



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

Processo nº 19515.000504/2007-32
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.682 – 2ª Turma
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário - multa qualificada e decadência
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FELICIANO JOSÉ FRIZZO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. MOVIMENTAÇÃO DE NUMERÁRIO NO EXTERIOR. DOLO.

Comprovada a participação do Contribuinte em operações visando a remessa/movimentação irregular de moeda, à revelia do sistema bancário e da tributação, é cabível a qualificação da penalidade, eis que evidente a existência de dolo.

DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO DE DOLO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 72).

Recurso Especial do Procurador provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, restabelecendo a qualificação da multa e o lançamento relativo ao ano-calendário de 2001.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO- Relatora.

EDITADO EM: 21/12/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, tendo em vista a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 2001 a 2003 e omissão de rendimentos nos anos-calendário de 2001 e 2002.

O Contribuinte foi identificado como participante, ora como ordenante, ora como beneficiário, na operação conhecida como "Beacon Hills", que motivou a CPI do Banestado. Trata-se de operações de movimentação de numerário à margem do sistema financeiro. O Auto de Infração assim registra:

"O contribuinte foi intimado através do Termo de Início de Fiscalização de 27/10/2006 (Aviso de recebimento de 30/10/2006), a informar a natureza e a origem dos recursos financeiros movimentados no exterior, através de conta mantida no banco JP Morgan Chase Bank pela empresa "Beacon Hill Service Corporation" no ano de 2002 totalizando US\$ 109.610,00 (cento e nove mil seiscentos e dez dólares norte americanos). E a mesma solicitação para a conta mantida no MTB Hudson Bank com movimentações totalizadas no ano de 2001 em US\$ 680.789,00 (seiscentos e oitenta mil e setecentos e oitenta e nove dólares norte americanos), no ano de 2002 em US\$ 415.243,39 (quatrocentos e quinze mil duzentos e quarenta e três dólares e trinta e nove centavos de dólares norte americanos) e para o ano de 2003 em US\$ 98.440,00 (noventa e oito mil quatrocentos e quarenta dólares norte americanos). Nas operações o contribuinte é identificado como ordenante, remetente ou beneficiário das operações bancárias. Deveria, também, demonstrar onde e a que título estes valores foram informados em suas declarações de imposto de renda da pessoa física nos respectivos anos calendários resumidas a seguir:

1) Operações em que consta como ordenante: Gastos não declarados, movimentado no exterior.

(...)

2) Operação em que consta como beneficiário: Omissão de Rendimento recebido do/no exterior.

137): No que tange à multa qualificada, o Auto de Infração assim registra (fls.

"As multas exigidas nos lançamentos de ofício serão as determinadas no artigo 957, inciso II, cuja fundamentação legal é a Lei 9.430 de 1996 em seu artigo 44, tendo em vista que o

contribuinte utilizou a prática aqui apontada em vários meses dos diversos anos calendários."

Em sessão plenária de 02/06/2009, foi julgado o Recurso Voluntário nº 165.929, prolatando-se o Acórdão nº 3402-00.143 (fls. 419 a 428), assim ementado:

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

Exercício: 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4.º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro, ausente a comprovação do. dolo, fraude ou simulação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. - Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

MULTA QUALIFICADA - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A fraude, sonegação ou conluio deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso negado."

A decisão foi assim registrada:

"ACORDAM os Membros do Colegiado, por maioria de votos, tendo em vista a desqualificação da multa de ofício, ACOLHER a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que votou com o Relator para desqualificar a multa de ofício, porém não acolhe a preliminar de decadência. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Pedro Anan Júnior (Relator), Heloisa Guarita Souza e Rayana Alves de Oliveira França, que proviam integralmente o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antônio Lopo Martinez."

Cientificada do acórdão em 21/06/2010 (ciência pessoal às fls. 429), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o Recurso Especial de fls. 432 a 451, (Despacho de Encaminhamento de fls. 157), com fundamento no art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, visando **rediscutir as seguintes matérias:**

- **decadência; e**
- **desqualificação da multa de ofício.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho Nº 2202-00.175, de 15/07/2010 (fls. 454 A 459).

No apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

Quanto à decadência

- na hipótese dos autos, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deverá se dar com fulcro no art. 173, inciso I, do CTN, conforme majoritário entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre o tema;

- a decisão em tela, em nosso sentir, afronta os arts. 149, V e 173, I do CTN;

- mencione-se, por oportuno, o entendimento jurisprudencial recentemente firmado pelo STJ, no sentido de que, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN, e não pelo art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal;

- consoante esta linha de interpretação, o art. 150, §4º do CTN estaria dispondo sobre prazo para o ato de “homologação” de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento (que não tem nada a ver com o ato de homologação);

- portanto, o lançamento de ofício de tributo que deveria ter sido recolhido mediante o sistema de “lançamento por homologação”, observa o prazo decadencial disposto no art. 173, I do CTN, e não o prazo do art. 150, §4º;

- com efeito, em casos como o dos autos, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante “lançamento por homologação”, a jurisprudência entende que não haveria atividade do contribuinte a homologar;

- não seria possível realizar a homologação de atividade inexistente, ou efetuada de maneira errônea, mas caberia à autoridade administrativa unicamente proceder ao lançamento de ofício dos valores devidos, e o prazo para o lançamento de ofício não está disposto no art. 150, mas no art. 173 do CTN;

- a simples Declaração de Imposto de Renda não pode ser considerada como atividade do contribuinte passível de homologação, como bem pretendeu a Câmara *a quo*, porque somente seria possível detectar os tributos não revelados pela declaração de rendimentos, através de ação fiscal direta, onde se analisam todos os elementos de prova capazes de ratificar o que foi declarado pelo contribuinte;

- nesse raciocínio, se o autuado emite declaração inexata, deixando de recolher tributo devido, não há que se falar em homologação, e o prazo quinquenal deverá ser contado conforme prescreve o art. 173, inciso I, do CTN;

- observe-se que, no caso em análise, o auto de infração foi lavrado dentro do prazo disposto no art. 173, I do CTN, não ocorrendo, portanto, a decadência do direito de lançar (cita doutrina e jurisprudência);

- conclui-se, dessa forma, na esteira da jurisprudência firmada pelo e. Superior Tribunal de Justiça, que o entendimento firmado no acórdão recorrido contraria o disposto em lei, não havendo falar em decurso do prazo decadencial para a administração pública proceder ao lançamento, *in casu*;

- ora, a contribuinte teria até em 30 de abril de 2001 (data limite para entrega da sua DAA referente ao ano-calendário de 2000) para oferecer à tributação seus rendimentos. Não o fazendo, só então nasce para o fisco o direito de efetuar o lançamento, portanto o termo inicial da contagem do prazo decadencial é, no presente caso, 1º de janeiro de 2002, a teor do que dispõe o art. 173, inciso I, do CTN, portanto teria o Fisco até 31 de dezembro de 2007 para efetuar o lançamento referente ao imposto de renda do acréscimo patrimonial; tendo sido o contribuinte notificado do lançamento em 21/03/2007, não há se falar em decadência;

Quanto à desqualificação da multa de ofício

- conforme descrito pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, houve uma convergência de fatores que, somados e concatenados, não podem levar a outra conclusão senão a qualificação da multa de ofício;

- embora de difícil comprovação, o intuito doloso denuncia-se por meio de indícios ou elementos. Analisados isoladamente conduzem a uma interpretação que se afasta da realidade, mas que, por outro lado, se analisados em seu conjunto, demonstram cabalmente o *animus* doloso de fraudar o fisco;

- neste sentido, pela análise do que consta dos autos, **há elementos suficientes para a caracterização do intuito fraudulento**, conforme bem reconheceu a decisão de primeira instância, que assim se manifestou:

"122. Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem 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 1964, aos quais o inciso I I , artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

123. No caso em apreço, há elementos suficientes para a caracterização da atitude dolosa, intencional do impugnante, com intuito de ocultar da Administração Tributária o real montante de seus rendimentos nos anos-calendário fiscalizados. Em relação a quatro anos-calendário seguidos, constata-se que o contribuinte deixou de oferecer à tributação parte expressiva de seus rendimentos (R\$ 657.564,47, em 2000, R\$ 637.953,98, em 2001, R\$640.775,47, em 2002 e R\$ 1.188.437,60, em 2003), deixando de registrar, em suas declarações de ajuste, bens e direitos adquiridos, gastos com construções e os valores reais despendidos na aquisição de bens e direitos. Ficou, assim, plenamente caracterizada a omissão intencional de tais rendimentos, visando o não pagamento do imposto de renda incidente.

124. Foi apurado também que, nos anos-calendário de 2002 e 2003, o interessado declarou receitas da atividade rural em valores muito superiores aos comprovados pela fiscalização, utilizando-se da opção do arbitramento sobre a receita bruta para lograr valor expressivo de resultado não tributável da atividade rural, a fim de justificar o acréscimo patrimonial declarado.

125. Além disso, ficou demonstrada a **interposição fraudulenta de pessoas (genitores e filhos do fiscalizado)**, que intervieram em nome próprio, mas falsamente, no interesse do fiscalizado, que ficava encoberto nos atos negociais.

126. Como se tudo isso não bastasse ainda restou evidenciado nos autos que o contribuinte, **reiteradamente omitiu rendimentos à tributação**, caracterizados por valores que circularam por diversas contas correntes bancárias, não tendo sido capaz de justificar os ingressos ali efetuados. Logo, não se pode chegar à outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação, montantes significativos de ganhos auferidos.

127. **Dentro deste quadro, não é razoável supor que o contribuinte tenha, inadvertidamente, se equivocado em suas declarações de rendimentos.** A imensa discrepância entre o que ele declara como rendimento tributável auferido (R\$ 48.532,00 em 2000, R\$66.425,93, em 2001, R\$ 125.350,71 em 2002 e R\$ 86.829,38 em 2003), como se observa nas declarações, às fls. 2.551, 2.554, 2.559 e 2.565, e o que restou evidenciado como omitido na ação fiscal (cerca de R\$ 3.000.000,00 no período de quatro anos), mostra a absoluta impossibilidade do mero equívoco, do simples erro material de pequena monta.

128. Há, assim, relevância em termos de valores omitidos, reiteramento de conduta, enfim, **há evidências de sobre atestando que não houve por parte da interessada um mero erro que passou despercebido**, mas, de fato, prática intencional de omitir rendimentos.

129. Assim, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%."

- como se vislumbra facilmente e bem observou a fiscalização, não se tratou, no caso, da demonstração de que pequenos ingressos nas contas bancárias se mantiveram sem justificação e de que tais omissões se referissem a um período específico. Se assim fosse, poder-se-ia até admitir uma possível conduta involuntária, chegando-se a conclusão de que a imposição da penalidade qualificada não seria justificável;

- entretanto, à luz do que foi trazido aos autos, a situação é bastante distinta, tornando-se absolutamente inverossímil a idéia de que o contribuinte teria cometido meros equívocos;

- dessa forma, como bem concluiu a autoridade julgadora de primeira instância, diante da reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da lei, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte;

- trata-se, em verdade, da consequência direta da intenção deliberada de omitir rendimentos e também informações em sua declaração de ajuste anual, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no inciso I I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- em arremate, é preciso ressaltar que este Conselho de Contribuintes vêm firmando o entendimento de que a prática reiterada de condutas evasivas afasta a tese de meros equívocos do Contribuinte e, ao contrário, afirma seu caráter doloso.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido, no sentido de afastar a preliminar de decadência reconhecida no caso em exame, uma vez que o lançamento foi efetuado dentro do prazo legalmente fixado (art. 173, I, do CTN), bem como restabelecer a multa de ofício ao seu patamar qualificado (150%).

Cientificado em 24/02/2011 (AR – Aviso de Recebimento de fls. 462), o Contribuinte quedou-se silente.

No Despacho de Encaminhamento de fls. 523 a DERAT em São Paulo/SP informa que o crédito tributário definitivamente constituído foi transferido para o processo nº 16151.720024/2011-56, para prosseguimento da cobrança.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

O Recurso Especial é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de discussão acerca da desqualificação da multa de ofício, o que ocasionou a declaração de decadência, relativamente ao ano-calendário de 2001.

O Contribuinte efetuou movimentação de recursos financeiros no exterior, por meio de conta mantida no banco JP Morgan Chase Bank pela empresa Beacon Hill Service Corporation, no ano de 2002 (US\$ 109.610,00), e da conta MTB Hudson Bank (US\$ 680.789,00 em 2001, US\$ 415.243,39 em 2002 e US\$ 98.440,00 em 2003). Nas operações em que constou como ordenante, a infração imputada foi de acréscimo patrimonial a descoberto; nas operação em que constou como beneficiário, a infração imputada foi de omissão de rendimento recebidos do/no exterior.

Quanto à participação do Contribuinte nas operações objeto do Auto de Infração, não há mais que ser discutida, uma vez que o lançamento já se tornou definitivo, ausente a interposição de Recurso Especial por parte do Contribuinte. Tanto é assim que o respectivo crédito tributário já foi inclusive apartado e enviado para cobrança (informação de fls. 523).

Assim, constatando-se que o Contribuinte, reiteradamente, participou do esquema que ficou conhecido como “CPI do Banestado”, caracterizado como um conjunto de

operações visando a remessa irregular de moeda, à revelia do sistema bancário e, principalmente, da tributação, de forma alguma autoriza a desqualificação da penalidade, eis que é evidente a existência de dolo.

Consequentemente, no que tange à decadência, deve ser aplicado art. 173, I, do CTN, conforme Súmula CARF:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a qualificação da multa e, consequentemente, o lançamento relativo ao ano-calendário de 2001, sobre o qual havia sido declarada a decadência, esclarecendo que nada mais resta a ser decidido.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora