



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

**Processo nº** 19515.001956/2004-99  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-007.745 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de março de 2019  
**Matéria** Decadência e Multa Qualificada  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** STELLA KUPERMAN BOLORINO

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

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INAPLICABILIDADE.

A apuração de omissão de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude

DECADÊNCIA. ART. 173, I DO CTN. TERMO INICIAL.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Súmula CARF nº 101)

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 dar-lhe provimento parcial para afastar a decadência.

Assinado digitalmente  
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de 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

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3301-00.056, proferido na Sessão de 06 de maio de 2009, assim ementado:

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

*Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.*

*Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE.*

*A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos praticados pelo contribuinte no decurso desse prazo. O pagamento do tributo deve ser acrescido de juros e multa de mora.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.*

*São tributáveis os valores correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte.*

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

*Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.*

*ÔNUS DA PROVA.*

*Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TITULARIDADE.*

---

*Somente se aplica o disposto no § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, quando comprovado de forma cabal que os valores creditados pertencem a terceiros.*

**MULTA QUALIFICADA.**

*Para a qualificação da multa de ofício deve restar comprovado nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme definido na lei.*

A decisão foi assim registrada:

*ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos desqualificar a multa; por maioria de votos acolher a preliminar de decadência relativa ao ano- calendário de 1998, vencida a Relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA. No mérito, por unanimidade de votos, considerar espontâneas as Declaração de Ajuste Anual Retificadoras e, nesta conformidade, considerar como recurso o valor de R\$ 158.691,24 em janeiro de 2001.*

O Recurso visa rediscutir as seguinte matérias: a) **Desqualificação da multa de ofício; e b) Decadência.**

Em exame preliminar de admissibilidade, o Presidente da Primeira Câmara, da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao apelo, nos termos do Despacho de e-fls. 2.185 a 2.187.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que o contribuinte, ao omitir de forma recorrente sua renda verdadeira ao Fisco, procurou impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador; que tal fato resta provado nos autos; que tanto a fraude resta nítida que o contribuinte buscou diversos subterfúgios na tentativa de encobri-lo; que a jurisprudência do CARF já consagrou o entendimento de que quando o contribuinte apresenta declarações falsas de forma reiterada, tal fato configura evidente intuito de fraude.

Sobre a decadência, aduz a Fazenda Nacional que na hipótese de não prosperar o recurso em relação à matéria anterior, deve ser examinada a questão da decadência sob a ótica da ausência de pagamento antecipado, o que deslocaria a regra de contagem do prazo para o art. 173, I, do CTN; sustenta, em síntese, que no caso, não houve pagamento antecipado e que o termo inicial de contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O Contribuinte foi cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 19/03/2014 (e-fls. 2.203) e apresentou, em 06/05/2014, as Contrarrazões de e-fls. 2209 a 2215, nas quais sustenta, em síntese, a improcedência da multa qualificada e a contagem do prazo decadencial segundo a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.  
Dele conheço.

Quanto ao mérito, como se vê, são duas as matérias em discussão: a desqualificação da multa de ofício e a decadência. Sobre a desqualificação da multa de ofício, convém reproduzir os fundamentos da autuação para qualificar a penalidade, os quais não foram considerados suficientes pelo Recorrido:

*A contribuinte, a partir do ano calendário 1998, ao não apresentar declaração IRPF e levando- se em consideração a quantidade e os valores dos depósitos bancários, que demonstram de forma inequívoca que a mesma estaria sujeita a entrega da declaração IRPF, permite a conclusão desta fiscalização de que tal procedimento teve como finalidade suprimir ou reduzir o imposto de renda, mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias na ocultação do fato gerador do tributo e, em consequência a sonegação fiscal. A intenção, o dolo do agente, a manipulação do fato gerador, com o objetivo de reduzir ou suprimir tributo de forma não permitida em lei, ou seja de forma evasiva, é fraude.*

*Ressalte-se que tal procedimento teve continuidade nos anos calendários 1999 e 2000, mesmo considerando que a contribuinte tenha apresentado as respectivas declarações IRPF, visto que os valores dos rendimentos declarados (R\$23.532,71 e R\$30.000,00) ficaram muito aquém dos valores dos depósitos bancários efetuados em suas contas correntes do BCN (R\$194.956,61 e R\$383.576,96).*

*Para o ano-calendário de 2000 e 2001, tendo ocorrido dispêndios altíssimos na construção do imóvel sido à Alameda Sião (R\$873.030,68 e R\$458.662,35, respectivamente), inclusive em valores superiores aos depósitos bancários na conta corrente 3.345 do BCN (R\$134.402,02 e R\$128.809,28), a contribuinte chegou a apresentar declaração retificadora, constando o recebimento de doação do valor de R\$220.000,00 de seu sogro (Sr. Rubens Bolorino), na tentativa de encobrir omissão de rendimentos e assim tentar justificar pelo menos em parte os custos da obra. Tal tentativa foi reconsiderada através de nova declaração retificadora e com esclarecimentos, após devidamente intimada a comprovar a doação, de que a mesma não teria ocorrido e que foi um “equívoco”. A partir desta nova declaração retificadora (16/05/03) surge um fato novo, o seu marido, Rubens Maurício Bolorino, teria auferido rendimentos (lucros distribuídos) na sociedade da qual era sócio quotista.*

*As declarações da contribuinte e a declaração de Rubens Maurício Bolorino (que a movimentação dos depósitos bancários em conta corrente da contribuinte tiveram como origem rendimentos que auferiu da empresa da qual seria sócio cotista), não podem ser acatadas em virtude de que nenhuma*

*documentação hábil e idônea foi apresentada para fins de comprovação.*

De fato, a autuação não apontou nenhuma prática que pudesse ser caracterizada como evidente intuito de fraude, como exige o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Confira-se:

*§ 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, o próprio art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a hipótese de qualificação da multa, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1.964, que descreve as condutas caracterizadoras da sonegação. Vejamos:

Os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1.964:

*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.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

No caso sob análise a autuação não logrou demonstrar a prática de alguma das condutas referidas nos dispositivos acima. A referência a prática reiterada, a omissão continuada, e ao propósito de suprimir o pagamento de imposto, embora configurem infrações à legislação tributária, são puníveis com a multa regular, de 75%.

Não bastasse isso, trata-se na espécie de lançamento com base em depósitos bancários de origens não comprovadas, portanto, lançamento com base em presunção legal, e se é verdade que a lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, também é certo que não autoriza a presunção da fraude.

Era indispensável, portanto, que a imputação descrevesse e demonstrasse que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, o que não foi o caso.

Não merecer, portanto, acolhida a pretensão da Fazenda Nacional neste caso.

Sobre a segunda matéria - a decadência - o lançamento refere-se ao ano-calendário 1998, exercício 1999, tendo a ciência do lançamento ocorrido em 27/09/2004 e não há controvérsia de que se aplica ao caso a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem do prazo quinquenal teria início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O Acórdão Recorrido, todavia, por seu voto vencedor, entendeu, que, relativamente ao fato gerador de 1998, o primeiro dia do exercício seguinte seria 1º de janeiro de 1999.

Com efeito, por algum tempo houve controvérsia sobre esse ponto, pois muitos conselheiros adotaram interpretação literal dos termos do REsp. 973.733, segundo o qual o primeiro dia do exercício seguinte corresponderia, "iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador". Portanto, no caso de fato gerador ocorrido em 31 de dezembro, o primeiro dia do exercício seguinte corresponderia ao primeiro dia do ano imediatamente seguinte.

Essa questão, todavia, já foi superada, consolidando-se no âmbito do CARF o entendimento de que, em tais casos, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponderia, efetivamente, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme Súmula CARF nº 101, a saber:

*Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."*

Assim, no caso de fato gerador ocorrido em 31 de dezembro, o lançamento poderia ser efetuado no ano seguinte deslocando o termo inicial de contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do segundo ano. É o caso ora examinado. Aqui, o fato gerador ocorreu em 31/12/1998. O termo inicial de contagem do prazo decadencial seria, então, 1º/01/2000, podendo o lançamento ter sido realizado até 31/12/2004. Como o lançamento foi concluído com a ciência do lançamento em 27/09/2004, não há falar em decadência.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para afastar a decadência, restabelecendo a exigência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 1998, com multa regulamentar de 75%.

Assinado digitalmente  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator