



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

<b>Processo nº</b>	15983.000092/2007-63
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-004.707 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de setembro de 2018
<b>Matéria</b>	IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO E DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
<b>Recorrente</b>	GILBERTO GOMES MANSUR
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A simples desconsideração de documentos apresentados pelo contribuinte para comprovar o acréscimo do custo de aquisição, não comprova a falsidade ensejadora da fraude apta a qualificar a multa aplicada.

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexivo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Somente para fatos geradores ocorridos após a edição da MP 351/2007, em 22.01.2007, é que a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

---

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Daniel Melo Mendes Bezerra, que negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiyama, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 927/977, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 898/916, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 09/17, lavrado em 20/04/2007, relativo ao ano-calendário de 2001, com ciência do RECORRENTE em 26/04/2007, conforme ciência à fl. 10.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado em função de (i) omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, (ii) Acréscimo Patrimonial a Descoberto, ambos com multa ofício de 150%. Houve também aplicação da multa isolada de 50% por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão. O valor histórico do crédito tributário é de R\$ 1.736.440,14.

Com base no Termo de Verificação Fiscal de fls. 22/32 e na planilha de consolidação dos dados mensais apurados da Declaração de Ajuste Anual, das informações obtidas no banco de dados da Secretaria da Receita Federal e demais informações fornecidas pelo contribuinte, constatou-se a infração de omissão de rendimentos, o que se fez a partir das seguintes verificações:

Da não apresentação de documentos que comprovem a efetividade dos empréstimos que alega o contribuinte ter recebido da empresa Radio Cultura FM de Santos Ltda., tais valores não foram alocados como entrada de recursos na análise da evolução patrimonial; bem como é esclarecido que tal empresa não possuía recursos de caixa suficientes para efetuar tais empréstimos, de acordo com o livro Diário.

Ainda, pela não entrega da documentação comprobatória da efetividade dos valores recebidos a título de Rendimentos Isentos/Não Tributáveis, esses não foram considerados como entrada de recursos na análise da evolução patrimonial.

Como recursos/origens, foram lançados na planilha de evolução patrimonial e financeira os itens elencados às fls. 25/26 e, como dispêndio/aplicações, os itens à fl. 26.

Como resultado da Evolução Patrimonial e Financeira do ano-calendário de 2001 (fl. 21), apurou-se Acréscimo Patrimonial a Descoberto não justificado pelos rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, constatando-se, nesse sentido, que o contribuinte não possuía rendimentos declarados suficientes para suportar os gastos efetuados.

Ademais, ainda que intimado a informar a origem das transferências de recursos de/para o exterior, no valor de US\$ 244.769,00 em 02/04/2001 e 15/08/2001, o contribuinte informou que desconhecia qualquer tipo de operação no exterior.

Porém, a autoridade fiscal constatou que foram encaminhados para a DRF de origem documentos oficiais das transações acima citadas, nos quais aparece o nome do fiscalizado como beneficiário, a ordenante do pagamento é a empresa Ágata International Holdings Corporation, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (BVI), que, como era de conhecimento público, foi utilizada por doleiros residentes no Brasil para efetuar pagamentos no exterior por ordem ou a benefício de pessoas domiciliadas no País.

Em consulta ao cadastro do CPF, a autoridade fiscal verificou que o único "Gilberto Comes Mansur" que aparece é o fiscalizado, pesquisa repetida por diversas vezes e dos mais diversos modos pelos responsáveis pelo procedimento fiscal. No curso do procedimento, a autoridade fiscal afirma que o contribuinte não exibiu qualquer documentação a fim de afastar a imputação contra si, nem mesmo documentação das quais pudessem cogitar na hipótese do fiscalizado ter sido vítima de fraude. Por tais razões, não houve elementos para afastar ou criar dúvidas quanto à identificação do beneficiário.

Assim, conforme legislação vigente (Art. 108 do Decreto 3000/99, art. 6º da Lei 9.250/95, IN SRF 73/98 e IN SRF 208/02), foi feita a conversão de dólares americanos para reais pelo valor do dólar fixado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento, constatando-se os seguintes valores de omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior:

MÊS	US\$	RS
ABR	200.000,00	417.120,00
AGO	44.769,00	114.295,25

Por fim, a autoridade fiscal afirmou que esses valores não foram considerados como origem/dispêndio de recursos na apuração da evolução patrimonial pois o contribuinte não apresentou comprovação do ingresso ou saída dos recursos do País.

Posto isso, a Fiscalização concluiu pela caracterização das seguintes infrações apuradas no ano-calendário de 2001:

## RESUMO DAS INFRAÇÕES APURADAS NO ANO CALENDÁRIO DE 2001

**1 - Acréscimo Patrimonial a Descoberto**

MÊS	R\$
JAN	29.578,06
FEV	15.759,65
MAR	47.318,63
ABR	6.998,83
MAI	224.196,17
JUN	56.485,72
JUL	0,00
AGO	0,00
SET	722.611,10
OUT	2.036,43
NOV	5.061,48
DEZ	174.681,92

**2 – Omissão de Rendimentos de Fontes situadas no Exterior**

MÊS	USS	R\$
ABR	200.000,00	417.120,00
AGO	44.769,00	114.295,25

Pelas infrações percebidas, foi aplicada a multa qualificada de ofício de 150%, bem como a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal, nos termos do art. 44, II, da Lei 9.430/96, pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, nos seguintes valores:

Data	Valor Multa Isolada
28/02/2001	R\$ 12,50
31/03/2001	R\$ 12,50
30/04/2001	R\$ 57.366,50
31/05/2001	R\$ 12,50
30/06/2001	R\$ 12,50
31/07/2001	R\$ 12,50
31/08/2001	R\$ 15.728,09
30/09/2001	R\$ 12,50
31/10/2001	R\$ 12,50
30/11/2001	R\$ 12,50
31/12/2001	R\$ 12,50

A autoridade fiscal justificou a aplicação qualificada da multa de ofício para ambas as infrações (APD e omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior) com base nas seguintes alegações (fl. 29):

APD

*1. Em omissão de rendimentos caracterizada pela conduta do fiscalizado em ocultar a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias ao informar empréstimos não efetivados, como descritos no item V I. retro. Não-efetivação que se conclui pelo fato de não ter sido comprovada a transmissão do numerário e pelo exame do Livro Diário do ano-calendário de 2001 demonstrar que a empresa não possuía recursos para tal. A esse fato acrescentem-se os rendimentos isentos que informou em sua DIRPF, mas foram desconsiderados para fins de origem de recursos, porque o fiscalizado não comprovou o seu efetivo recebimento. Como conclusão, tem-se que o contribuinte deixou de oferecer à tributação rendimentos, eximiu-se do pagamento do imposto de renda. A grande diferença entre os valores apurados e os declarados em DIRPF e mais a declaração de empréstimos, que pelos elementos examinados revelam-se implausíveis, demonstram o intuito doloso (conforme inciso I do art.18 do Código Penal, - "crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;...), a intenção deliberada do fiscalizado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, reduzindo o ônus tributário que legalmente lhe cabe;*

#### Omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior

*2. Quanto à outra infração apurada, omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, a comprovação do dolo reside no fato que os valores creditados serem elevados (totalizaram R\$ 531.415,25 na cotação do dólar da época) à revelia do sistema financeiro nacional, fato comprovado através de informações disponibilizadas pelas autoridades americanas, provenientes dos bancos cujos sigilos foram' afastados pela Promotoria Distrital de Nova York encaminhadas através do ofício datado de 23.03.2004 e autorizadas para instruir as atividades da SRF pelo Juízo da 2ª Vara Criminal de Curitiba.*

Quanto à possível prática de crime contra a ordem tributária, foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais, protocolizada sob o nº 15983-000093/2007-16, em cumprimento do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730, disciplinado pela Portaria SRF nº 326, de 15/02/2005.

### **Da Impugnação**

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 687/731 em 28/05/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo/SP, adota-se, ipsius litteris, tal trecho para compor parte do presente relatório:

*"Inicia contestando a aplicação da multa de 150% por não ter ocorrido qualquer ação dolosa de sonegação. Em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto entende que fica descharacterizada a sonegação pelo fato de os valores envolvidos no demonstrativo de evolução patrimonial estarem todos*

*declarados. Caberia à fiscalização apenas considerar que houve a apresentação insuficiente de documentação comprobatória dos fatos ocorridos e declarados, afastando o dolo necessário para a aplicação da multa de 150%.*

*No caso da omissão de rendimentos do exterior, a aplicação da multa de 150% foi justificada, segundo alega o interessado, pelo alto valor e pelo fato de terem sido enviados recursos para o exterior à revelia do sistema financeiro nacional. A partir dessa constatação sustenta que não existe ligação entre atuação dolosa e alto valor do crédito tributário ou desobediência às regras do sistema financeiro, sendo que o mero não pagamento de tributo por si só não caracteriza a sonegação.*

*Não tendo havido a indicação correta da fundamentação legal do lançamento da multa de 150%, em ofensa ao art. 10 do Decreto 70.235/72, entende que ficou configurada a nulidade do auto de infração, conforme jurisprudência administrativa que cita. Insiste que o auto de infração não demonstra qual ato fraudulento teria sido praticado de modo a justificar a aplicação da multa qualificada. Além de ferir o art. 10 do Decreto 70.235/72, a ausência de fundamentação teria ferido o direito ao contraditório e à ampla defesa.*

*Teria ocorrido a decadência de o fisco efetuar o lançamento em relação ao(s) ano(s)-calendário 2001. Sendo o lançamento do imposto sobre a renda na modalidade lançamento por homologação, a decadência teria ocorrido cinco anos após os fatos gerados conforme estabelece o art. 150, §4º do CTN. Assim, para os fatos geradores do(s) ano(s) 2001 a decadência teria ocorrido em 31/12/2006.*

*Sustenta que a construção de uma demonstração mensal do fluxo patrimonial do contribuinte não está de acordo com as regras que versam sobre a apuração do IRPF. Como a apuração dos rendimentos tributáveis é anual, o confronto entre recursos e as aplicações deve ser efetuado também ao final do decurso do ano-base. A realização do confronto mensal acaba sendo uma forma de o Fisco impelir o contribuinte a nova obrigação tributária acessória sem respaldo em lei. O dever de fiscalização de a fiscalização cotejar anualmente os recursos está expresso no art. 3º §1º da Lei 7.730/88, pois o dispositivo legal fala em rendimentos declarados.*

*Contesta tanto a desconsideração dos empréstimos contraídos com empresas das quais é sócio quanto a desconsideração do recebimento de lucros/dividendos.*

*Afirma que os empréstimos contraídos com empresas das quais é sócio foram desconsiderados pela fiscalização, apesar de existir farta documentação que comprova a efetividade da operação e o suporte de caixa das empresas. Entende que a jurisprudência administrativa citada pela fiscalização exige, alternativamente e não cumulativamente, comprovante da transferência de recursos, prova de capacidade financeira do credor ou declaração de ambos os contribuintes. O ônus de provar o empréstimo seria*

*cumprido se apresentasse quaisquer desses documentos, não havendo obrigação de apresentar um documento específico. Já foram anexados aos autos os seguintes documentos: dois instrumentos particulares de mútuo e outras avenças, datados de 31/05/2001 e 10/12/2001; declaração de ajuste anual do exercício de 2002 do impugnante; declaração de informações econômica-fiscais da pessoa jurídica do exercício de 2002 da Rádio Cultura FM; página do livro-razão do ano-base 2001 na qual se encontram devidamente registrados os empréstimos concedidos ao impugnante. Tais documentos comprovariam que havia contrato firmado entre as partes constituindo a obrigação jurídica de entrega da quantia em razão de mútuo; que os empréstimos estavam contabilizados; que a dívida foi declarada pelo impugnante; e que o empréstimo estava anotado nas contas a receber da Rádio Cultura.*

*Quanto à existência de suficiência de caixa na empresa mutuante, apresenta cópias da escrituração do caixa da empresa para comprovar que havia numerário em caixa suficiente para providenciar o empréstimo para o impugnante. Por todos esses motivos pretende que os empréstimos sejam considerados como origem de recursos.*

*Também sobre os lucros/dividendos recebidos, insiste que há documentação comprobatória da efetividade de seu recebimento, ao contrário do alegado pela autoridade fiscal. Apresenta documentos que pretende demonstrar que declarou o recebimento dos dividendos e que as empresas apuraram os dividendos e declararam o pagamento dos mesmos em suas DIPJs dos anos respectivos.*

*Argumenta que houve ofensa ao princípio da irretroatividade previsto no art. 150, inciso II, “a” da Constituição Federal na aplicação da LC 105/2001 e da Lei 10.174/2001 para o presente caso que representa ano anterior à entrada em vigor das referidas leis.*

*Entende ser impossível o lançamento com base exclusivamente em extratos bancários, uma vez que depósitos bancários não são, por si só, prova de acréscimo patrimonial. O lançamento assim realizado estaria em ofensa ao art. 43 do CTN, pois não estaria demonstrada a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda entendida como acréscimo patrimonial. Cita a súmula 182 do TFR, algumas decisões de tribunais e do Conselho de Contribuintes para embasar seu argumento.*

*Alega que é inaplicável a multa isolada nos meses de abril e agosto de 2001, uma vez que já foi aplicada a multa de 150% sobre a infração de omissão de rendimentos do exterior.*

*Em relação à multa isolada em razão da falta de recolhimento do carnê-leão relativamente a aluguéis recebidos de pessoa física, informa que recolheu tais valores, anexando os comprovantes de fls. 803/813 [e-fls. 885/895].”*

**Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP, às fls. 898/916, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, apenas para afastar a multa qualificada em relação as infrações relacionadas ao APD, mantendo-a em relação à omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, conforme acórdão com a seguinte ementa:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA –IRPF*

*Ano-calendário: 2001*

*PRELIMINAR. DECADÊNCIA.*

*Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando o lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.*

*NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.  
INOCORRÊNCIA.*

*Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este entender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEAL. NECESSIDADE DE PROVAS AS ORIGENS DOS RECURSOS.*

*A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal da apuração está sujeita à tributação. Por força da presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL.*

*A partir do ano-calendário de 1989, a análise da evolução patrimonial deve reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.  
EMPRÉSTIMO.*

*A simples consignação do empréstimo nas declarações do mutuante e do mutuário não pode ser considerada, por si só, meio suficiente de prova.*

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.  
TRIBUTAÇÃO. LUCROS E DIVIDENDOS, DÍVIDAS E ÔNUS  
REAIS. REQUISITOS.**

*É tributável, no ajuste anual, o valor do acréscimo patrimonial apurado mensalmente, não justificado pelos rendimentos declarados, tributáveis e não-tributáveis, não sendo aceitos como recursos lucros e dividendos, dívidas e ônus reais, recebidos de pessoa jurídica da qual é sócio, sem comprovação da efetiva transferência dos recusos e das obrigações assumidas.*

**MULTA ISOLADA POR FALTA DO PAGAMENTO DO  
CARNÊ-LEÃO.**

*O contribuinte que deixa de fazer o recolhimento mensal obrigatório sujeita-se à multa de 50% sobre o valor do imposto devido.*

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA**

*É considerada não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

**MULTA DE OFÍCIO DE 150%. LANÇAMENTOS  
REFERENTES A FATOS GERADORES ATÉ JANEIRO/2007.  
NECESSIDADE DE SE DEMONSTRAR O EVIDENTE INTUITO  
DE FRAUDE.**

*O lançamento de multa qualificada, em autos lavrados até janeiro/2007, exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados que o art. 72 da lei 4.505/64 prevê como caracterizadores da fraude, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los. Manutenção da multa qualificada somente na presença de elementos de prova nos autos que caracterizam tal situação.*

*Lançamento Procedente em Parte.”*

A DRJ de origem esclarece, de logo, não ter sido configurada a alegada decadência apontada pelo contribuinte, vez que o prazo decadencial iniciou-se, apenas, no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsão do art. 173, I, do CTN. Também não admite a procedência do argumento que suscita o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, visto que, no Termo de Fiscalização, há o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo.

No que se refere ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, a DRJ entende que a não apresentação de provas suficientes no que se refere à origem dos recursos é suficiente,

por força da lei, para presunção do acréscimo patrimonial não justificado, o qual, a partir do ano-calendário de 1989, passou-se à análise mensal.

Quanto à parte da impugnação que se refere aos valores vinculados ao carnê-leão, esclarece a DRJ que o contribuinte que deixa de fazer o recolhimento mensal obrigatório sujeita-se à multa de 50% sobre o valor do imposto devido.

No que se refere à aplicação de multa qualificada de 150%, entende que só devia ser mantida na hipótese de demonstração evidente, nos autos, do intuito de fraude. Por este motivo, entendeu não restar caracterizado o evidente intuito de fraude com relação ao APD, pois nenhum dos elementos utilizados entre origens e aplicações indicam ter o RECORRENTE tentado evitar a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, manteve a qualificação da multa em relação à omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, por entender que existem provas nos autos de que o RECORRENTE mantinha recursos no exterior que foram para lá enviados sem passar pelo crivo do Banco Central, o que caracteriza a sua intenção – o dolo – de evitar a ocorrência do fato gerado, o que configura fraude.

## **Do Recurso Voluntário**

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 09/03/2009, conforme AR de fls. 926, apresentou Recurso voluntário de fls. 927/977 em 07/04/2009.

Em suas razões de recurso, o RECORRENTE reiterara os argumentos da Impugnação aplicáveis à parte mantida do lançamento.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

## **Da multa qualificada. Alegação de ausência de dolo, fraude ou sonegação com relação à suposta omissão de rendimentos no exterior**

---

Antes de analisar o tema, importante rememorar que a DRJ de origem já afastou a imputação da multa qualificada em relação à omissão relacionada ao APD, por entender não restar caracterizado o evidente intuito de fraude.

Pois bem. Analisando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 29) constata-se que foi presumido o dolo do RECORRENTE em ocultar a ocorrência do fato gerador na medida em que o mesmo possuía elevados valores em instituição bancária americana que apenas foram descobertas pela fiscalização através da quebra do sigilo bancário determinada pela Promotoria Distrital de Nova York disponibilizadas ao fisco através de ofício datado de 23/03/2004, com autorização da 2ª Vara Criminal de Curitiba.

Trata-se de investigação realizada no âmbito do chamado caso “*Beacon Hill*”, em que a Polícia Federal, com autorização da 2º Vara Criminal de Curitiba-PR, determinou a quebra de sigilo bancário no exterior da empresa “*Beacon Hill Service Corporation*”, sediada em Nova Iorque, que autuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas representadas por cidadãos brasileiros” (fl. 09 da Representação Fiscal para Fins Penais – processo nº 15983.000093/2007-16).

Assim entendeu a Polícia Federal (fl. 10 da Representação Fiscal para Fins Penais):

*Com base nestes elementos, evidenciou-se que diversos contribuintes nacionais enviaram e/ou movimentavam divisas no exterior, à revelia do sistema financeiro nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras, utilizando-se de contas/subcontas mantidas no “JP Morgan Chase Bank” pela empresa “Beacon Hill Service Corporation” a qual representava “doleiros” brasileiros e/ou empresas “off shore” com participação de brasileiros.*

O RECORRENTE alega, em síntese, não restar caracterizados indícios ou documentos comprovantes do dolo, da fraude, ou da simulação. Aponta que o único fato utilizado pela autoridade fiscal para justificar a qualificação da multa foi que “*a comprovação do dolo reside no fato que os valores creditados serem elevados (...) à revelia do sistema financeiro nacional*”. Questiona como o fato de um valor ser elevado ou não implicaria na existência de conduta dolosa. Assim, defendeu que em momento algum o TVF aponta a circunstância de fato que pudesse caracterizar a sua conduta dolosa e ensejadora da sonegação.

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

Lei nº 9.430/96

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuitivo de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*a) prestar esclarecimentos;*

*b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;*

*c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.”*

De acordo com o TVF, a multa foi majorada em razão da existência de sonegação, nos termos do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, que possui a seguinte redação:

*Art . 71. Sonegação é tôda 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;*

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96, acima transcrita. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

No caso dos autos, a autoridade fiscal entendeu pela qualificação da multa com base nos seguintes argumentos (fl. 29):

*2. Quanto à outra infração apurada, omissão de rendimentos de fontes situadas no exterior, a comprovação do dolo reside no fato que os valores creditados serem elevados (totalizaram R\$ 531.415,25 na cotação do dólar da época) à revelia do sistema financeiro nacional, fato comprovado através de informações disponibilizadas pelas autoridades americanas, provenientes dos bancos cujos sigilos foram afastados pela Promotoria Distrital de Nova York encaminhadas através do ofício datado de 23.03.2004 e autorizadas para instruir as atividades da SRF pelo Juízo da 2ª Vara Criminal de Curitiba.*

Do acima exposto, entendo que o TVF apenas indica a suposta conduta dolosa a partir de presunções ou subjetividades, como o fato de os valores movimentados serem elevados. Contudo, não houve a devida comprovação, por parte da autoridade fiscal, com base em modos concretos e sem deixar margem para dúvidas, da intenção pré-determinada do RECORRENTE visando impedir ou retardar o recolhimento do tributo.

Colaciono abaixo jurisprudência do CARF sobre a matéria, especificamente envolvendo a chamada operação “Beacon Hill”:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2001, 2002*

*(...)*

*IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO E OMISSÃO DE RENDIMENTOS. "BEACON HILL". SUJEIÇÃO PASSIVA. COMPROVAÇÃO TITULAR DOS VALORES TRANSFERIDOS*

*NO EXTERIOR. ÔNUS DA PROVA DO FISCO.  
RECONHECIMENTO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.  
PROCEDÊNCIA DO FEITO.*

*De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 142 do Código Tributário Nacional, incumbe à fiscalização identificar perfeitamente o sujeito passivo da obrigação tributária, com base em provas robustas lastreadas por documentos hábeis e idôneos, não podendo se apoiar em presunções e/ou meros indícios. A presunção legal de omissão de rendimentos com arrimo em acréscimo patrimonial a descoberto, prescrita nos artigos 2º e 3º da Lei nº 7.713/88, não tem o condão de suplantar o dever legal de a autoridade fiscal identificar o verdadeiro titular dos valores concernentes à movimentação/transferência bancária objeto do lançamento. In casu, o simples fato de constar o nome do contribuinte no comprovante da transferência bancária no exterior, no campo “Order Customer”, não implica dizer necessariamente ser o verdadeiro remetente, conforme se extraí dos Laudos, do Instituto Nacional de Criminalística, acostados aos autos. Entretanto, uma vez o contribuinte reconhecendo textualmente/explicitamente ser o titular da conta no exterior, impõe-se afastar sua argumentação de ilegitimidade passiva e reconhecer a procedência do feito.*

*IRRF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.*

*De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Súmula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples conduta reiterada em meses pelo contribuinte, fundamento que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*(acórdão nº 2401-004.499, julgado em 20/09/2016) ”*

A própria jurisprudência sumulada deste Conselho Administrativo aponta nesse entendimento, consoante se extraí da dicção da 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." (destaques nossos)*

Ainda sobre o tema, reforço as argumentações com o trecho do voto proferido no acórdão nº 210201.490, de 24/08/2011, de relatoria do Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, as quais utilizo como argumento para afastar a multa qualificada:

*“Em essência, no âmbito tributário, não há diferença entre um depósito de origem comprovada a partir de conta bancária mantida no Brasil ou no exterior, ambas a partir de contas não declaradas ao fisco, sendo certo que não se qualificada a multa sobre o imposto decorrente da omissão de rendimentos provenientes de conta bancária omitida existente no País, exceto se a conta for movimentada por interposta pessoa, aberta com documento fraudulento ou que se tenha perpetrado uma fraude adicional, hipóteses não comprovadas no caso da conta bancária mantida no estrangeiro e em debate nestes autos.”*

Portanto, conforme acima exposto, entendo que 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%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples constatação de que os valores movimentados eram elevados.

Desta forma, assim, como entendido pela DRJ em relação ao lançamento decorrente do APD, entendo que também não restou comprovada a atitude dolosa e o evidente intuito de fraude com relação à omissão de rendimentos do exterior, devendo ser desqualificada a multa.

## Da Decadência

O RECORRENTE defende que foram atingidos pela decadência os créditos tributários, visto que o auto de infração apenas foi lançado em 20 de abril de 2007, enquanto o crédito discutido trata-se dos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2001.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/0176994-0), em 12 de agosto de 2009, com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO  
CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO  
POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.  
INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.  
DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I,  
DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS  
PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.  
IMPOSSIBILIDADE.*

*O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) contase do primeiro*

*dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontrase regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial regese pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*In casu, consoante assente na origem: (i) cuidase de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deuse em 26.03.2001.*

*Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

No presente caso, as imputações de dolo/sonegação foram afastadas tanto para o lançamento decorrente do APD (conforme acórdão da DRJ de origem), como também em relação à omissão de rendimentos do exterior, nos termos do presente voto.

Ademais, é incontestável que houve pagamento antecipado do tributo no período fiscalizado, tanto através de carnê-leão como também após a entrega da declaração de ajuste pelo RECORRENTE (fls. 20 e 23).

Neste sentido, para fins de aplicação do termo *a quo* do prazo decadencial, é de rigor, no presente caso, observar a regra do art. 150, §4º, do CTN. Ou seja, o prazo decadencial é contado da ocorrência do fato gerador do tributo:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Assim, quanto à suposta decadência, resta saber quando ocorre o fato gerador do imposto de renda sujeito ao ajuste anual.

É preciso esclarecer que o fato gerador do IRPF é complexivo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

O CARF possui o entendimento firme de que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2005,2006*

*IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇOA NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.*

*O fato gerador do IRPF é complexivo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário.*

*(...)”*

*(acórdão nº 2402-005.594; 19/01/2017)*

No caso concreto, o lançamento de créditos tributários diz respeito a rendimentos sujeitos ao ajuste anual: o lançamento relativo ao APD engloba o período de janeiro a dezembro de 2001 (exceto os meses de julho e agosto), e o lançamento decorrente da omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior foi em relação aos meses de abril e agosto de 2001. Ou seja, o fato gerador de todos os meses ocorreu em 31/12/2001. Aplicando-se a regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN (05 anos a partir do fato gerador), tem-se que o lançamento poderia ser realizado até 31/12/2006, ao passo que a ciência do RECORRENTE ocorreu em 26/04/2007 (fls. 10 e 32).

Portanto, houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, devendo ser reconhecida a extinção do crédito tributário em razão da decadência.

Por óbvio, a multa isolada também deve ser afastada, haja vista que incidiu sobre a acusação de omissão de rendimentos recebidos de fontes nos meses de abril e agosto de 2001, cujo valor principal do tributo foi atingido pela decadência.

Ademais, importante frisar que tal multa não poderia prosperar no presente caso haja vista o firme entendimento do CARF no sentido de que tal multa isolada somente pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 2007, com a vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007. Neste sentido, cito trecho do voto proferido no acórdão nº 9202-006.906, da 2ª Turma da CSRL, datado de 24/05/2018:

*“Assim, a interpretação da recente jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior deste CARF (Acórdão 9202004.022 – CSRF 2ª Turma) conduz ao entendimento que somente para fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, conforme Acórdão nº 2201-*

*002.718, de 09/12/2015, uma vez que a redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, “efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente”.*

## **CONCLUSÃO**

Assim, considerando que o crédito tributário lançado foi atingido pela decadência, deixo de adentrar nas questões de mérito apresentada pelo RECORRENTE.

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, devendo ser extinto o crédito tributário, conforme razões acima apresentadas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator