



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Recurso nº. : 135.793
Matéria : IRF – Ano(s): 1997
Recorrente : NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES S.A.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 16 de abril de 2004
Acórdão nº. : 104-19.931

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – CONTA BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que 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 falta de registro na contabilidade de valores constantes nos extratos bancários (créditos/débitos) oriundos de conta bancária pertencente à empresa fiscalizada e movimentada por esta, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos e/ou pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do inciso II do art. 992, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou pagamento sem a comprovação da operação ou causa (pagamento a beneficiário sem causa), está sujeito à incidência na fonte, cuja apuração e recolhimento deve ser realizado na ocorrência do pagamento, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Preliminar de decadência acolhida.

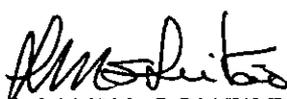


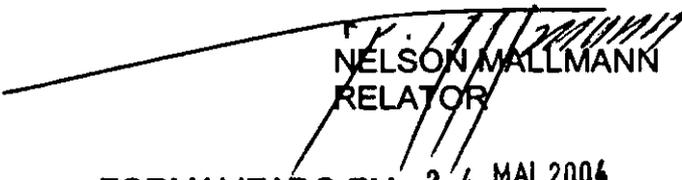
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES S/A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DESQUALIFICAR a multa de lançamento de ofício e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que analisavam o mérito.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931
Recurso nº. : 135.793
Recorrente : NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES S.A.

RELATÓRIO

NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES S/A, contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 51.754.240/0001-12, pessoa jurídica de direito privado com domicílio fiscal na cidade de Brasília. Distrito Federal, a SIBS – Quadra 01, Conj C, Núcleo Bandeirante, jurisdicionado a DRF em Brasília - DF, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 955/963, prolatada pela Segunda Turma da DRJ em Brasília - DF, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 971/992.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado, em 11/12/02, o Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte, com ciência através de AR, em 17/12/02 (fls. 860), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 26.972.164,19 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescida da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculada sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 1997.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde se constatou falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre Pagamentos a Beneficiário Não Identificado. Infração capitulada no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela constituição do crédito tributário esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 57/72, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em 25/08/00, a Novadata foi regularmente cientificada do início da ação fiscal, mediante o recebimento do Termo de Início de Fiscalização e do Mandado de Procedimento Fiscal nº 2000.00.549-2 (fls. 001, 114/115). A fiscalização foi motivada por Representação Fiscal efetivada pela Delegacia da Receita Federal em Foz de Iguaçu – PR (fls. 81/113);

- que de acordo com a citada Representação, a Novadata realizou, em 1997, transferências mediante DOC para diversas pessoas que posteriormente enviaram os recursos recebidos da empresa para o exterior, mediante depósitos em contas de não residentes, conhecidas como contas “CC5”;

- que em resposta ao Termo de Intimação em que houve pedido de esclarecimento para a não contabilização das remessas constatadas através de documentos do Banestado, a fiscalizada apresentou carta acompanhada de cópias de depoimentos feitos por diretores em inquérito instaurado pela Polícia Federal. A empresa declarou que não foi feito o registro pois entendia não ser necessário, pois em se tratando de operação de “hedge” não estaria afetando sua posição financeira. De acordo com as cópias dos depoimentos realizados, os diretores afirmaram que os recursos utilizados na operação vieram do faturamento da empresa (fls. 125/136);

- que durante a ação fiscal foi verificado que uma das contas correntes utilizadas para efetivar o DOC não tinha sido contabilizada. Trata-se da conta corrente do Banco do Brasil nº 417.984-6, Agência 2901-7 (Núcleo Bandeirante);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

- que de posse desse indício de infração à legislação tributária, a empresa foi intimada a apresentar os extratos da citada conta bancária, relativos ao ano de 1977 (fls. 146);

- que se verificou nos referidos extratos um grande número de créditos em conta com o histórico "789", que significa "Crédito por ordem ECT". Com tal informação esta fiscalização intimou a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, para que apresentasse os documentos fiscais, comprovantes de pagamentos e cópias de contratos realizados com a Novadata, relativos a compra de produtos ou serviços auferidos nos anos de 1966 a 2000 (fls. 150/151);

- que com as informações contidas nos extratos se verificou que a conta apresentava saldo antes de 01/01/97 e posteriormente a 31/12/97, indicando movimentações em períodos anteriores e posteriores ao período inicialmente programado para a ação fiscal. Desta forma a ação fiscal teve os períodos de apuração ampliados;

- que a Novadata foi intimada a apresentar os extratos da referida conta relativos aos anos de 1996 e 1998 a 2000 (fls. 154/156), sendo constatado que em nenhum desses períodos houve a contabilização dos movimentos da conta corrente nos livros comerciais e fiscais. Naquela mesma data ela foi então intimada a comprovar as origens dos recursos relativos aos depósitos efetuados na referida conta e a demonstrar a razão dos saques realizados mediante cheques debitados no ano de 1997. Além disso a empresa deveria responder de imediato a razão ou as razões para a não escrituração da conta corrente 417.984-6;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

- que em 28/03/01, a empresa informou que "por erro administrativo não contabilizou os dados da movimentação financeira na conta reclamada no exercício de 1997" (fls. 160);

- que o contribuinte apresentou, em 08/06/01, os extratos da conta corrente relativos ao período de 01/01/96 a 24/04/98, informando que a conta não teve movimentação a partir de 1999. Na carta entregue ele afirma que "os tributos relativos aos valores na conta corrente (...) foram incluídos em nosso programa REFIS..." (fls. 159). Ressalte-se que a empresa não informou quais eram as origens dos recursos provenientes dos depósitos nem a razão dos pagamentos efetuados pelos cheques que passaram pela conta;

- que em 02/07/2001, a Novadata foi novamente intimada a esclarecer quais as origens dos recursos provenientes dos depósitos realizados na conta corrente 417.984-6, em 1996, 1997 e 1998, bem como a razão dos pagamentos realizados mediante os cheques emitidos. Naquela data foi também intimada a apresentar uma relação contendo os nomes, cargos, CPF dos administradores, gerentes ou funcionários responsáveis pela movimentação na conta corrente 417.984-6 (fls. 171/172);

- que no dia 93/07/2001, sem esclarecer e nem responder à intimação anterior, declarou que "... confessou espontaneamente as infrações fiscais mencionadas no citado termo." Cita também o artigo 15 da Lei nº 9.964/00 – REFIS – para afirmar que " a empresa considera extintas, em razão de sua adesão ao REFIS, eventuais punibilidades relacionadas com os fatos descritos no Termo" (fls. 173);

- que na mesma data, foi lavrado um Termo de Reiteração de Intimação, intimando-a novamente a apresentar os elementos e esclarecimentos pedidos anteriormente, alertando a fiscalizada de que a negativa não justificada de apresentação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

documentos constitui embaraço à ação fiscal e que é crime a desobediência à ordem legal de funcionário público (fls. 174/175);

- que em 05/07/2001, em resposta ao referido Termo de Reiteração de Intimação, apresentou uma carta (fls. 176/177) dizendo, em resumo, que as origens dos recursos dos depósitos efetuados na referida conta corrente eram provenientes de vendas realizadas a clientes diversos, e que os pagamentos realizados tiveram como beneficiários diversos fornecedores da empresa. Não apresentou os demais documentos, argumentando que os cartões de autógrafa e contratos de adesão seriam pedidos ao Banco do Brasil e para indicar os nomes dos responsáveis pela movimentação na conta a empresa fez solicitação à Junta Comercial do DF a fim de conseguir as atas de assembléias;

- que ressalte-se que a opção pelo REFIS se deu após o início da presente ação fiscal, e em nenhum momento o contribuinte atendeu aos Termos de Intimações/Reintimações Fiscais no que se refere à origem e composição das bases de cálculos dos valores declarados no referido programa.

Em sua peça impugnatória de fls. 873/889, instruída pelos documentos de fls. 890/952, apresentada, tempestivamente em 13/01/03, o impugnante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, preliminarmente, conforme já foi visto, à impugnante foi aplicada a multa majorada de 150% do tributo por ela devido, majoração esta prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, porém, tendo em vista não ter a fiscalização o cuidado de alinhar, no auto de infração, as razões pelas quais aplicou a multa majorada, supõe a impugnante que estão elas ligadas a uma representação fiscal para fins penais feita pela mesma fiscalização contra



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

sua diretoria, representação esta que deveria compor necessariamente em processo fiscal autuado à parte do presente;

- que note-se, a propósito, que a citada representação em nenhum momento foi levada à impugnante. A representação em comento não faz parte do auto de infração nem pode ser considerada parte integrante do procedimento fiscal que deve ser notificado ao contribuinte;

- que vê-se, portanto, que é claro o cerceamento do direito de defesa que atinge, no caso, a impugnante, impedida de reconhecer, pela leitura do auto de infração que lhe foi entregue, os motivos pelos quais teve o seu imposto majorado por uma multa excepcional de cento e cinquenta por cento. Exatamente por se tratar de procedimento fiscal excepcional ou extraordinário, deveria a fiscalização, ao aplicar a multa, fundamentar, do ponto de vista fático e legal, os motivos pelos quais optou pela via extraordinária, propiciando ao contribuinte defender-se. Da forma como está elaborado o auto de infração, repetimos, somente o uso da intuição pode nos levar à citada motivação;

- que ao que parece, sofreu a impugnante a multa majorada pelo fato de ter realizado, de forma reiterada, pagamentos através de uma conta corrente bancária mantida fora da escrituração comercial e fiscal. É o que está dito, não no auto de infração ou mesmo no termo de verificação fiscal que o acompanha, mas na representação penal, que, como vimos, deverá constar em processo apartado daquele auto. O fato porém de ter havido uma movimentação bancária, no ano de 1997, não regularmente contabilizada, conforme ainda teremos oportunidade de abordar, justifica-se plenamente, uma vez considerados pelos menos dois aspectos;

- que o primeiro deles diz respeito à confissão de dívida feita pela impugnante, de valor igual ou superior ao Programa REFIS, e o segundo ao fato de que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

tendo sofrido profundas mudanças em sua contabilidade ao longo do ano de 1997, oportunidade em que inúmeros papéis foram extraídos de seus registros e encaminhados a empresas e profissionais diversos que se dedicavam a elaborar novos programas contábeis a serem utilizados pela empresa, sofreu ela o extravio dos documentos contábeis, tratou a impugnante de corrigir o erro resultante de sua não contabilização, mediante uma confissão espontaneamente feita ao REFIS e ao imediato pagamento da cota mensal resultante dessa confissão;

- que o egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes tem sido incisivo em condenar a aplicação da multa majorada sem que sejam ditos os motivos para a sua aplicação ou apresentada uma justificativa consistente no auto de infração;

- que de forma idêntica, é caudalosa a jurisprudência do citado Conselho, orientado no sentido de que a simples existência de uma conta corrente bancária não contabilizada pela empresa não constitui, por si só, prova do cometimento dos ilícitos penais previsto nas Leis nº 4.279, de 1965, e 8.137, de 1990. Restaria, no caso, comprovar o evidente intuito de fraude;

- que à vista portanto do que foi exhaustivamente examinado e ao fato de que não consta no auto de infração qualquer menção, por mínima que seja, às justificativas a que alude a jurisprudência transcrita, pede-se desde já a correção da multa aplicada, fixando-a em setenta e cinco por cento nas situações em que for porventura cabível. Caso, por outro lado, se entenda justificável a majoração, ainda assim, pede-se a anulação do lançamento neste particular, tendo em vista não ter restado comprovado o cometimento do suposto crime de sonegação fiscal pela manutenção de conta corrente bancária não contabilizada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

- que, em segunda preliminar, argúi-se a decadência do direito do fisco lançar tributos decorrentes de fatos geradores ocorridos anteriormente a 15 de dezembro de 1997;

- que uma vez fixada a espécie de lançamento do imposto de renda na fonte (por homologação) e o período ou os períodos relativos aos fatos geradores apurados nos autos, todos eles mensais, forçoso se torna concluir que o lançamento feito pelo fisco, na situação dos autos, relativo aos meses de janeiro a dezembro de 1997, é nulo de pleno direito, uma vez que já havia decaído o direito do fisco de fazê-lo no mês de dezembro de 2002, isto é, cinco anos após a ocorrência dos diversos fatos geradores mensais. A regra, conforme já visto, decorre da aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;

- que ao proceder ao presente lançamento, o insigne Auditor Fiscal fez tabula rasa do mandamento legal contido no art. 150, § 4º do CTN e da remansosa jurisprudência sobre a matéria, tentando tributar supostos fatos geradores ocorridos em períodos de tempo já atingidos pela decadência, além de não ter logrado provar, no auto de infração, a existência de ato doloso ou outra circunstância agravante. Assim, a Fazenda Pública só poderia constituir eventual lançamento de tributo na fonte sobre pagamentos supostamente feitos caso os mesmos tivessem ocorrido a partir de 15 de dezembro de 1997, e nunca antes dessa data, à vista dos óbices legais examinados;

- que além das preliminares argüidas, há outra questão de direito a ser enfrentada, a qual sem dúvida, fará jogar por terra o lançamento ora repudiado, qual seja, a existência de uma confissão espontânea relacionada com o cometimento dos ilícitos fiscais apontados no auto de infração, confissão essa regularmente formalizada pela impugnante dentro do Programa REFIS do qual é participante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

- que com efeito, conforme prova a documentação anexa, a impugnante aderiu, em 12 de fevereiro de 2001, ao REFIS, tendo providenciado, naquela oportunidade, a denúncia espontânea relativa à omissão de receitas cometida no ano de 1997, dela resultando um imposto a pagar de R\$ 2.705.676,23. Por mais de uma vez, no curso da fiscalização, a impugnante informou ao fiscal autuante a sua opção pelo REFIS, que preferiu ignorá-la não se sabe por que, ou, ao que parece, sob o argumento esdrúxulo de que iria, ele mesmo, providenciar a exclusão da empresa do Programa. De qualquer forma, e deixando de lado a figura do abuso de autoridade que a ameaça deixou transparecer, e ao fato de que a exclusão de empresas do Programa REFIS é de competência exclusiva do seu Comitê Gestor e nunca da fiscalização;

- que ainda com relação ao lançamento feito pelo fisco no auto de infração, convém ressaltar que, diante da existência de uma conta corrente mantida pela impugnante sem que o seu movimento fosse contabilizado, optou o fiscal por considerar os recursos creditados a esta conta como receita omitida;

- que em contrapartida, optou o mesmo fiscal autuante por considerar como pagamentos feitos a beneficiários não individualizados os débitos feitos na mesma conta corrente. Assim tributaram-se os ingressos, a título de receitas omitidas, e as saídas, a título de pagamentos a terceiros não identificados, aplicando-se ainda a multa de cento e cinquenta por cento reservada às infrações penais tributárias.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pelo impugnante, a Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

- que de plano é mister registrar que está equivocada a requerente no seu entendimento uma vez que, a preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura de ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração e ainda que, "in casu" as infrações estão claramente descritas e tipificadas nos autos. Portanto o vício poderia, no máximo, ser considerado sanável;

- que ademais, resta claro no auto de infração ora impugnado as razões que levaram a majoração da multa de 75% para 150%, qual seja, "evidente intuito de fraude", conforme art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A autuada manteve escrituração a margem da contabilidade com o evidente intuito de fraudar o fisco federal. Intuito este largamente relatado no Termo de Verificação Fiscal. Assim, entendo correto o procedimento da fiscalização ao majorar a multa para 150%, uma vez que ficou caracterizada a intenção da autuada em fraudar;

- que o segundo ponto questionado pela autuada é quanto a decadência do direito de o fisco efetuar lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de novembro de 1997. Entendo que o imposto de renda se amolda à modalidade de lançamento por homologação, em que se atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar seu recolhimento, sem o prévio exame da autoridade administrativa;

- que acontece que não havendo qualquer pagamento do imposto, o lançamento, que era por homologação, passa a ser direto ou de ofício. Nesse caso, o lapso quinquenal de decadência inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CTN, art. 173, I);

- que se tratando, no caso vertente, de imposto de renda referente ao ano-calendário de 1997, o lançamento de ofício já poderia ter sido efetuado em 1998, após a data da entrega da Declaração de Rendimentos. O primeiro dia do exercício seguinte foi o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

dia 1º de janeiro de 1999, assim, o prazo decadencial se completará somente em 31/12/03. Tendo o lançamento sido efetuado em 17/12/02, não há que se falar em decadência para o presente caso;

- que em relação à infração detectada pela autoridade lançadora, a interessada não apresentou contestação, informando, inclusive, que incluiu o respectivo débito na confissão de dívida no Refis. Considero, então, matéria não impugnada, por não ter sido expressamente contestada, consoante preceitua o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF);

- que uma vez que o interessado optou pelo Refis em 13/12/00, ou seja, após o início da ação fiscal, 25/08/00, não mais poderia beneficiar-se da espontaneidade. Mesmo não tendo naquele momento sido lançado ainda o tributo, a situação já comportava multa de ofício, haja vista a infração detectada;

- que por fim a autuada questiona a legalidade da aplicação dos juros SELIC, Neste sentido cabe ressaltar que a via administrativa não é apropriada para se argüir a ilegalidade de Ato Legislativo formalmente editado. Sendo a atividade administrativa adstrita ao princípio da legalidade e, gozando as leis regularmente editadas pelo Legislativo de presunção de validade até que o Judiciário venha a declarar a sua ilegalidade, tal questionamento deve ser dirigido a este Poder, que detém a competência legal para apreciá-lo.

As ementas que consubstanciam a decisão da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, são as seguintes:

“Assunto: Imposto de Renda Retido Na fonte - IRRF



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Ano-calendário: 1997

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada.

PERDA DA ESPONTANEIDADE – EMPRESA OPTANTE PELO REFIS – Uma vez iniciada a ação fiscal a empresa perde a espontaneidade, inclusive no concernente a confissão de débitos ao “REFIS”.

JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC – A exigência de juros de mora com base na taxa SELIC decorre de expressa determinação legal. Não cabe à autoridade administrativa a análise de argüições de inconstitucionalidade, por fugir a sua competência.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 28/04/03, conforme Termo constante às fls. 964/969, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (14/05/03), o recurso voluntário de fls. 971/992, instruído pelos documentos de fls. 229/232, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta no processo nº 10166.018023/2002-10 os documentos pertencentes ao arrolamento de bens e direitos, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A presente discussão restringe-se a preliminar de decadência, aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada e à falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou pagamentos a beneficiário não identificado e/ou pagamento sem causa.

Desta forma, cumpre, de início, apreciar a questão preliminar, já que o recorrente suscita preliminar de decadência para os fatos geradores lançados, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda na fonte há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do pagamento) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN. Alega, ainda, o suplicante a inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, já que o fisco não comprovou o evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Nunca tive dúvidas, que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de pagamento a beneficiário não identificado ou pagamentos sem causa, estes pagamentos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda na fonte, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência do pagamento e o recolhimento do imposto se processa na mesma data. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude devidamente comprovado pelo fisco, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário tendo em vista a falta de comprovação, nos autos do processo, do evidente intuito de fraude praticado pelo suplicante, a qual será analisado no tópico da multa qualificada, em razão dos motivos abaixo expostos.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

É sabido, que são utilizados na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de pagamentos a beneficiários não identificados, quando tributados pelo imposto de renda na fonte.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que a partir do ano de 1995, os pagamentos a beneficiário não identificado e os pagamentos sem causa estão sujeitos à tributação de imposto de renda exclusivo na fonte, cabendo as pessoas jurídicas reter e recolher o respectivo imposto de renda na fonte na data da ocorrência do fato gerador.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me restam dúvidas, de que o tributo oriundo de pagamentos a beneficiário não identificados previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, se encaixa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

É inconteste que, no caso em questão, que será melhor abordado quando da análise da multa qualificada aplicada, o início da contagem do prazo decadencial começou no dia do fato gerador (pagamento a beneficiário não identificado/operação não comprovada), ou seja, no caso dos autos o primeiro fato gerador (pagamento) identificado pelo fisco ocorreu em 06 de janeiro de 1997 e o último em 16 de dezembro de 1997. Logo, a contagem do primeiro prazo decadencial inicia-se em 06 de janeiro de 1997 e o último em 16 de dezembro de 1997, encerrando-se em 06 de janeiro de 2002 e 16 de dezembro de 2002. Tendo sido o auto de infração cientificado para o suplicante em 17 de dezembro de 2002, se operou a decadência da Fazenda Nacional constituir este crédito tributário.

Quanto à aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada tenho a seguinte posição:

Verifica-se na peça defensiva que o suplicante entende ser improcedente a aplicação da multa qualificada, amparado na convicção de que é incabível o agravamento da multa, quando não comprovado nos autos, que a ação ou omissão do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

Como já relatado, o presente processo diz respeito à exigência de imposto de renda na fonte sobre pagamentos realizados a beneficiários não identificados e/ou pagamentos sem causa, caracterizado pelos valores debitados (saídas) em conta bancária não contabilizada, mantida em nome do autuado em instituição financeira, em relação aos quais (pagamentos), regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

idônea os destinatários e nem a causa dos pagamentos efetuados (débitos em conta corrente), cuja infração foi capitulada no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado à falta de contabilização dos valores que transitaram nesta conta corrente (créditos/débitos ou depósitos/saídas) fundamentando a aplicação da multa de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte não declarou a totalidade de seus rendimentos omitindo total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito privado interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos devidos por lei.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois 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 (sucessor do RIR/94, art. 992), 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. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a "fraude não se presume", devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos, a falta de registro na contabilidade de um pagamento, a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a manutenção de contas bancárias em nome da empresa a margem da escrituração, sem a devida comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações (créditos na conta) ou sem a identificação dos beneficiários ou a causa dos pagamentos realizados (débitos na conta), dentro dos limites e condições estabelecidos no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, os pagamentos realizados sem a identificação dos beneficiários ou causa autorizam a incidência do imposto de renda na fonte previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base depósitos bancários em nome e movimentados pelo contribuinte fiscalizado, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que foi a de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

de renda. Quando a Receita Federal age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. No mesmo sentido está a falta de contabilização de alguma conta bancária, pode sugerir omissão de receitas e/ou pagamentos a beneficiários não identificados e/ou pagamentos sem causa.

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal, de presunção legal de omissão de rendimentos e/ou pagamentos a beneficiários não identificados em razão dos créditos e débitos que transitaram em conta corrente em nome do contribuinte, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável sursurupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, 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, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

A conta bancária em nome do contribuinte, omitida na escrituração, ou a falta de inclusão na contabilidade dos pagamentos realizados através desta conta bancária, por si só não tem o condão de caracterizar presunção de omissão de rendimentos ou fato gerador de imposto de renda na fonte sobre os pagamentos realizados. O que pode caracterizar presunção de omissão de rendimentos são os depósitos bancários ou investimentos cuja origem dos recursos não seja suficientemente comprovada, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se trata de rendimentos não tributáveis, isentos, já tributados, doações ou que tenham origem em empréstimos, bem como a falta de identificação dos beneficiários ou a causa dos pagamentos registrados nesta conta bancária.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar, é evidente que nos casos de simples presunção de omissão de rendimentos é semelhante, já que a presunção legal é de que o recorrente recebeu um rendimento e deixou de declará-lo. Sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos/receitas, 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 ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

de rendimentos/receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? 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, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor/bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos ou a 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 receitas e pagamentos, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.017971/2002-20
Acórdão n.º : 104-19.931

9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.”

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.”

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.017971/2002-20
Acórdão n.º : 104-19.931

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

“MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996.”

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

“MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão n.º. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.017971/2002-20
Acórdão n.º : 104-19.931

1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.”

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

“DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos -” notas fiscais frias “-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.”

Acórdão n.º. 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

“MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 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 n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.017971/2002-20
Acórdão n.º : 104-19.931

fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

“MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.”

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.”

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.017971/2002-20
Acórdão n.º : 104-19.931

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

"Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece 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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou 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 artigos 71 e 72."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o "intuito de fraude".

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

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.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto, necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. – Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

EVIDENCIAR – V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

EVIDENTE. Do latim evidens ,claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

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.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.017971/2002-20
Acórdão n.º : 104-19.931

Acórdão n.º. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

"COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 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 n.º 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos a operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados."

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

"CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA - Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80."

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

"DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS - Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.017971/2002-20
Acórdão n.º : 104-19.931

prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

“DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.”

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

“NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.”

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

“MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.”

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.017971/2002-20
Acórdão nº. : 104-19.931

das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, no caso em questão, o fato de o contribuinte não ter contabilizado os valores creditados e debitados em conta de depósito ou de investimentos em instituição financeira, por si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples omissão de rendimentos ou pagamentos a beneficiários não identificados ou pagamento sem causa não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro, quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em questão.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2004


NELSON MALLMANN