



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

Processo n° 15956.000380/2008-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.396 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria Depósito Bancário De Origem Não Comprovada
Recorrente WANDERLEY PORCIONATO JÚNIOR
Recorrida União (Fazenda Nacional)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. INEXISTÊNCIA

As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS APURADA A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DECADÊNCIA.

“O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário” (Súmula Vinculante CARF n° 38).

OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TRIBUTAÇÃO.

Súmula CARF n° 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996, aplicável a fatos geradores ocorridos a partir de 1° de janeiro de 1997, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo e dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. TAXA SELIC.

Súmula CARF n° 4: A partir de 1° de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação

de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Súmula CARF nº 25, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)

Para aplicação da multa qualificada, deverá o Fisco, minuciosamente, justificar e comprovar o intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14 Portaria CARF nº 52, de 21/12/2010)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de 150% para 75%. Vencidos os Conselheiros João Bellini Júnior (relator), Julio Cesar Vieira Gomes e Luciana de Souza Espíndola Reis, que mantinham a multa. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Alice Grecchi. Declarou-se impedido o Conselheiro Amílcar Barca Texeira Júnior..

JOÃO BELLINI JÚNIOR – Presidente e Relator.

ALICE GRECCHI - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Júlio César Vieira Gomes (Presidente Substituto), Alice Grecchi, Ivacir Júlio de Souza, Luciana de Souza Espíndola Reis, Nathalia Correa Pompeu (suplente), Amílcar Barca Teixeira Junior (suplente) e Marcelo Malagoli da Silva (suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão 17-31.692, exarado pela 2ª Turma da DRJ em São Paulo II (fls. 416 a 428 – numeração dos autos eletrônicos).

O auto de infração (fls. 04 a 20) é referente ao imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), anos-calendário 2003 e 2004, sendo exigido crédito tributário de R\$1.701.822,11 (imposto, juros de mora e multa proporcional de 150%).

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício em face de: (a) omissão de receitas da atividade rural e (b) omissão de rendimentos identificada por depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas com documentação hábil e idônea.

O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 10/12/2008 (fl. 361). Em sua impugnação, alegou, em síntese, que:

(a) há cerceamento de sua defesa, com a conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o auto de infração foi lavrado com fundamento em depósitos bancários e não houve a apresentação de planilha com as contas correntes e os depósitos bancários – um a um – que foram utilizados como omissão de rendimentos;

(b) ocorreu a decadência referente ao período de 1º de janeiro a 30 de novembro de 2003, já que o fato gerador do imposto de renda de pessoa física ocorre no mês em que houver o crédito pela instituição financeira, e, para a contagem do prazo decadencial do lançamento utiliza-se o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

(c) como é produtor rural, a sua fonte de rendimento decorre da atividade rural, sendo esta sua atividade econômica; assim, o crédito tributário a ser exigido deve ser feito pela atividade rural e não pela pessoa física, à alíquota de 27,5%;

(d) os extratos bancários foram obtidos de maneira ilícita, uma vez que não há autorização do Poder Judiciário;

(e) a autoridade administrativa lavrou o auto de infração tendo por único fundamento a presunção, sem demonstrar os elementos que compõem o fato jurídico tributário;

(f) não cabe aplicar juros moratórios com base na taxa Selic, pois estes índices prestam-se apenas para fins remuneratórios;

(g) a multa de ofício aplicada ofende os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco (art. 150, IV) e não houve qualquer prática de conduta por meio de fraude.

A DRJ julgou a impugnação improcedente em acórdão que recebeu as seguintes ementas:

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS TRIBUTÁRIAS.

As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não são competentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - AUTO DE INFRAÇÃO-RELAÇÃO DOS DEPÓSITOS.

O recebimento pelo contribuinte do Auto de Infração e todos os seus anexos, dentre os quais o Termo de Verificação e Ação Fiscal, com o relato minucioso de todos os créditos bancários considerados no lançamento, oferece ao contribuinte todas as condições para exercer plenamente seu direito de defesa.

PRELIMINAR - SIGILO BANCÁRIO.

Autorizada a quebra de sigilo bancário pelo Poder Judiciário, não há que se falar em obtenção ilícita dos extratos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA -AJUSTE ANUAL.

O imposto de renda decorrente da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, submete-se à apuração segundo ajuste anual e não mensal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ATIVIDADE RURAL.

Somente a comprovação da origem dos recursos utilizados dos depósitos bancários é capaz de ilidir a presunção legal de omissão de rendimentos. O fato de o contribuinte possuir como fonte de renda a atividade rural, mesmo que esta seja sua principal fonte declarada, não permite concluir que todos os seus rendimentos sejam oriundos desta atividade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - APLICAÇÃO.

Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos o intuito de fraude.

TAXA SELIC - INCIDÊNCIA.

Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

A ciência dessa decisão ocorreu em 29/05/2009 (aviso de recebimento, fl. 431).

Em 25/06/2009, foi apresentado recurso voluntário (fls. 435 a 479), no qual foram reiterados, em síntese, os termos da impugnação.

Pedi que o lançamento seja julgado improcedente; alternativamente, pedi que seja reconhecida a inaplicabilidade da Taxa SELIC, e que seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 150%, devendo a mesma ser redimensionada para 20%.

O processo foi distribuído para este relator em 12/02/2015 (fl. 485).

É o relatório.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Decreto 70.235, de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6 O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

QUESTÕES DE MÉRITO

DA DECADÊNCIA

O contribuinte alega ter ocorrido a decadência dos períodos de janeiro a novembro de 2003, uma vez que a ciência do auto de infração deu-se em dezembro de 2008, em face da decadência mensal do IRPF e do disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Não lhe assiste razão.

A matéria é objeto da Súmula Vinculante CARF nº 38, que dispõe que “o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário”.

Tendo tomado ciência do auto de infração em 10/12/2008, não ocorreu a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário referente à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorrida no ano-calendário de 2003, cujo fato gerado ocorreu em 31/12/2008.

DA ATIVIDADE RURAL

Alega o contribuinte que, como é produtor rural, a sua fonte de rendimento decorre da atividade rural, sendo esta sua atividade econômica; assim, o crédito tributário a ser exigido deve ser feito pela atividade rural, cuja base de cálculo é de 20% da receita auferida e não pela pessoa física, à alíquota de 27,5%.

Ora, os parâmetros que o contribuinte diz que devem ser utilizados são exatamente os que nortearam o auto de infração, pela qual as receitas que foram identificadas como provenientes da atividade rural foram tratadas como “omissão de receitas da atividade rural”, sendo considerado, como valor tributável, vinte por cento de tais receitas (fls. 17 a 19). Quanto à infração “omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada”, o ônus da prova da origem da receita é do contribuinte, como será abordado em seguida.

DA OMISSÃO DE RECEITAS EM FACE DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

É alegado que não pode subsistir o lançamento da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, por se calcar em presunção e ferir a presunção de boa-fé.

Não assiste razão ao contribuinte.

A tributação em exame tem como base legal o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

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). (Redação dada pela Lei nº 9.481, de 1997)

§ 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 efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 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 2002)

Pelo citado dispositivo legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento presumem omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação. É o que ocorre no presente caso.

Anteriormente à vigência do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, os depósitos bancários se enquadravam como 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 (Súmula TFR 182), pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e pelo art. 9º, VII, do Decreto-Lei 2.471, de 1988, que determinava o cancelamento dos lançamentos do imposto sobre a renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

A partir da vigência do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Nacional. A fim de consolidar tal entendimento, foi editada a Súmula CARF 26:

Súmula CARF nº 26: 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.

Assim, como visto, não há a necessidade de ser demonstrada o consumo da renda por meio de sinais exteriores de riqueza; e há, para o sujeito passivo, a obrigação da comprovação individualizada dos depósitos com coincidência de datas e valores. Nesse sentido, a jurisprudência deste CARF:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Considera-se omissão de rendimentos os

depósitos bancários que não foram justificados com documentação hábil e idônea, e sem coincidência de datas e valores. (Acórdão 2101-002.652, Relator(a) Maria Cleci Coti Martins)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO. Considera-se comprovada a origem dos depósitos quando especificado, de forma individualizada, a que título os valores foram creditados e seja estabelecida uma vinculação entre cada crédito e a fonte dos recursos, com coincidência de datas e valores, tudo demonstrado mediante documentação hábil e idônea. (Acórdão 2201-002.203, Relator(a) Marcio de Lacerda Martins)

IRPF. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO INDIVIDUALIZADA DA ORIGEM DOS RECURSOS DEPOSITADOS. CONTRATAÇÃO VERBAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. Para elidir a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, a demonstração da origem dos depósitos deve ser feita de forma inequívoca, correlacionando, de forma individualizada, as apontadas origens a cada um dos depósitos. A alegação recursal de que a atividade geradora do rendimento não se baseia em contratos escritos não é o suficiente para comprovar a origem dos depósitos como sendo dessa atividade. A exigência de prova da origem dos recursos decorre de lei e o ônus probatório atribuído ao recorrente também. Como o recorrente não se desincumbiu do ônus que lhe é imposto, não há razão para excluir os depósitos do lançamento. (Acórdão: 2802-003.008, Relator: Jorge Claudio Duarte Cardoso)

DOS JUROS MORATÓRIOS

O contribuinte afirma não caber a aplicação de juros moratórios com base na taxa Selic, pois estes índices prestam-se apenas para fins remuneratórios.

Não lhe assiste razão. A possibilidade da utilização, a partir de 1º de abril de 1995, da taxa Selic para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal é tema da Súmula 04 deste CARF:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

DA MULTA DE OFÍCIO

O contribuinte alega que a multa de ofício aplicada ofende os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco (art. 150, IV) e não houve qualquer prática de conduta por meio de fraude. Defende a aplicação do percentual de 20%, conforme disposto no art. 61, § 2º, da Lei 9.430, de 1996 (multa de mora).

Quanto à multa ferir princípios constitucionais, a questão implica no controle repressivo de constitucionalidade da norma atacada; porém, como já referido, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária” (Súmula CARF nº 2).

Cabe observar que a multa prevista no art. 61, § 2º, da Lei 9.430, de 1996, é aplicável aos casos de pagamento espontâneo e fora do prazo de “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”. Não é aplicável aos casos de lançamento de ofício, nos quais resta caracterizada a falta de pagamento, o que implica no lançamento de multa prevista no art. 44 do mesmo diploma legal.

No caso em questão, foi aplicada multa qualificada de 150%, em face das seguintes razões:

4.1- Diante dos valores movimentados em contas correntes e dos valores declarados pelo contribuinte, não é razoável supor que o fiscalizado tenha, inadvertidamente, se equivocado em suas Declarações de Ajuste Anual- IRPF, exercício de 2004 e 2005.

4.2- É grande a discrepância entre os rendimentos tributáveis declarados e o que restou evidenciado como omitido.

4.3- Portanto, são fortes as evidências que atestam ter o contribuinte a intenção de, conscientemente, cometer a sonegação e a fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, caracterizando o dolo: relevância de valores omitidos e reincidência de conduta, restando comprovado a absoluta impossibilidade de mero equívoco, do simples erro material de pequena monta.

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.

No caso da omissão de receitas da atividade rural, o montante da omissão foi obtido por meio de circularização, procedimento em que houve intimação dos contribuintes Cargill Agricola S/A (fls. 152 e 153) e Fischer S/A Agroindústria (fls. 176 e 177) para a

reiterada de receitas ao Fisco federal em valores significativos declarados ao Fisco estadual demonstra a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária. Omissão de receitas que permite o indevido enquadramento no regime tributário do SIMPLES e aproveitamento de seus benefícios caracteriza conduta dolosa. Tais condutas se amoldam à figura delituosa da sonegação prevista no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, e enseja a aplicação da sanção fixada no seu patamar majorado, conforme o disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. (Acórdão 9101-002.106, Relator(a) Rafael Vidal de Araujo.)

(MULTA) DE OFÍCIO QUALIFICADA. Qualifica-se a infração quando comprovada a reiterada conduta de obstar às autoridades administrativas o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela reiterada recusa de apresentação dos livros, documentos e arquivos magnéticos inclusive por meio de sucessivas mudanças de domicílio fiscal (Acórdão 9303-002.356, Relator(a) Julio Cesar Alves Ramos.)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%. A conduta reiterada de apresentar declarações zeradas ou com valores significativamente inferiores aos reais, bem como o pagamento de vultosos recursos à margem da escrituração, caracterizam o inequívoco intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Fazenda, da ocorrência do fato gerador. (Acórdão 1102-001.101, Relator(a) Joao Otavio Oppermann Thome.)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. 150%. (CENTO E CINQUENTA POR CENTO) VENDAS NÃO DECLARADAS. DIPJs COM VALORES ZERADOS. CONDUTA REITERADA. CABIMENTO. A conduta reiterada de não declarar as vendas efetuadas, apresentando DIPJs zeradas, durante anos consecutivos, omitindo informações do Fisco para suprimir tributo, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), de que trata o art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão 1202-001.121, Relator(a) Geraldo Valentim Neto.)

OMISSÃO DE RECEITAS APURADA COM BASE EM MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. A ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários autoriza a presunção de omissão de receitas, não sendo o CARF o foro próprio para discutir se a norma se amolda aos contornos constitucionais. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada, naqueles casos em que resta constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso (Acórdão 1301-001.621, Relator(a) Valmir Sandri.)

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA. MULTA QUALIFICADA. Deve ser mantida a autuação com multa qualificada, quando se está diante de prova direta de omissão de receitas, cujo o dolo aflora e se afirma de conduta repetida durante vários trimestres, consistente em declarar, para o Fisco Federal, apenas parte das receitas oferecidas à tributação estadual. (Acórdão 1302-001.412, Relator Alberto Pinto Souza Junior.)

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Sendo de grande magnitude a divergência entre receita declarada e efetivamente auferida, e havendo reiteração desta conduta ao longo dos períodos de apuração dentro do ano-calendário, há de se afastar o erro e concluir-se pelo dolo, justificando-se, assim, a exasperação da multa de ofício. (Acórdão 1302-001.597, Relator Eduardo de Andrade.)

MULTA QUALIFICADA. Aplica-se a multa qualificada de 150% quando restou caracterizada a conduta reiterada de omissão na declaração e pagamento dos tributos devidos. (Acórdão 1401-001.410, Relator(a) Sergio Luiz Bezerra Presta.)

Foram omitidos, na declaração apresentada ao Fisco, 99% (noventa e nove por cento) dos rendimentos auferidos. É evidente que, dado o volume das receitas ocultadas ao Fisco na declaração apresentada, não se pode dizer que a empresa operou com erro. E não há alternativa para a conduta praticada: ou se caracteriza o erro; ou se caracteriza o dolo. (Acórdão 1801-001.943, Relator(a) Maria de Lourdes Ramirez.)

OMISSÃO DE RECEITAS. FRAUDE/SONEGAÇÃO FISCAL. DOLO. MULTA QUALIFICADA. ANO-CALENDÁRIO 2006. CARÁTER CONFISCATÓRIO. O comportamento do contribuinte consistente em declarar parcela ínfima de suas receitas ao fisco federal, para fins de apuração do pagamento unificado de tributos pelo sistema SIMPLES torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa qualificada. A reiteração da omissão de receitas em todos os meses do ano-calendário, bem como a significância dos valores omitidos, permitem concluir que a infração não decorreu de mero erro de fato ou material cometido pelo sujeito passivo, e sim de sua vontade livre e consciente de evadir-se do pagamento dos tributos devidos, caracterizando o intuito de fraude, que dá ensejo à aplicação da multa por infração qualificada, no percentual de 150%. (...) (Acórdão 1802-002.147, Relator Nelso Kichel.)

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA FRAUDULENTA. A prática reiterada, por sucessivos exercícios, caracteriza uma conduta fraudulenta da contribuinte, autorizando a autoridade fiscal a aplicação da multa qualificada de que trata o §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão 3402-002.459, Relator(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho.)

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Caracteria a sonegação, consistente na conduta dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador, a prática reiterada e sem justificativa, durante quatro anos seguidos, de entrega das DIPJ e DCTF sem informações relativas ao IPI devido. (Acórdão 3301-002.400, Relator(a) Andrada Marcio Canuto Natal.)

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÕES FALSAS. CONDUTA REITERADA DO SUJEITO PASSIVO.. A ocorrência da conduta reiterada do sujeito passivo, aliada à enorme discrepância entre os valores escriturados e os declarados, autorizam concluir que não se trata de mero erro material, e sim da vontade livre e consciente da contribuinte em fraudar o erário público, devendo ser aplicada a multa qualificada, estabelecida no art. 44, II, da Lei nº 9,430/96. (Acórdão 3801-001.817, Relator(a) Paulo Antonio Caliendo Velloso Da Silveira.)

Voto, portanto, por não conhecer das questões envolvendo o controle repressivo de constitucionalidade, por rejeitar as preliminares e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior
Relator

Voto Vencedor

Conselheira Alice Grecchi, Redatora designada.

Com a devida licença do nobre Relator da matéria, Conselheiro João Bellini Júnior - Presidente deste E. Turma, permito-me divergir do entendimento acerca da multa qualificada no presente lançamento.

Inicialmente, cumpre frisar que, embora trate-se o presente lançamento de Omissão de Rendimentos da Atividade Rural e Omissão de Rendimentos caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada, verifica-se que a fiscalização limitou-se a fundamentar a qualificação da multa em relação à Omissão de Rendimentos caracterizada por Depósitos Bancários, até porque, o próprio Fisco abriu mão da presunção legal em relação a esta infração, denominando-a de Omissão de Rendimentos da Atividade Rural, na qual não há a inversão do ônus da prova, pois cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o procedimento do sujeito passivo que se configure como infração à legislação tributária. Isto é, a omissão de rendimentos através de depósitos bancários é uma mera presunção legal.

Em suma, a qualificação da multa deve ser minuciosamente justificada e comprovada.

Extrai-se do "Termo de Verificação de Infrações e de Conclusão de Procedimento Fiscal" em fls. 12/20, que, para qualificar a multa, a única infração constatada pela fiscalização fora "Omissão de Rendimentos caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada". Vejamos:

"4- DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA APLICÁVEL NESTE PROCEDIMENTO FISCAL:

A multa de ofício qualificada, aplicada ao presente caso, está definida no 957, inciso II do RIR/99 (Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96), e será de 150% sobre a totalidade do Imposto de Renda, a ser apurado no Auto de Infração, em função do evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, pelos seguintes motivos:

4.1- Diante dos valores movimentados em contas correntes e dos valores declarados pelo contribuinte, não é razoável supor que o fiscalizado tenha, inadvertidamente, se equivocado em suas Declarações de Ajuste Anual- IRPF, exercício de 2004 e 2005.

4.2- É grande a discrepância entre os rendimentos tributáveis declarados e o que restou evidenciado como omitido.

4.3- Portanto, são fortes as evidências que atestam ter o contribuinte a intenção de, conscientemente, cometer a sonegação e a fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, caracterizando o dolo: relevância de valores omitidos e reincidência de conduta, restando comprovado a absoluta impossibilidade de mero equívoco, do simples erro material de pequena monta.

[...]"

Da análise especificamente do Termo de Verificação de Infração acima transcrito, entendo que a fiscalização não logrou êxito em comprovar o dolo do contribuinte em sonegar e fraudar o erário Público, tal qual previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, limitando-se apenas a argumentar que "*Diante dos valores movimentados em contas correntes e dos valores declarados pelo contribuinte, não é razoável supor que o fiscalizado tenha, inadvertidamente, se equivocado em suas Declarações de Ajuste Anual- IRPF, exercício de 2004 e 2005*". (grifei)

As multas aplicáveis às infrações tributárias estão previstas no art. 44, da Lei nº 9.430/96, que assim determina:

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.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº Lei 4.502/64, 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.

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 deliberado 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 exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa de fraudar o erário público.

Portanto, a qualificação da multa de ofício é inaplicável nos casos de presunção legal simples de omissão de rendimentos ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos de fato.

Ademais, quando há convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática (depósitos bancários) e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do *caput* dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ou seja, para a aplicação da multa de ofício qualificada exige-se que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das

características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Vale destacar que tal matéria já foi pacificada neste Conselho, que editou súmulas aplicáveis ao caso, que cristaliza o entendimento de que a simples apuração de omissão de rendimentos, bem como a presunção legal de omissão de rendimentos, por si só, não autorizam a qualificação da multa de ofício:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Súmula CARF nº 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

Nesse sentido, cabe transcrever julgados deste Egrégio Conselho:

"Acórdão nº 2102003.198 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 3 de dezembro de 2014

Matéria IRPF Omissão

de rendimentos e depósitos bancários

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF - Exercício: 2009, 2010*

[...]

MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Súmula CARF nº 25, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)" (grifei)

"Acórdão nº 2101002.732 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 11 de março de 2015

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF - Ano-calendário: 2005*

[...]

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA AGRAVADA.

Qualquer circunstância que autorize a qualificação da multa de lançamento de ofício no percentual de 150%, deve ser minuciosamente justificada e comprovada. 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 falta inclusão como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda ou a apresentação da Declaração Anual de Isento, de valores depositados em contas correntes pertencentes ao contribuinte fiscalizado, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos." (grifei)

"Acórdão nº 2202002.890 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 02 de dezembro de 2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF - Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

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.

[...]

MULTA QUALIFICADA A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14)." (grifei)

"Acórdão nº 2202002.586 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 18 de março de 2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF - Exercício: 2003, 2004

[...]

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção relativa 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 QUALIFICADA - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando 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. O evidente intuito de fraude

deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado n.º 14 da Súmula deste Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude." (grifei)

Assim, ante a ausente evidência e a comprovação pelo Fisco de que o contribuinte queria praticar o ilícito, deve ser afastada a multa qualificada, especialmente quando a própria omissão de rendimentos decorre de presunção legal.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso para, desqualificar a multa de ofício aplicada incidente sobre a Omissão de Rendimentos da Atividade Rural e Omissão de Rendimentos caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi, Redatora Designada