



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15983.001101/2008-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.655 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de novembro de 2021  
**Recorrente** YLIDIA BOLZAN MANSUR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 38.

O direito de a Fazenda lançar o imposto de renda, pessoa física, relativo à omissão de rendimentos, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 10 de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos junto a instituições financeiras quando o contribuinte, após regularmente intimado, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO CABAL DA OCORRÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA. EXCLUSÃO.

Deve ser afastada a multa qualificada quando não se extrai dos autos a comprovação cabal da ocorrência de conduta dolosa do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo seu percentual ao patamar ordinário de 75%. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 3ª Turma da DRJ/SPOII, consubstanciada na Acórdão nº 17-30.364 (fl. 243), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Em ação fiscal levada a efeito na contribuinte acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/05, acompanhado dos demonstrativos de fls. 01 e 06/07 do Termo de Verificação e anexos de fls. 11/30 e do Termo de Encerramento de fls. 08, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário de 2003, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 167.016,90 (cento e sessenta e sete mil, dezesseis reais e noventa centavos), sendo R\$ 53.587,74 referentes ao imposto, R\$ 80.381,61 à multa proporcional, e R\$ 33.047,55, aos juros de mora (calculados até 30/09/2008).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04/05), o procedimento apurou a seguinte infração:

### **Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários de origem não Comprovada**

Enquadramento legal: art. 42 da Lei nº 9.430/96 com as alterações efetuadas pelo art. 4º da Lei nº 9.481/97 e acréscimos do art. 58 da Lei nº 10.637/2002; Instrução Normativa SRF nº 24/02; art. 849 do RIR199 — Decreto 3.000/99; art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002.

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito acima referido encontra-se relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/21).

Cientificada da autuação em 11/10/2008 (fls. 178), a contribuinte protocolizou, em 12/11/2008, a impugnação de fls. 185/207, alegando, em resumo, o que segue:

1. a teor do art. 150, § 4º do CTN, decaiu o direito do Fisco Federal de lançar o crédito tributário referente a supostos fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2003 a 30 de setembro de 2003, em face da ciência do auto de infração ter ocorrido somente em outubro de 2008;

2. no lançamento por depósitos bancários de origem não comprovada, o fato gerador do tributo ocorre a cada mês, por expressa disposição dos §§ 1º a 4º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, tendo sido esta a forma adotada pelo Fisco para a elaboração do auto de infração, onde foram detalhadas as datas dos supostos fatos geradores mês a mês;
3. não há que se falar, portanto, em nenhum ajuste anual que possa transferir o fato gerador para 31 de dezembro de 2003;
4. traz a colação jurisprudência administrativa nesse sentido;
5. a regra de decadência do art. 173. I, do CTN só poderia ser aplicada se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não ocorreu no presente caso;
6. devem ser excluídos da tributação, os depósitos individuais inferiores a R\$ 12.000,00, cujo somatório não supere R\$ 80.000,00, em obediência ao disposto no art. 42, §3º, II, da Lei nº 9.430/96, sendo tal referência ao somatório daqueles de valor até R\$ 12.000,00;
7. quanto à aplicação dos limites para contas mantidas em conjunto, também não há dúvidas sobre a aplicação individual a cada contribuinte titular dos parâmetros (cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes para embasar seus argumentos);
8. alienou móveis, utensílios, instalações, carteira de clientes e outros ativos ao Sr. Luiz Alberto Porta Nova Zarif, antigo sócio da empresa Bignet Informática Ltda, da qual também era sócia, sendo que os bens mencionados foram repassados, em 12/01/2001, a empresa Carrie Micro Group Ltda, da qual a impugnante se tornou credora;
9. a mencionada transação se deu pelo valor de R\$ 180.000,00, com pagamento estipulado em 24 parcelas de R\$ 7.500,60, a partir de dezembro de 2001, conforme fez constar em sua declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2001, tendo recebido as parcelas finais da transação no ano-base de 2003;
10. comprova a transação o Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda de Bens e Direitos firmado entre o ex-sócio da impugnante, Luiz Alberto Porta Nova Zarif, e a empresa Carrie Micro Group Ltda, no qual a contribuinte figura como credora;
11. informou na declaração de bens e direitos do ano-calendário 2003, saldo credor em 31/12/2002 de R\$ 82.500,00, e em 31/12/2003, saldo nulo, o que prova que recebeu o valor de R\$ 82.500,00 durante o ano de 2003;
12. não foram aceitos como comprovados os dois cheques de R\$ 7.500,00 depositados no Bradesco, decorrentes da operação acima citada;
13. quando o fiscalizado é pessoa física e não uma empresa é natural que surjam inconsistências entre valores e datas de recebimentos versus valores e datas dos depósitos;
14. recebeu honorários por sua atividade de arquiteta no montante de R\$ 36.000,00 durante ao ano, tendo pago o imposto correspondente (carnê-leão), e depositou as respectivas importâncias em conta bancária, fato que não foi levado em consideração pelo autuante;
15. o autuante desconsiderou parcela significativa da movimentação de recursos do marido da contribuinte, Sr. Paulo Roberto Gomes Mansur, correspondentes a lucros e mútuos comprovados, que foi objeto de impugnação no processo nº 15983.001102/2008-31, e demonstram ter o autuado recursos que superam a movimentação considerada não comprovada;
16. havendo contas conjunta, a desconsideração de valores recebidos por um dos titulares contamina o outro participante. eis que o critério de divisão em partes iguais dos valores depositados, embora justo, resulta de presunção;
17. assim, a apreciação conjunta de ambos os processos é imperativa, até para que seja feita a movimentação financeira do casal após o provimento daquela impugnação, o que certamente sobrevirá;

18. rechaça a aplicação da multa agravada de 150%, pois a regra é a incidência da multa de 75%, sendo exceção a aplicação do percentual de 150%;

19. o Conselho de Contribuintes tem pacífica jurisprudência sobre o tema, na linha de que "qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de ofício, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos";

20. só se poderia falar em evidente intuito de fraudar o Poder Público se, por hipótese, o contribuinte se utilizasse de contas de terceiros ("laranjas") ou de quaisquer expedientes outros de mesmo quilate;

21. no caso vertente, os depósitos bancários de origem não identificada, foram valores regularmente depositados em conta bancária da própria contribuinte ou conjunta com o seu marido, tendo lastro no fluxo financeira da própria impugnante ou do cônjuge co-titular, não podendo ser admitida a aplicação da multa agravada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 17-30.364 (fl. 243), conforme ementa abaixo reproduzida:

**PRELIMINAR. DECADÊNCIA.**

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, não havendo que se falar em decadência.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

**MULTA QUALIFICADA.**

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso da contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

**Lançamento Procedente**

Cientificada dessa decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário de fl. 263, reiterando os termos da impugnação apresentada.

Na sessão de julgamento realizada em 9 de maio de 2019, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência para que a Unidade de Origem confirmasse a data do protocolo do recurso voluntário.

Em atenção à Resolução nº 2402-000.754, a autoridade administrativa fiscal exarou a Informação de fls. 309/310, em face da qual a Recorrente não apresentou qualquer manifestação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal por meio do qual a fiscalização apurou omissão de rendimentos caracteriza por depósitos bancários de origem não comprovada.

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte defende, em síntese, (i) a perda do direito de o Fisco efetuar o lançamento fiscal até a competência de 09/2003, inclusive, em face da decadência, (ii) a exclusão, da base de cálculo, dos valores inferiores a R\$ 12.000,00, nos termos do inciso II, § 3º, do art. 42 da Lei nº 9.430/96, (iii) desconconsideração, pela fiscalização, dos valores decorrentes da venda de ativos da empresa Bignet, (iv) movimentação financeira do cônjuge e (v) improcedência da multa de 150%.

Passemos, então, a análise de cada um dos pontos de defesa da Recorrente.

### **Da Decadência**

Conforme exposto no relatório supra, a Contribuinte defende a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 09/2003, inclusive, em face da consumação da decadência, sustentando, para tanto, *que o fato gerador do tributo ocorre a cada mês*.

Sobre o tema, a DRJ concluiu que:

(...) o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Nesse contexto, deve-se atentar que, embora tenha discriminado mensalmente os créditos ocorridos nas contas bancárias da contribuinte, a autoridade lançadora considerou para efeito de tributação o valor total de rendimentos percebidos no ano-calendário de 2003, submetendo-o à tributação anual, conforme a legislação vigente (...).

Esclarecido que o fato gerador é anual, de se ver o prazo decadencial aplicável ao caso concreto. (...)

Como o que se homologa é o pagamento, não se pode considerar ocorrida a dita homologação tácita quando o contribuinte nada recolheu ou quando houve recolhimento insuficiente. Não se pode reputar homologado o que não foi pago. Inocorre, portanto, a hipótese fática prevista no § 4º do art. 150 do CTN.

Logo, nos casos de lançamento de ofício, aplica-se, em relação a decadência, a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN.

(...)

No caso concreto, a contribuinte deixou de oferecer a tributação rendimentos objeto da autuação, dessa forma, no tocante a tais rendimentos, não efetuou o pagamento antecipado do imposto devido. Sendo assim, tais rendimentos não estavam sujeitos a lançamento por homologação, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim lançamento de ofício pela autoridade administrativa, motivo pelo qual há que ser aplicada a regra contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

No ano-calendário de 2003, a declaração de ajuste anual teve seu prazo de entrega encerrado em 30/04/2004, data a partir da qual a Receita Federal poderia exigir o imposto de renda relativo a este ano-calendário. Assim, segundo a regra contida no artigo 173, I, a contagem do prazo decadencial começaria a fluir a partir de 01/01/2005 (primeiro dia do exercício seguinte), findando em 31/12/2009. Tendo a contribuinte sido notificada do auto de infração em 11/10/2008 (AR de fls. 178), constata-se que o lançamento ocorreu dentro do prazo quinquenal, não havendo que se falar, portanto, em decadência.

Note-se, por fim, que, mesmo que se entendesse que o prazo decadencial começasse a fluir a partir de fato gerador do imposto de renda, ainda assim o lançamento do crédito

tributário relativo ao ano-calendário de 2003 não estaria alcançado pela decadência, uma vez que, tendo o fato gerador se completado em 31/12/2003, o prazo extintivo teria início em 01/01/2004, decaindo o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito somente em 31/12/2008. Como visto, o citado lançamento formalizou-se em 11/10/2008, portanto em prazo inferior a cinco anos da data de início da contagem do prazo decadencial.

Pois bem!!

O fato gerador do IRPF, como se sabe, é complexivo ou periódico, vez que compreende a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelo contribuinte em determinado ciclo que se inicia no dia primeiro de janeiro e se finda no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

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, conforme os precedentes abaixo deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF  
Ano-calendário: 2005, 2006

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇO A 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)

xxx

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF  
Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

(...) TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Existindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, Art. 173, I). Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do CTN. Quando não configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e havendo antecipação do pagamento do imposto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo se inicia na data de ocorrência do fato gerador (CTN, Art. 150, § 4º), **esclarecendo-se que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário.** (...) Recurso Voluntário Provido em Parte. (processo nº 10980.725701/2011-83, 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, julgado em 18/02/2014)

Neste sentido, inclusive, é o enunciado da Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

#### **Súmula CARF nº 38**

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

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.

Destarte, afigurar-se-ia primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Ocorre que, no caso em análise, ainda que fosse aplicável a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN (mais favorável à Contribuinte), o lançamento fiscal não estaria atingido pela decadência.

De fato, nesta hipótese (de aplicação da regra contida no § 4º do art. 150 do CTN), o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria **31 de dezembro de 2003** e o **termo final, por sua vez, 31/12/2008**.

Como o lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que, no presente caso, ocorreu em 11/10/2008**, conforme AR de fl. 195, não há que se falar em perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário no presente caso, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

### **Das Demais Razões de Mérito**

No que tange às alegações de (i) exclusão dos valores inferiores a R\$ 12.000,00, nos termos do inciso II, § 3º, do art. 42 da Lei nº 9.430/96, (ii) desconsideração, pela fiscalização, dos valores decorrentes da venda de ativos da empresa Bignet e (iii) movimentação financeira do cônjuge, não tendo sido apresentadas, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

Passando-se ao caso concreto, rechaça-se de pronto a pretensão da interessada de ver excluídos do montante dos depósitos bancários de origem não comprovada os créditos de valor inferior a R\$ 12.000,00, nos termos do disposto no art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.481/97. Embora haja créditos de valor individual inferior a R\$ 12.000,00, verifica-se que o seu somatório dentro do ano-

calendário ultrapassa o valor de R\$ 80.000,00, como evidencia o quadro a seguir<sup>1</sup>, sendo cabível manter o lançamento dos referidos valores.

(...)

Com o intuito de comprovar a origem de parte dos depósitos bancários, a impugnante informou que vendeu móveis, utensílios, instalações, carteira de clientes e outros bens do ativo da empresa Bignet Informática Ltda, da qual era sócia, a Luiz Alberto Porta Nova Zarif, seu antigo sócio que, em 12/01/2001, repassou os mencionados bens à empresa Carrier Micro Group Ltda, da qual a impugnante se tornou credora. Relata que esta transação se deu pelo valor de R\$ 180.000,00, com pagamento estipulado em 24 parcelas de R\$ 7.500,00, a partir de dezembro de 2001, tendo recebido as parcelas finais da transação no ano-calendário de 2003.

Segundo entende a impugnante, são suficientes para confirmar a sobredita operação o Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda de Bens e Direitos, firmado entre o seu ex-sócio, Luiz Alberto Porta Nova Zarif, e a empresa Carrie Micro Group Ltda (fls. 155/157) e a informação consignada na declaração de bens e direitos do ano-calendário de 2003, na qual foi registrado o saldo credor de R\$ 82.500,00 em 31/12/2002, e saldo nulo, em 31/12/2003 (fls. 63).

De acordo com informações prestadas pela própria contribuinte durante a ação fiscal (fls. 146 e 154), o saldo de R\$ 82.500,00 foi depositado em parcelas iguais de R\$ 7.500,00, de janeiro a novembro de 2003, na conta conjunta que mantinha com o seu cônjuge Paulo Roberto Gomes Mansur junto ao Banco BCN S/A (c/c nº 0202-204.298-2). Na ocasião foram apresentados, para fins de comprovação, os avisos de lançamento de fls. 147/150, os extratos da referida conta bancária de 01/01/2003 a 30/11/2003 (fls. 172/177).

Não obstante o exposto, examinando-se os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 22/30), verifica-se que os depósitos efetuados na citada conta não foram computados no presente lançamento.

Quanto aos depósitos ocorridos em 18/11/2003 e 03/12/2003 em conta de titularidade exclusiva da impugnante mantida junto ao Banco Bradesco (0149-0-62.830-1), cada qual no importe de R\$ 7.500,00 (fls. 102), em que pese a coincidência dos valores não restou demonstrado de forma clara pela contribuinte o vínculo entre eles e os créditos decorrentes da operação acima mencionada.

(...)

Também não pode ser oponível ao lançamento a alegação genérica de que grande parte dos valores depositados é fruto da movimentação de recursos relativa ao seu cônjuge, porquanto desacompanhada de provas.

### **Da Multa Qualificada**

A Fiscalização fundamentou a aplicação da multa qualificada nas seguintes assertivas:

(...) Em relação às omissões de rendimentos, nos termos descritos em "A" do título IV, fica, pois, devidamente caracterizada a conduta deliberada da fiscalizada em ocultar a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias e com isso eximir-se do pagamento do imposto de renda. Diante disso, aplicamos a multa de ofício de 150%.

A multa de ofício de 150% foi aplicada em função da ocorrência, no plano fático, do previsto na hipótese normativa do § 1º, c/c o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

No caso que se apresenta, a qualificação da multa de ofício justifica-se pela vontade explícita do contribuinte em impedir que o fisco tomasse conhecimento da existência de

---

<sup>1</sup> Conforme quadro de fls. 253 a 255 do e-processo, o somatório dos valores inferiores a R\$ 12.000,00 no ano-calendário em análise é de R\$ 144.522,39.

fatos econômicos que, por sua natureza, implicariam em rendimentos tributáveis, no ano-calendário de 2003.

A existência de vultosos depósitos/créditos em contas correntes, de depósito ou de investimento, sem origem justificada (subitem 24.1.1.2.2) compõe um quadro no qual revela o intuito doloso do contribuinte, haja vista a existência de uma atitude com o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Dessa forma, tanto do ponto de vista do direito quanto do ponto de vista das circunstâncias de fato constatadas nesta fiscalização, mostra-se justificável a imposição da multa qualificada de 150%, em relação às omissões especificadas em "A" do título IV.

A meu ver a acusação fiscal não conseguiu demonstrar a ocorrência do dolo, consistente na vontade consciente de praticar a conduta contrária ao ordenamento tributário.

Vejamos o que diz as normas utilizadas para fundamentar a imposição da multa qualificada, a qual está inserta na Lei n.º 9.430/1996:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Pois bem, só cabe a aplicação da multa majorada nos casos em que o fisco consiga demonstrar a ocorrência das condutas de sonegação, fraude e/ou conluio. A mera recusa do fisco em aceitar as provas e/ou esclarecimentos apresentados, não é suficiente à aplicação de gravame de tamanha monta.

Diante da acusação da ocorrência de sonegação e fraude, devemos nos debruçar sobre esses tipos legais constantes na Lei n.º 4.502/1964:

"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 toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

Observe-se que os tipos acima exigem que haja a comprovação de que ação/omissão sejam praticadas com dolo, que, na seara tributária, consiste num comportamento intencional de suprimir o recolhimento de tributos mediante artifícios que impeçam ou retardem o conhecimento do fato gerador pelo fisco ou, no caso da fraude, excluam/posterguem a ocorrência do fato gerador.

Não consigo enxergar na espécie a demonstração inequívoca da existência de conduta dolosa consistente na declaração baseada em documentos falsos ou situação que se comprove inexistente.

É esse entendimento que tem prevalecido nas decisões do CAREF, quando se exige comprovação inequívoca da ocorrência da conduta dolosa para qualificação da multa.

Trago à colação acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que manifesta claramente esse linha interpretativa:

"MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, caracterizando está o tipo Fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Correta a aplicação da multa qualificada."

(Acórdão nº 9202003.82708/ 03/2016)

Por fim, mas não menos importante, destaque-se que, no processo administrativo nº 15983.001102/2008-69, que tem por objeto auto de infração lavrado contra o marido da Recorrente, Sr. Paulo Roberto Gomes Mansur, em decorrência da mesma ação fiscal que deu origem ao presente PAF, os membros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 2ª Seção, na sessão de julgamento realizada em 13 de março de 2012, deram provimento parcial ao recurso voluntário do Contribuinte para, dentre outras coisas, *reduzir a multa de ofício do percentual de 150% para 75%*.

A decisão em questão, neste ponto, foi por unanimidade de votos, não tendo o Recurso Especial apresentado pela PGFN abordado essa matéria (desqualificação da multa).

Diante do exposto, entendo que a multa deve ser imposta no patamar ordinário de 75% do tributo devido.

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, excluindo a qualificadora da multa de ofício, reduzindo seu percentual ao patamar ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior