



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

Processo nº 16004.001104/2008-05
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.740 – 2ª Turma
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSE ROBERTO DE SOUZA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. MULTA QUALIFICADA.

A presunção legal de omissão de rendimentos e a conduta reiterada, por si só, não autorizam a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o que não houve no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

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

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2201-002.901, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração, fls. 351/389, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007 (anos-calendário 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006), por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 1.372.827,94, dos quais R\$ 463.101,97 correspondem a imposto, R\$ 694.652,94, a multa proporcional, e R\$ 215.073,03, a juros de mora, calculados até 29/08/2008 (fl. 377). Conforme Termo de Constatação e Descrição dos Fatos, fls. 351/376, e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 379/383, o procedimento teve origem na apuração das infrações: depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 393/399.

A DRJ/SDR, às fls. 448/464, julgou pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário na forma originalmente lançado.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 470/519.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 527/532, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício para 75%. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

Ementa:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. 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”.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LEGALIDADE.

A Lei nº 9.430/1996, em seu art. 42, autoriza a presunção 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TITULAR DA CONTA. SÚMULA CARF Nº 32.

“A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros”.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERMEDIÇÃO DE VENDAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não havendo comprovação de que os depósitos bancários imputados ao contribuinte são oriundos da atividade de intermediação de vendas, deve-se manter a tributação com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA QUALIFICADA. MERA OMISSÃO. 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 4.502/1964”.

Às fls. 535/544, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **IRPF - Penalidades/Multa de Ofício Qualificada - Desqualificação**. Alega a Fazenda que a Egrégia Turma desqualificou a multa sob a justificativa de que a autoridade fiscal qualificou a exigência sob o argumento de que “como se pode ver, sequer foi declarado 13% dos créditos sem comprovação encontrado em suas contas correntes”. Segundo a União, o que foi relatado pelo fiscal nada mais é do que o próprio pressuposto da autuação, simples omissão de rendimentos ou declaração inexata, sem qualquer prova de conduta dolosa. Os acórdãos paradigmas, ao contrário do acórdão recorrido, entenderam que a omissão reiterada de receita em diversos períodos, de valores significativos, revelaria a presença de dolo, justificando-se a aplicação da multa qualificada.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 546/552, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **IRPF - Penalidades/Multa de Ofício Qualificada - Desqualificação**.

Cientificado à fl. 559, o Contribuinte manteve-se inerte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

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

Trata-se de Auto de Infração, fls. 351/389, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007 (anos-calendário 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006), por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 1.372.827,94, dos quais R\$ 463.101,97 correspondem a imposto, R\$ 694.652,94, a multa proporcional, e R\$ 215.073,03, a juros de mora, calculados até 29/08/2008 (fl. 377). Conforme Termo de Constatação e Descrição dos Fatos, fls. 351/376, e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 379/383, o procedimento teve origem na apuração das infrações: depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

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

Na decisão recorrida o voto vencedor que prevaleceu no acórdão recorrido considerou que o Contribuinte logrou êxito em se eximir da qualificadora nos seguintes termos:

De pronto, verifica-se que a autoridade fiscal qualificou a exigência sob o argumento de que “como se pode ver, sequer foi declarado 13% dos créditos sem comprovação encontrado em suas contas correntes”. Ora, o que foi relatado pelo fiscal nada mais é do que o próprio pressuposto da autuação, simples omissão de rendimentos ou declaração inexata, sem qualquer prova de conduta dolosa.

Com efeito, a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, consoante dispõe a Súmula CARF nº 25:

Conforme Recurso da Fazenda Nacional no Termo de Verificação Fiscal consta que a qualificação da multa decorreu do fato que o contribuinte, **reiterada e sistematicamente**, apresentou informes de rendimentos em valores **significativamente menores** do que o real,

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

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

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

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

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

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

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

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

É de se ressaltar, **que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, também não basta que a conduta seja reiterada**, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Na hipótese dos autos, observa-se que o Contribuinte não teve evidente intuito de fraude, não utilizou documentos falsos, nem se utilizou de interposta pessoa, embora tenha de forma **reiterada e sistemática** apresentado declarações **significativamente menores** do que o real.

Contudo, 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 25) mesmo que reiterada, conforto jurisprudência pacífica deste tribunal.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes