



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

Processo n° 15758.000004/2011-73
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.738 – 2ª Turma
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALMIR ERNESTO DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Havendo a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, deve ser aplicada a multa qualificada. No caso em tela é o que se verifica da conduta do réu que agiu deliberadamente com evidente intuito de fraude para fins de obter vantagens indevidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2802-001.322, proferido pela 2ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração de fls. 70/86, lavrado em 04/01/2011, com lançamento de imposto de renda da pessoa física relativo aos exercícios / anos-calendário 2007/2006, 2008/2007 e 2009/2008, no valor total de R\$ 70.963,70, incluídos multa proporcional e juros de mora calculados até 30/12/2010. O lançamento decorreu da constatação de redução da base de cálculo do imposto de renda mediante dedução indevida de contribuições para previdência social oficial e para previdência privada, despesas médicas e pensão alimentícia, bem como redução do valor do imposto devido mediante dedução indevida de contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico. Segundo a autoridade fiscal, o interessado não comprovou a totalidade das despesas utilizadas para redução da base de cálculo do tributo nos exercícios 2007 e 2009, conforme explicitado às fls. 71/73 e que, devido a "utilização de falsa declaração em relação às despesas declaradas sem comprovação dos serviços, nem apresentação de documentação hábil, e de forma continuada pelo fiscalizado", justificou-se a aplicação da multa de ofício qualificada e elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 90/97.

A DRJ/SDR, às fls. 127/131, julgou pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário na forma originalmente lançado.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 135/138.

A 2ª Turma Especial de Julgamento da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 146/152, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para excluir a multa qualificada. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009

Ementa:

IRPF. MULTA. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

É do sujeito passivo a responsabilidade pelas informações prestadas em suas Declarações de Ajuste Anual, ainda que venha a comprovar que contratou terceiro para elaborar e transmitir referidas declarações.

IRPF. MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a multa qualificada, a autoridade lançadora deve trazer 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.

Recurso Voluntário parcialmente provido

Às fls. 154/162, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **IRPF - Penalidades/Multa de Ofício Qualificada - Desqualificação**. Alega a Fazenda que, como se referem a períodos de apuração seguidos, as infrações apuradas decorrem de prática reiterada, conforme anotado no relatório fiscal. Trata-se, assim, de típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Apresenta-se sem qualquer mácula a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo. Contudo, o colegiado a quo entendeu pela desqualificação da multa. O acórdão paradigma entendeu que a conduta reiterada conduz automaticamente às situações legais de qualificação da multa e foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 182/185, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **IRPF - Penalidades/Multa de Ofício Qualificada - Desqualificação**.

Cientificado à fl. 191, o Contribuinte permaneceu inerte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração de fls. 70/86, lavrado em 04/01/2011, com lançamento de imposto de renda da pessoa física relativo aos exercícios / anos-calendário 2007/2006, 2008/2007 e 2009/2008, no valor total de R\$ 70.963,70, incluídos multa proporcional e juros de mora calculados até 30/12/2010. O lançamento decorreu da constatação de redução da base de cálculo do imposto de renda mediante dedução indevida de contribuições para previdência social oficial e para previdência privada, despesas médicas e pensão alimentícia, bem como redução do valor do imposto devido mediante dedução indevida de contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **IRPF - Penalidades/Multa de Ofício Qualificada - Desqualificação**.

O voto vencedor que prevaleceu no acórdão recorrido considerou que o Contribuinte logrou êxito em se eximir da qualificadora sob o argumento de que não tinha conhecimento das informações constantes de sua declaração as quais foram transmitidas pelo Contador contratado.

Observo que o caso trata da constatação de **redução da base de cálculo mediante dedução indevida de contribuições para previdência social oficial e para previdência privada, despesas médicas e pensão alimentícia, bem como redução do valor do imposto devido mediante dedução indevida de contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico – todas glosas que restaram mantidas nos autos.**

O acórdão cita que no relatório fiscal o auditor fiscal ressaltava:

A autoridade fiscal relatou que, na fase de fiscalização, o contribuinte informou desconhecer deduções efetuadas a título de despesas médicas, com instrução, previdência privada etc. cujos serviços não foram prestados nem foram desembolsados os referidos valores (fls. 25).

A qualificação da multa e a formulação de Representação Fiscal para Fins Penais decorreu da "(...) utilização de falsa declaração em relação às despesas declaradas sem comprovação dos serviços, nem apresentação de documentação hábil, e de forma continuada pelo fiscalizado (...)", conforme descrito às fls. 71/73.

Segundo a autoridade fiscal, o interessado não comprovou a totalidade das despesas utilizadas para redução da base de cálculo do tributo nos exercícios 2007 e 2009, conforme explicitado às fls. 71/73 e que, devido a “utilização de falsa declaração em relação às despesas declaradas sem comprovação dos serviços, nem apresentação de documentação hábil, e de forma continuada pelo fiscalizado”, justificou-se a aplicação da multa de ofício qualificada e elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais.

Não há dúvidas de que a multa é um tipo de penalidade. É sanção imposta ao autor de um ato ilícito, consistente na agressão a um bem jurídico tutelado pelo Estado. Deste modo, tem-se que as multas fiscais, a despeito sanções, medidas repressivas a uma conduta reprovável, isto é, o não recolhimento de tributos. Tais multas, têm nítido escopo de impor castigo e repreensão ao devedor e, também, um evidente caráter pedagógico e inibitório do não pagamento dos tributos. Nesta medida, a qualificação de multas, por representar não só uma sanção ao descumprimento do dever de pagar o tributo, mas também uma repressão a uma

conduta fraudulenta, com intuito claramente penal, não pode ser aplicada livremente pelo fisco, pois este deverá motivar a efetiva e clara conduta reiterada do Contribuinte.

Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, e que mesmo tendo lhe sido ofertado prazo para correção e defesa não logrou êxito em comprovar a inexistência do crédito em favor da Receita Federal.

Todavia, tendo havido a imputação do débito e realizada a defesa por parte do contribuinte cabe a autoridade lançadora considerar ou desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova), e desconsiderando-as constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que para o relator a quo, que eu concordo, caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (depósitos bancários não justificados).

Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos depositados/movimentados já foram tributados ou que não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, deve desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como depósitos bancários com origem justificada e adicioná-los a base de cálculo tributável no ano-calendário questionado.

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que **ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude**, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% **é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.**

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos, ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta “omissão de rendimentos” não caracteriza o intuito de fraudar.

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

E aqui peço vênia para me utilizar dos exemplos utilizados pelo relator do Acórdão 2102-01.296, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, o qual exemplifica que ***"não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, que justifique a imposição de multa qualificada"***.

Isso ocorre por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, e até mesmo desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de rendimentos; a exemplo da simples declaração inexata de rendimentos; da classificação indevida de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; da falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da simples glosa de despesas por falta de comprovação ou da falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, **daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal**, ou seja, **deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias**, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de renda, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Assim, tomando como base os dispositivos legais atinentes a fraude fiscal, tenho que salientar que foi escorreito o acórdão recorrido ao citar que seu conceito esta delineado na leitura conjunta da Lei 4.502/64 nos arts 71,72 e 73, Lei 9430/96 em seu artigo 44, e Decreto 3000/99, art. 957. Disso se depreende que juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude **é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.** A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade.

Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

Na hipótese dos autos, observa-se que o Contribuinte teve mantidas as glosas em razão de que não houve mero engano no preenchimento da declaração, quanto menos dúvida razoável a respeito da aplicação da legislação. O que houve foi a evidente declaração de dados que não lhe pertenciam, tais quais: dedução indevida de contribuições para previdência social oficial e para previdência privada, despesas médicas e pensão alimentícia, bem como redução do valor do imposto devido mediante dedução indevida de contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico

A alegação de que elas foram inseridas por um terceiro, qual seja o contador, aponta para responsabilidade do contribuinte que delegou a outrem o poder de agir em seu nome e foram inclusas deduções de despesas nunca desembolsadas pelo Contribuinte.

E na análise das mesmas verifica-se um reiterado intuito do Contribuinte em obter **vantagens indevidas e o fez por meio de informações falsas**.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes