



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

**Processo n°** 10768.100815/2006-73  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.644 – 2ª Turma  
**Sessão de** 04 de março de 2015  
**Matéria** IRPF - MULTA QUALIFICADA - REITERAÇÃO E MONTANTE  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FABIO HENRIQUE CALIL GANDARA

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

Ano-calendário: 2002, 2003

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. 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 do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 11/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Tereza Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

## **Relatório**

FABIO HENRIQUE CALIL GANDARA, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 13/09/2006 (AR fl. 228), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da apuração de Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, bem como recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, com aplicação de multa qualificada, em relação aos anos-calendário 2002 a 2003, conforme peça inaugural do feito, às fls. 451/506, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ II, consubstanciada no Acórdão nº 13-16.227/2007, às fls. 732/751, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 1ª TO da 2ª Câmara, em 12/03/2010, por unanimidade de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 2201-00.589, sintetizados na seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
- IR PF*

*Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004*

*IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO CONTRIBUINTE.  
RESPONSABILIDADE. APURADO PELO*

*Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual e, no caso de pessoa*

*jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.*

*PRESUNÇÃO LEGAL DO ART. 42 DA LEI 9430/96. FALTA DE PROVAS. CARACTERIZAÇÃO DE RENDIMENTOS OMITIDOS.*

*Não comprovadas as origens dos depósitos bancários por meio de documentos fiscais hábeis e idôneos, torna-se perfeita a presunção legal prevista no Art.42 da Lei 9.430/96, uma vez que os valores depositados em instituições financeiras passaram a ser considerados receita ou rendimentos omitidos.*

*MULTA QUALIFICADA. FALTA DE PROVAS DA AÇÃO OU OMISSÃO DOLOSA. SÚMULA CARF Nº 14.*

*A aplicação da multa qualificada enseja a prova da ação ou omissão dolosa do contribuinte, requisito indispensável para a aplicação da penalidade qualificada com base nos tipos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. Trata-se de matéria sumulada no CARF.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.”*

Irresignada, a Procuradoria interpôs Recurso Especial, às fls. 795/806, com arrimo nos artigos 64, inciso II, e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 105-16.542, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência arguida.

Em defesa de sua pretensão, assevera que as infrações apuradas decorrem de omissões repetidas, tratando-se de típico caso de dolo reiterado caracterizado pela prática do mesmo ilícito por reiteradas vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada, na linha do decidido no Acórdão ora adotado como paradigma.

Transcreve doutrina, legislação e jurisprudência contemplando a matéria, corroborando o entendimento de que a conduta reiterada de deixar de oferecer à tributação os rendimentos obtidos nos anos-calendário fiscalizados é capaz de ensejar a qualificação da multa aplicada.

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito no Acórdão guerreado, inferindo inexistir qualquer mácula na majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo, representada pela **conduta**

**reiterada, sistemática, de omitir rendimentos reiteradamente**, sobretudo significativos valores depositados em contas bancárias.

Defende que não se pode cogitar em aplicabilidade da Súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo em vista não se tratar de simples omissão de rendimentos, ao contrário do que restou assentado no *decisum* atacado.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado no paradigma, conforme Despacho nº 2200-00.370/2011, às fls. 809/814.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Procuradoria, o contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às e-fls. 885/896, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF a divergência suscitada, conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuado, com arrimo no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, em virtude da falta de comprovação da origem de depósitos bancários realizados em conta de sua titularidade, bem como diante da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, aplicando a multa qualificada inscrita no inciso II, do artigo 44, do mesmo Diploma Legal, em razão das seguintes constatações (Termo de Verificação da Infração – fls. 19/20), resumidamente:

“VII) MULTA QUALIFICADA:

[...]

*Em decorrência, tem-se que a omissão de informações obrigatórias nas Declarações de Imposto de Renda frustra a persecução do recolhimento tributário cabível. Com efeito, não restam dúvidas de que se trata de comportamento tipificado pela lei penal como tipo doloso, o que demonstra que tal atitude se configura como evidente intuito de fraude.*

*A reiterada prática de omitir informações nas declarações prejudicou a administração tributária na sua meta, qual seja a promoção da arrecadação em favor do Erário. Pela análise procedida, pode-se afirmar que o contribuinte revelou sua intenção fraudulenta em se eximir do recolhimento tributário cabível.*

[...]

*Dessas incursões, e em razão da convicção firmada quanto à intenção fraudulenta do contribuinte em se eximir do imposto devido, através de meios defesos em lei, exasperou-se a multa. Isso implicou a qualificação da multa em 150%, como previstos no art. 957, inciso II do RIR/99, Decreto 3.000/99, e no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, incidente sobre o imposto de renda decorrente da omissão de rendimentos descritas no item VI, fls. 480, que correspondem aos depósitos na conta-corrente do banco Itaú, justificados como rendimentos recebidos de pessoas jurídicas.*

*Em virtude dos fatos descritos nos itens anteriores, e considerando sobretudo a intenção, s.m.j., fraudulenta do contribuinte em omitir o imposto devido, omitindo, de maneira contumaz, rendimentos que deveriam constar em suas declarações de ajuste anual de imposto de renda, agravou-se a*

*multa de ofício de 75% para 150%, relativamente à tributação de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica [...]"*

A Turma recorrida, ao analisar a demanda, entendeu por bem dar provimento parcial ao recurso voluntário somente para desqualificar a multa, nos termos do Acórdão recorrido, sintetizado no seguinte excerto:

“[...]"

***Multa de 150% - autuação do item 1***

*A autoridade julgadora de primeira instância manteve a qualificação da multa sobre a autuação de omissão de rendimentos auferidos por pessoa jurídica pela justificativa de que a conduta do recorrente merece a manutenção da exasperação da multa, vez que entende "estar caracterizada a evidente intenção do contribuinte de omitir fatos da autoridade fazendária, com o intuito de impedir o conhecimento, por parte desta, da existência de recursos tributáveis, ocasionando, assim, a ocultação do fato gerador e a conseqüente ausência de recolhimento do imposto de renda, devendo ser mantida a multa de ofício qualificada de 150%, disciplinada pelo inciso lido art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996."*

*Me parece que a justificativa da autoridade "a quo" não é suficiente para a imposição e manutenção da penalidade qualificada. Para a aplicação da multa de 150% é necessária a prova da ação ou omissão de forma dolosa por parte do contribuinte, requisito indispensável para a aplicação qualificada com base nos tipos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.*

[...]"

*Este é o entendimento reiterado que gerou a publicação da seguinte Súmula:*

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.

*Pelo exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO para afastar a multa qualificada.*

[...]"

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, suscitando divergência de julgados deste Colegiado e contrariedade à legislação de regência, tendo obtido êxito no conhecimento de sua peça recursal, razão pela qual passaremos a examiná-la, como segue.

Destarte, pretende a recorrente a reforma da decisão atacada, a qual rechaçou a qualificação da multa, alegando, em síntese, que as infrações apuradas, praticadas de maneira consciente e intencionalmente dirigidas à redução da tributação incidente, estenderam-se ao longo de dois exercícios seguidos, em importâncias substanciais, e, nessa condição,

configuram omissões reiteradas, justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada, na linha do decidido no Acórdão ora adotado como paradigma.

Transcreve doutrina, legislação e jurisprudência contemplando a matéria, corroborando o entendimento de que a conduta reiterada de ocultar valores vultosos manifestamente com o intuito de dificultar a atuação fiscal e/ou reduzir o cálculo do tributo devido é capaz de ensejar a qualificação da multa aplicada, entendimento que não tem o condão de macular o decisório combatido, senão vejamos.

Inicialmente, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

*“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.*

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o seguinte:

*“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.”*

Consoante se infere dos 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 aquela 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”*

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal atuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no voto condutor do Acórdão recorrido, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente a sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, **não se prestando à sua aplicabilidade a simples reiteração da conduta do autuado por 02 (dois) anos consecutivos, ou mesmo o montante elevado da omissão, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre Procuradoria.**



Destarte, consoante demonstrado no excerto do Termo de Verificação Fiscal acima transcrito, o fundamento fulcral da fiscalização ao aplicar a multa qualificada de 150% se fixa no volume de movimentação financeira não comprovada ao longo dos anos reiteradamente, bem acima dos rendimentos declarados pelo contribuinte.

Entrementes, este Egrégio Colegiado em recentes decisões vem afastando a qualificação da multa quando sua adoção repousa exclusivamente na simples conduta reiterada e/ou em razão do volume da movimentação bancária do contribuinte, sem que haja um aprofundamento na questão pela autoridade fiscal, senão vejamos:

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

*Exercício: 2003, 2004*

***Ementa: MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.***

*A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996.”*  
(Processo nº 12571.000050/200786 – Acórdão nº 9202-01.742 – 2ª Turma – Sessão de 27/09/2011 – Relator: Marcelo Oliveira)

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

No caso vertente, em que pese os argumentos da recorrente, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque o fiscal autuante arrimou sua tese simplesmente na conduta reiterada e no volume movimentado nas contas bancárias do autuado, fundamentos insuficientes para a qualificação da multa, como acima delineado.

Assim, escorrito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela 1ª TO da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*(Assinado digitalmente)*

**Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/03/2015 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/03/2

015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por RYCARDO HENRIQUE MAG

ALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 16/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA