica, tem-se que este fato deve ser considerado como um equívoco, como devidamente esclarecido pelo autuado dentro do próprio procedimento fiscal.

Ademais, o próprio contribuinte em sua DIRPF declarou fazer parte de quadro societário, o que, mais uma vez, demonstra que a resposta negativa a intimação não passou de um equívoco, senão vejamos o trecho do relatório fiscal:

A fiscalização, por meio do citado Termo de Intimação, evidenciou, ainda, que o fiscalizado não falara a verdade a esta Fiscalização pois na primeira resposta apresentada deixou claro que “nunca participei de qualquer sociedade empresária, nem como sócio nem como acionista, não sou pessoa jurídica” mas a sua Declaração de Imposto de Renda apresentada tempestivamente (bem antes do início do procedimento fiscal) continha no quadro de bens e direitos informações acerca da participação acionária nas empresas AM JUNIOR APARAS DE PAPEIS (100%) e AMBIENCE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL LTDA – ME (5%).

A este Termo de Intimação o fiscalizado respondeu afirmando que as supra citadas empresas estão inativas há muito tempo e por isso deixou de informar sua participação societária nas mesmas

Neste diapasão, pela situação fática demonstrada, não se observa, presente nos autos, materializados os requisitos previstos no art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/94, que define as circunstâncias que qualificam a ocorrência de sonegação/fraude, em decorrência de que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários, **bem como consta da DIRPF tempestiva a informação correta acerca de sua posição como sócio das empresas.**

Como já frisado, a infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir a conduta dolosa. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito passivo empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro para que fique caracterizada a conduta ilícita

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira