



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

Processo n° 16707.100152/2005-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.920 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de dezembro de 2018
Matéria IRPF
Recorrente GILBERTO MEIRA DE MELO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2001

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, especificamente quanto a omissão de rendimentos, não houve qualquer recolhimento de saldo do imposto apurado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento),

condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa, reduzindo-a para 75%.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

GILBERTO MEIRA DE MELO, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 2ª Turma da DRJ em Recife/PE, Acórdão nº 11-27.005/2009, às e-fls. 78/85, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, em relação aos exercícios 2000 e 2002, conforme peça inaugural do feito, às fls. 05/07, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 07/07/2005, nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, com o seguinte fato gerador:

Omissão de Rendimentos recebidos pelo contribuinte de empresa Prest - Service, por meio de cheques emitidos pela PREST - SERVICE PRESTADORA DE SERVIÇOS LIDA, CNPJ nº 70.038.625/0001-28.

As razões e forma de apuração da infração acima, estão descritas no Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal".

Inconformado com a Decisão recorrida. o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, à e-fl. 89/123, procurando demonstrar sua total improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, preliminarmente pugnando pela decretação da decadência em relação ao fato gerador ocorrido em junho do ano-calendário de 1999.

Em relação ao mérito, afirma que em nenhum instante reconheceu perante a autoridade fiscal o ingresso em seu patrimônio, do cheque que serviu de base à autuação, ao contrário, negou com veemência tal proceder, até porque sua função na empresa para a qual laborava não lhe rendia remuneração tão elevada e não tem nenhuma relação com a empresa PREST - SERVICE.

Explicita em face do que dispõe o art. 43 do CTN, que define o fato gerador do imposto de renda, é fácil verificar que não se pode ser cobrado tal tributo do contribuinte porque a situação fática que deu causa ao auto de infração não é daquelas a que se reporta o dispositivo legal precitado.

Esclarece não se recordar, realmente, dos favorecidos dos cheques, e, por isso, não declinou seu nome por ocasião da resposta de fls.3/34.

Aduz que o importante não é o fato singelo de conter o seu nome no verso do cheque, mas, sim, a confirmação de que o produto ingressou no seu patrimônio ou lhe proporcionou acréscimo de renda, e desse encargo o fisco federal não conseguiu se • desincumbir e invoca o princípio da verdade material.

Conclui não ser ele o sujeito passivo da referida obrigação, porquanto as quantias registradas nos títulos de crédito em foco nunca lhe pertenceram nem chegaram a integrar seu patrimônio e renda.

Insurge-se quanto a aplicação da multa qualificada.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DECADÊNCIA

O contribuinte sustenta que, como o fato gerador é mensal, então deve-se reconhecer a extinção, por decadência, do crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido em junho de 1999.

Pois bem!

No regime atual de tributação do IRPF, a regra aplicável à maioria dos rendimentos é a antecipação mensal de que trata o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, sem prejuízo da apuração anual, disciplinada pelo art. 7º da Lei nº 9.250 de 1995:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal. (...)

Assim, mensalmente surge para o contribuinte o dever de realizar antecipações de pagamento, caso tenha recebido rendimentos sujeitos a esse regime. E se chama "antecipação" porque não é definitiva. E não é definitiva porque a verificação da existência ou não do dever de pagar tributo só surgirá no encerramento do período de apuração, ou seja, no fim do ano-calendário.

Por isso, o fato gerador do imposto devido no ano-calendário ocorre apenas em 31 de dezembro, mesmo nas hipóteses em que a base de cálculo deva ser apurada em bases mensais.

No que diz respeito a depósitos bancários, esta é, inclusive, uma matéria sumulada por este Conselho. Vejamos o teor da Súmula CARF nº 38:

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.

Com efeito, embora a fiscalização tenha, no auto de infração, agrupado em bases mensais os rendimentos considerados omitidos, ela considerou, no cálculo do imposto devido o total dos rendimentos omitidos em cada ano-calendário.

Assim, a previsão legal de que o rendimento se considera recebido no mês do crédito não tem o condão de deslocar a data da ocorrência do fato gerador, que se aperfeiçoa

em 31 de dezembro, alcançando todos os rendimentos apurados desde o início do seu período de apuração.

Quanto a necessidade de aferir se o prazo decadencial é regido pelo art. 150, § 4º, do Código, ou pelo seu art. 173, inciso I, afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que o Imposto de Renda da Pessoa Física deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida inicialmente pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, 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.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se 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 incorre, 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).

2. 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, encontra-se 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).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se 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 imponible, 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se 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 deu-se em 26.03.2001.

6. 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.

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

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

In casu, a simples análise dos autos nos leva a concluir pela inexistência de antecipação de pagamento, **pois ao observar a acusação fiscal, consta a informação de que o contribuinte declarava-se como ISENTO (fato incontroverso), ou seja, não havendo pagamento, fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Portanto, de acordo com o art. 173, I, do CTN, afasto a decadência pleiteada.

MÉRITO

O Auditor Fiscal, segundo consta no "Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" constante às fls. 05/07 do processo, no curso da ação fiscal instaurada em relação à empresa PREST — SERVICE PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA, CNPJ n.º 70.038.62510001-28, por meio do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF de n.º 506/2004, constatou-se que a referida empresa houvera emitido os cheques de fls.13/24, nos anos-calendário de 1999 e 2001, nos valores já relacionados, nominativos ao contribuinte, o Sr. Gilberto Meira de Melo, o qual foi intimado, mediante o Termo de Intimação Fiscal datado de 21/03/2005, fls.26127, a prestar esclarecimentos, ocasião em que prestou declaração tomada a

termo e lavrada em duas vias, pelo auditor autuante (fls.29/30), da qual transcrevo os seguintes excertos:

a) que trabalha no Grupo EVMPOL da empresa CONDOR há oito anos;

b) que reconhece ter sacado os cheques de n.ºs 00043 (50.500, 00), 000671 (R\$ 10.000, 00), 000699 (R\$ 10.000, 00), 000700 (R\$ 10.000, 00), 000727 (R\$ 10.000, 00) e 000731 (10.480, 00), todos emitidos pela PREST — SERVICE;

c) que entregava o dinheiro a uma pessoa chamada Dionísio, um amigo de Belém, que lhe fez uma proposta para receber esses cheques em troca de uma gorjeta;

d) que não conhece a empresa Prest-Service ;

Mediante Termo de Constatação e de Início de Fiscalização, de fls.31132, foi instaurado procedimento de fiscalização em relação ao contribuinte, sendo o mesmo intimado a justificar a origem dos rendimentos decorrentes dos citados cheques e este em resposta, apresenta o arazoado de fls.33/34, onde afirma, em síntese, que:

....nenhum dos valores representados pelos cheques acima mencionados permaneceu em seu poder ou chegou a integrar o seu patrimônio, motivo por que, em razão dos seus limitados rendimentos anuais, apresentou Declaração de Isentos naqueles anos-calendário.

A fiscalização, então, mediante os fatos acima e não tendo localizado a empresa emitente dos cheques, uma vez que esta encontrava-se, na ocasião, com suas atividades paralisadas, com situação INAPTA e com base no princípio da verdade material, procedeu ao lançamento de ofício dos valores recebidos pelo contribuinte fiscalizado e por ele não oferecidos à tributação.

Por sua vez, o recorrente afirma que em nenhum instante reconheceu perante a autoridade fiscal o ingresso em seu patrimônio, do cheque que serviu de base à autuação, ao contrário, negou com veemência tal proceder, até porque sua função na empresa para a qual laborava não lhe rendia remuneração tão elevada e não tem nenhuma relação com a empresa PREST - SERVICE.

Explicita em face do que dispõe o art. 43 do CTN, que define o fato gerador do imposto de renda, é fácil verificar que não se pode ser cobrado tal tributo do contribuinte porque a situação fática que deu causa ao auto de infração não é daquelas a que se reporta o dispositivo legal precitado.

Esclarece não se recordar, realmente, dos favorecidos dos cheques, e, por isso, não declinou seu nome por ocasião da resposta de fls.3/34.

Aduz que o importante não é o fato singelo de conter o seu nome no verso do cheque, mas, sim, a confirmação de que o produto ingressou no seu patrimônio ou lhe proporcionou acréscimo de renda, e desse encargo o fisco federal não conseguiu se • desincumbir e invoca o princípio da verdade material.

Conclui não ser ele o sujeito passivo da referida obrigação, porquanto as quantias registradas nos títulos de crédito em foco nunca lhe pertenceram nem chegaram a integrar seu patrimônio e renda.

Sem razão o recorrente.

Inicialmente cabe assinalar que ficou bastante evidente nos autos que o contribuinte autuado percebeu recursos nos anos-calendário de 1999 e 2001, por meio de 06 (seis) cheques nominativos nos valores mencionados, tendo ele como beneficiário (cópias às fls.13124) e por ele sacados, conforme reconhece em depoimento prestado à fiscalização.

Para melhor deslinde da questão, e por estar a matéria submetida à reserva legal, urge recorrer ao Código Tributário Nacional, que em seu art.121 e seus incisos, define quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, conforme a seguir transcrito, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato -gerador,

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei

Ainda, o art.123 do CTN, estabelece que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, o que significa dizer, que, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo e o sujeito passivo obrigado ao pagamento desse tributo, por ter relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, renuncie ou transfira para um terceiro, os rendimentos alcançados pela norma tributária, não ficará dispensado de tal obrigação, pois tal ato não poderá modificar a sua condição de sujeito passivo.

Depreende-se, assim, da leitura dos dispositivos precitados, que o sujeito passivo da obrigação tributária principal, diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Nesse caso, deve ser examinado, se no caso presente, ocorreu ou não o fato gerador do imposto de renda. Mais uma vez, recorremos ao CTN, arts.43, 116 e 118, a seguir transcritos, *ipsis litteris*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I- tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. "

É importante acrescentar que o imposto de renda é informado pelo princípio constitucional da generalidade (art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal), pelo qual todos os tipos de renda e proventos se subordinam à incidência do mencionado tributo. O conteúdo deste princípio se reflete nos arts. 37 e 38 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 - RIR/1999, a seguir transcritos:

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Leis nºs 5.172, de 1966, art. 43, I e II, 7.713, de 1988, art. 3º § 19).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 66).

Art. 38. 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3, § 49).

Conforme depreende-se da legislação encimada, em apertada síntese, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

No presente caso, houve a emissão de cheque nominal que é um cheque pagável apenas ao beneficiário constante do cheque, ou, por endosso deste, ao novo favorecido

apondo a sua assinatura no verso deste, o que constitui prova irrefutável do seu recebimento, sendo ele então, o sujeito passivo da obrigação de pagar o imposto correspondente a esses rendimentos, por ter relação direta com a situação que constituiu o fato gerador.

Mais uma vez, repiso, o contribuinte nada se esforça ou argumenta sobre a infração que lhe foi imputada, apenas demonstrando descontentamento com a legislação e mencionando entendimento sobre sujeição passiva, ou seja, em relação aos valores recebidos da pessoa jurídica não foram apresentados esclarecimentos convincentes e **muito menos documentos hábeis e idôneos a demonstrar a improcedência da omissão.**

Assim, em face dos fatos apurados (a existência do cheque em seu nome e com a sua assinatura); da definição legal do fato gerador e da sujeição passiva tributária dadas pelos dispositivos legais retrocitados, mantém-se a imputação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Quanto às demais alegações do contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, seja por estarem preclusas, seja por não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância e no tópico anterior.

MULTA QUALIFICADA

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

*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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.*

*Art. 73 – **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.*

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

***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*

Destarte, ao meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto**.

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço da autoridade lançadora, não conseguimos vislumbrar a existência de dolo e/ou fraude. Pelo menos na forma proposta pelo fiscal autuante.

Não obstante a autoridade lançadora colacionar aos autos alguns indícios da existência de suposta fraude com base em informações e documentos colhidos no decorrer da ação fiscal, **não contempla com especificidade esse dolo**.

Em verdade, no Relatório Fiscal, a autoridade autuante simplesmente aduz haver fraude por se tratar de suposta interposta pessoa, o que, ao meu ver, por si só, não tem o condão de demonstrar a existência de dolo capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício.

Mais a mais, escora sua pretensão em presunção, a qual, igualmente, no máximo, se prestaria a comprovação indiciária, mas nunca efetiva da qualificadora.

Bom que se diga que não estamos aqui afirmando com toda segurança inexistir ato ilícito, até porque a autoridade responsável por este juízo de valor é a Esfera Criminal. **Sustentamos, na verdade, que o fiscal autuante não se desincumbiu do ônus de comprovar com especificidade a existência do dolo, fraude e sonegação.**

Com a devida vênia, o nobre fiscal autuante fora por demais superficial. Devemos considerar que a fiscalização não logrou comprovar ter o recorrente agido com dolo, através de atos ilícitos (tributários).

Neste diapasão, afasto a qualificação da multa.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a qualificadora da multa, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira