MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	10245.002436/2004-56
Recurso nº.	:	147.959
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 2000 a 2003
Recorrente	:	JEANE SEVERIANO DOS SANTOS
Recorrida	:	2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de	:	14 de junho de 2007
Acórdão nº.	:	104-22.522

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - RECURSOS FINANCEIROS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA - TRIBUTAÇÃO - Os recursos financeiros recebidos de pessoa jurídica, de forma mensal, caracterizam, salvo prova em contrário, rendimentos recebidos. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

RECURSOS FINANCEIROS RECEBIDOS - NATUREZA NÃO TRIBUTÁVEL - ÔNUS DA PROVA - No caso de disponibilidade econômica decorrente do recebimento de recursos financeiros, o contribuinte possui o ônus de demonstrar o imediato repasse ou a natureza não tributável de tais recursos.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº. 4.502, de 1964. A realização de operações envolvendo pessoas físicas com o propósito deliberado de dissimular o recebimento de recursos financeiros caracteriza simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JEANE SEVERIANO DOS SANTOS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 10245.002436/2004-56
Acórdão nº. : 104-22.522

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado), PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, GUSTAVO LIAN HADDAD, ANTONIO LOPO MARTINEZ, MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente justificadamente a Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA.

Processo nº. : 10245.002436/2004-56
Acórdão nº. : 104-22.522

Recurso nº. : 147.959
Recorrente : JEANE SEVERIANO DOS SANTOS

RELATÓRIO

JEANE SEVERIANO DOS SANTOS, contribuinte inscrita CPF/MF sob o nº 618.126.332-20 com domicílio fiscal na cidade de Boa Vista, Estado de Roraima, a Rua Paulo VI, nº. 37 - Bairro Mecejana, jurisdicionada a DRF em Boa Vista - RR, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 410/420, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 427/433.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 25/11/04, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 373/380) com ciência através de AR, em 08/12/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 858.227,09 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 2000 a 2003, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 1999 a 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu ter havido omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, infração caracterizada na forma das circunstancias fáticas expendidas no Termo de Verificação Fiscal lavrado por ocasião do encerramento dos trabalhos, ato que faz parte integrante do Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, e §§, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº.

8.134, de 1990; artigo 21 da Lei nº. 9.532, de 1997; artigo 1º da Lei nº. 9.887, de 1999 e artigo 1º da Lei nº. 10.451, de 2002.

Os Auditores-Fiscais responsáveis pela constituição do crédito tributário esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação de fls. 383/389 entre outros, os seguintes aspectos:

- que em 18 de julho de 1996, o então governador Neudo Ribeiro Campos, editou o Decreto 1.305-E, criando o sistema de contratações "temporárias" do Estado de Roraima. A folha de pagamento de tais contratações temporárias foi denominada de Tabela Especial e Tabela Especial Assessoria - TE-ASS, utilizada, em quase sua totalidade, para possibilitar a fraude a seguir descrita;

- que o presente feito se insere no chamado "escândalo dos gafanhotos" - desvio de verbas federais oriundas de convênios, para tanto foi criado um esquema fraudulento para pagamento de pessoal "fantasma" lotado no Departamento de Estradas de Rodagem de Roraima - DER/RR e da Secretaria de Administração - SEAD; tais pessoas jamais prestaram serviços ao Estado, conforme pode ser comprovado pelos depoimentos acostados aos autos e ilustrados no Anexo I (neste são apresentados dados relativos ao total desviado por intermédio do contribuinte);

- que os salários pagos eram embolsados por terceiros que não os fictícios servidores - em geral, pessoas humildes e de pouca instrução e conhecidas como "gafanhotos", numa alusão ao inseto que se alimenta de folhas, no caso, a folha de pagamento do Estado;

- que os pagamentos aos supostos trabalhadores eram efetuados pela empresa NSAP Norte Serviços de Arrecadação e Pagamento Ltda - CNPJ 01.146.397/0001-97, que, por sua vez, tinha autorização do Estado de Roraima para movimentar as contas bancárias onde eram depositadas as verbas provenientes de convênios federais;

- que a definição do valor a que cada beneficiado (no caso, o contribuinte) teria direito eram chamadas de quotas (definidas a partir de afinidades políticas) as quais era correlacionada aos falsos servidores para serem incluídos na folha de pagamento do DER/RR ou da SEAD. Essas pessoas não tinham conhecimento da fraude;

- que a lista dos beneficiados - com as respectivas quotas e correspondentes "gafanhotos" - era entregue ao Sr. Carlos Eduardo Levischi, então diretor do Departamento de Estrada e Rodagem DR/RR, que fazia o gerenciamento do rol dos envolvidos na fraude e repassava os valores para a empresa NSAP Norte Serviços de Arrecadação e Pagamento Ltda., para que concretizasse o pagamento, etapa final do esquema;

- que tais pagamentos foram recebidos pelos contribuintes alvo de nossas análises mediante procuração específica outorgada pelos "gafanhotos", que eram aliciados mediante promessa de ajuda financeira, - em suma, girava em torno de R$ 30,00 a R$ 150,00 - em troca da assinatura de "alguns papéis". Pessoas humildes e, em muito dos casos, analfabetas, sequer sabiam o conteúdo da referida procuração;

- que a fraude se processava, ademais, a partir do momento em que as verbas federais, relativas a convênios firmados entre o Governo Federal e o Governo do Estado de Roraima, eram desviadas de contas específicas e depositadas em conta única da Secretaria da Fazenda - SEFAZ, repassando-as, desta última conta, para a conta única do DER/RR, por meio da qual eram transferidas para a conta corrente nº. 12.790-6, agência Banco do Brasil S.A. - 2617-4, movimentada pela NSAP, que por sua vez realizava o pagamento dos funcionários "fantasmas";

- que consta dos autos que tramitam na Justiça Federal, informação oriunda do Setor Técnico-Científico da Polícia Federal, no sentido de que a conta nº. 12.790-6, aberta em razão da celebração de convênios federais era de titularidade do Estado de

Roraima, mas movimentada livremente pela Empresa NSAP, que, por sinal, houve depósitos de verbas originárias de diversos convênios. Há aqueles, inclusive, cuja prestação de contas eram efetuadas com a própria folha de pagamento do pessoal do DER/RR, nos termos da informação supra e laudos constantes dos referidos autos;

- que em resposta recebida por esta fiscalização no dia 15 de setembro de 2004, a contribuinte afirma que os valores recebidos mediante procuração foi repassado integralmente aos outorgantes das mesmas, conforme podem ser comprovados pela Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física e pelos recibos apresentados (fls. 57 a 218);

- que cabe ressaltar que, nos trâmites do processo fiscalizatório, a Sra. Jeane constituiu seu procurador o Sr. Sebastião da Silva, conforme Procuração específica acostada às folhas 217/218;

- que citamos, apenas para ilustrações, parte dos depoimentos dos Srs Geraldo e Carlos Antonio, todos aliciados financeiramente ou com a promessa de ajudas diversas em "troca" das procurações;

- que, ainda, o esquema concretizado para desviar recursos dos cofres públicos representa crime contra a ordem tributária passível de qualificação da multa. Isto fica evidenciado pela utilização indevida do instituto do mandato que, em rigor, representa a transferência a outrem de poderes para, em nome do outorgante, praticar atos ou administrar interesses de fazer algo em nome da pessoa, sendo a procuração o instrumento para tal. No entanto, analisando-se isoladamente a outorga da procuração no fato concreto, imputa-se ao outorgante o beneficiamento dos rendimentos recebidos por intermédio desta, sendo que o real beneficiário do rendimento foi o contribuinte ora fiscalizado. Ademais, há que se ressaltar, também, que houve a tentativa de iludir o Fisco, mediante a apresentação de declarações do Imposto de Renda no nome dos "gafanhotos" e a apresentação de recibos dos valores em questão, conforme podemos visualizar no confronto dos

depoimentos prestados com os documentos apresentados pelo contribuinte no decorrer do processo de fiscalização.

Em sua peça impugnatória de fls. 396/405, apresentada, tempestivamente, em 07/01/05, a autuada, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que a recorrente em nenhum momento auferiu renda; pagamentos foram efetuados por meio de instrumento de procuração hábil para tanto; e posteriormente repassados os valores aos outorgantes conforme recibos em anexo, sendo um ato jurídico perfeito e acabado;

- que o auto de infração ora guerreado carece de elementos que o sustente; em nenhum momento resta comprovado o fato gerador do imposto de renda, assim, não havendo fato gerador, por certo não há de se falar em imposto devido, menos ainda em crédito tributário, ou em auto de infração;

- que o crédito tributário exigido pela fazenda federal só seria devido pelo outorgado nas movimentações financeiras em tela se a legislação definisse desta forma. Mas não é assim que a lei determina. O outorgado representa o outorgante, e este responde por todos atos que o outorgado praticou em seu nome e para o qual havia delegado poderes; respondendo inclusive pelas obrigações fiscais;

- que a ação fiscal patrocinada pelos auditores, tem como base, depoimentos colhidos em inquérito policial, os quais são elevados à condição da mais cristalina verdade. Olvidam-se os respeitáveis representantes do Fisco, que o inquérito policial é um procedimento administrativo inquisitorial, ou seja, nele o indiciado não exerce o sagrado direito constitucional do contraditório e da ampla defesa;

- que, com tudo, o que mais chama a atenção é que os distintos auditores trazem a baila somente dois depoimentos que desfavorecem a contribuinte. Em nenhum momento os ditos funcionários, fazem menção aos outros seis depoimentos que confirmam as informações prestadas pela contribuinte;

- que como exemplo dos depoimentos que corroboram com as declarações da recorrente, podem ser citados as seguintes pessoas: Denize Ferreira Cavalcante, Gilmara Magalhães Severiano, Janes Portela da Silva, Jonas Salazar Pereira, Maria de Fátima Portela da Silva, Teresinha de Jesus Portela da Silva. Todos os depoimentos atestam a veracidade das alegações prestadas pela contribuinte, e não consideradas no auto de infração;

- que causa estranheza, a desconsideração dispensada pelos agentes do fisco para com os documentos apresentado pela recorrente (fls. 64/200 do Volume I), bem como as explicações nas correspondências encaminhadas à autoridade competente;

- que a contribuinte apresentou junto à fazenda pública, recibos emitidos pelos outorgantes (fls. 64/91 do Volume I), documentando que os salários recebidos pelo outorgado, haviam sido repassados em sua integralidade aos outorgados;

- que outro ponto de grande relevo e que também foi ignorado pelos auditores, mas que merece toda a atenção é a questão das declarações de imposto de renda dos outorgantes apresentada pela recorrente, inclusive algumas com imposto a recolher outras com imposto a restituir;

- que aqui certamente é o ponto mais controvertido do auto de infração, pois como pode os representantes do fisco federal tributar uma matéria que já foi oferecida à tributação em outro momento;

- que não houve fato gerador; em nenhum momento restou comprovado que a recorrente auferiu renda, ou que houvesse crescimento patrimonial, como aquisição de imóveis ou automóveis, ou ainda com movimentações financeiras, quer em conta corrente em instituições financeiras ou em cartões de créditos, ou ainda que o mesmo gozasse de uma vida nababesca. E não restou comprovado porque todo dinheiro recebido foi repassado aos seus legítimos donos como resta comprovado nos recibos apresentados.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, quanto à existência de processo judicial, tem-se que o processo administrativo é independente do processo judicial, a menos que seja proferida sentença judicial determinando a nulidade ou a suspensão do lançamento tributário, fato que não ocorreu;

- que, quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, tem-se que primeiramente é importante salientar que o presente processo trata de exigência de imposto de renda pessoa física incidente sobre rendimentos "omitidos" pela contribuinte em suas Declarações de Ajuste dos Exercícios de 2000 a 2003, logo foi comprovado nos autos que a contribuinte obrigada ao exercício da atividade de apurar e pagar o tributo incidente sobre esses rendimentos tributáveis deixou de fazê-lo;

- que restou evidenciado através dos documentos acostados aos autos relativos à ação penal contra a litigante todo o esquema de apropriação de dinheiro público, através da utilização de interpostas pessoas ("laranjas"), com provas e depoimentos contundentes e inquestionáveis, os quais foram encaminhados pelo Ministério Público Federal à Delegacia da Receita Federal em Roraima, para averiguações na seara tributária;

- que o intenso trabalho de fiscalização carreou aos autos provas, de modo a basear a autuação em fatos incontroversos e irrefutáveis, que tiveram relevância e efeitos jurídicos na esfera tributária. Isso pode ser facilmente verificado pela análise do volume do processo administrativo fiscal ora estudado, bem como do Termo de Verificação Fiscal Final de fls. 383/390;

- que, portanto, restou evidenciado que a autuada de fato utilizava-se de interpostas pessoas em proveito próprio, caracterizando-se como a real beneficiária dos salários pagos pelo Poder Público no Estado de Roraima;

- que, sendo assim, não há como se acatar as alegações de que nada restou comprovado a seu respeito que viesse a justificar a presente autuação, haja vista que as inúmeras provas constantes dos autos apontam-na como o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, por aquisição de disponibilidade econômica de renda, em decorrência das práticas elencadas e evidenciadas nos autos do presente processo;

- que se registre ainda que é pouco crível que uma grande quantidade de pessoas sejam capazes de trabalhar, atuar no serviço público do Estado de Roraima, mas não sejam capazes de sacar seus vencimentos e movimentar elas mesmas suas contas correntes necessitando de mandatário para tanto;

- que se note, ainda, que na instrução da impugnação, a recorrente não apresentou quaisquer elementos probatórios capazes de elidir a ação fiscal, corroborando o procedimento adotado pela fiscalização. Por conseguinte, apenas alegar e não provar é como não alegar, como preconiza o brocardo jurídico: "Allegatio et non probattio, quase non allegatio";

- que no presente caso, houve disponibilidade econômica da impugnante decorrente do recebimento de valores conforme restou demonstrado pela cópia de Laudo de

Exame Econômico-Financeiro (fl. 16/51) emitido pelo Setor Técnico-Científico da Superintendência Regional do Departamento de Polícia Federal de Roraima;

- que compulsando os autos, contata-se que a litigante não apresentou elementos probatórios que demonstrassem o repasse de valores monetários aos outorgantes ou qualquer modo de prestação de contas realizada com os mesmos. Ela alegou, fls. 221 que alguns dos recibos não puderam ser localizados. Ressalte-se que o contribuinte possui o ônus de impugnar no prazo de trinta dias apresentando as provas que militem em seu favor, nos termos dos arts. 15 e 16, III, do Decreto nº. 70.235, de 1972. A litigante, quando foi disponibilizada a oportunidade de apresentar elementos probatórios, não diligenciou no sentido de demonstrar suas afirmações;

- que além do mais em nada socorre a alegação do sujeito passivo, relativa à existência de bitributação e exação fiscal. A outorgada está sendo compelida a pagar imposto de renda sobre rendimentos efetivamente recebidos, e não repassados aos outorgantes. Assim, a Fazenda Pública procedeu corretamente em reunir os diversos rendimentos para tributar a pessoa que de fato teve seu patrimônio acrescido, não havendo, pois que se falar em tributação de valores representativos de renda já tributados;

- que o simples fato de a contribuinte ter conseguido procuração para exercer os poderes de recebimento de salários, não tendo conseguido comprovar a prestação de contas de que tratava o art. 1.301 Código Civil Brasileiro, já se subsumiria na sonegação descrita no art. 71 da Lei nº. 4.502, de 1964. È que assim procedendo, a impugnante promoveu a ocultação ou a subtração dolosa dos salários, que deveriam não apenas ser mostrados, mas entregues aos outorgantes, a fim de que fosse cumprido o art. 1.301 do CC/1916;

- que tem a Administração Pública o poder-dever de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação da sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma

constatação a prática de atos simulatórios por parte do sujeito passivo, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. Por isso, resta observar que também a prova direta detém maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1990, 2000, 2001, 2002

Ementa: IMPOSTO DE RENDA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. REPASSE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. O art. 43 do Código Tributário Nacional determina que o acréscimo patrimonial deve ser alvo de tributação do imposto de renda (hipótese de incidência). No caso de disponibilidade econômica decorrente do recebimento de recursos financeiros, o contribuinte possui o ônus de demonstrar o imediato repasse ou a natureza não tributável de tais recursos.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal. Nesse passo, o Fisco deve comprovar regularmente seu direito ao crédito tributário provando o acréscimo patrimonial. Já o contribuinte deve apresentar qualquer fato extintivo, modificativo ou impeditivo ao referido acréscimo.

GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO PRESCRICIONAL. Os documentos relativos aos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que

se refiram, nos termos do art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Lançamento Procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/07/05, conforme Termo de Intimação de fls. 422/424 e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (18/08/05), o recurso voluntário de fls. 427/433, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 439 a observação da existência de processo de arrolamento de bens nº. 10425.002445/2004-47, 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 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº. 10.522, de 2002.

É o Relatório.

Processo nº. : 10245.002436/2004-56
Acórdão nº. : 104-22.522

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.

Não há argüição de qualquer preliminar.

A matéria de que trata estes autos se restringe à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, infração caracterizada na forma das circunstancias fáticas expendidas no Termo de Verificação Fiscal lavrado por ocasião do encerramento dos trabalhos.

Inicialmente é de se observar, que o procedimento fiscal foi iniciado em razão de ofício expedido pelo Ministério Público Federal, por meio do qual foram encaminhados documentos do chamado "escândalo dos gafanhotos" - desvio de verbas federais oriundas de convênios, que segundo o apurado, foi criado um esquema fraudulento para pagamento de pessoal "fantasma" lotado no Departamento de Estradas de Rodagem de Roraima - DER/RR e da Secretaria de Administração - SEAD; segundo a fiscalização, tais pessoas jamais prestaram serviços ao Estado.

De acordo com o apurado pela fiscalização os salários pagos eram embolsados por terceiros que não os fictícios servidores - em geral, pessoas humildes e de pouca instrução e conhecidas como "gafanhotos", numa alusão ao inseto que se alimenta de folhas, no caso, a folha de pagamento do Estado. Sendo que os pagamentos aos supostos

trabalhadores eram efetuados pela empresa NSAP Norte Serviços de Arrecadação e Pagamento Ltda - CNPJ 01.146.397/0001-97, que, por sua vez, tinha autorização do Estado de Roraima para movimentar as contas bancárias onde eram depositadas as verbas provenientes de convênios federais;apreendidos nos autos da ação penal nº. 023.02.002137-5.

Não tenho dúvidas, de que restou evidenciado através dos documentos acostados aos autos relativos à ação penal contra a litigante todo o esquema de apropriação de dinheiro público, através da utilização de interpostas pessoas ("laranjas"), com provas e depoimentos contundentes e inquestionáveis, os quais foram encaminhados pelo Ministério Público Federal à Delegacia da Receita Federal em Roraima, para averiguações na esfera tributária.

A fiscalização carreou aos autos provas, de modo a basear a autuação em fatos incontroversos e irrefutáveis, que tiveram relevância e efeitos jurídicos na esfera tributária. Isso pode ser facilmente verificado pela análise do volume do processo administrativo fiscal ora estudado, bem como do Termo de Verificação Fiscal Final de fls. 383/390.

Portanto, restou evidenciado que a autuada de fato utilizava-se de interpostas pessoas em proveito próprio, caracterizando-se como a real beneficiária dos salários pagos pelo Poder Público no Estado de Roraima.

Ora, os valores recebidos da pessoa jurídica, de forma mensal, caracterizam, salvo prova em contrário, rendimentos recebidos. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Sendo assim, não há como se acatar as alegações de que nada restou comprovado a seu respeito que viesse a justificar a presente autuação, haja vista que as inúmeras provas constantes dos autos apontam-na como o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, por aquisição de disponibilidade econômica de renda, em decorrência das práticas elencadas e evidenciadas nos autos do presente processo.

Não há dúvidas de que tem a Administração Pública o poder-dever de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação da sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do sujeito passivo, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. Por isso, resta observar que também a prova direta detém maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível. Não há duvidas, que a partir da análise destes documentos a autoridade fiscal lançadora constatou que a pessoa jurídica havia feito pagamentos regulares para a contribuinte, recebidos através de procurações.

Ora, como já disse o relator no julgamento de Primeira Instância, que é pouco crível que uma grande quantidade de pessoas sejam capazes de trabalhar, atuar no serviço público do Estado de Roraima, mas não sejam capazes de sacar seus vencimentos e movimentar elas mesmas suas contas correntes necessitando de mandatário para tanto.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação da contra prova do alegado compete ao contribuinte que foi acusado da pratica da irregularidade fiscal.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

> "Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa."

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem

por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Compulsando os autos, contata-se que a litigante não apresentou elementos probatórios que demonstrassem o repasse de valores monetários aos outorgantes ou qualquer modo de prestação de contas realizada com os mesmos. Ela alegou às fls. 221, que alguns dos recibos não puderam ser localizados. Ressalte-se, que o contribuinte possui o ônus de impugnar no prazo de trinta dias apresentando as provas que militem em seu favor, nos termos dos arts. 15 e 16, III, do Decreto nº. 70.235, de 1972. A litigante, quando foi disponibilizada a oportunidade de apresentar elementos probatórios, não diligenciou no sentido de demonstrar suas afirmações.

Nesse sentido, competia a interessada não só alegar, mas também provar, por meio de documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que tais valores não são provenientes de rendimentos omitidos. Portanto, sem respaldo as alegações da autuada que devidamente intimada a se manifestar sobre o caso preferiu ignorar o caso e não produziu provas no sentido de elidi-la.

Como se vê, teve a suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, as provas acima referidas, necessariamente, transmuda-se em fato concreto, suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Caberia, sim, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando para não cooperar no ato de

fiscalização, sem a demonstração do vínculo existente, num universo de contradições, para pretender derrubar a irregularidade apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário das operações, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Da mesma forma, em nada socorre a alegação do sujeito passivo, relativa à existência de bitributação e exação fiscal. A suplicante está sendo compelida a pagar imposto de renda sobre rendimentos efetivamente recebidos, e não repassados aos outorgantes. Assim, a Fazenda Pública procedeu corretamente em reunir os diversos rendimentos para tributar a pessoa que de fato teve seu patrimônio acrescido, não havendo, pois que se falar em tributação de valores representativos de renda já tributados.

Quanto à multa qualificada, restou claro nos autos que o esquema concretizado para desviar recursos dos cofres públicos representa evidente intuito de fraude tributária passível de qualificação da multa. Isto fica evidenciado pela utilização indevida do instituto do mandato que, em rigor, representa a transferência a outrem de poderes para, em nome do outorgante, praticar atos ou administrar interesses de fazer algo em nome da pessoa, sendo a procuração o instrumento para tal. No entanto, analisando-se isoladamente a outorga da procuração no fato concreto, imputa-se ao outorgante o beneficiamento dos rendimentos recebidos por intermédio desta, sendo que o real beneficiário do rendimento foi a suplicante. Para reforçar o argumento é de se ressaltar, também, que houve a tentativa de iludir o Fisco, mediante a apresentação de declarações do Imposto de Renda no nome dos "gafanhotos" e a apresentação de recibos dos valores em questão, conforme podemos visualizar no confronto dos depoimentos prestados com os documentos apresentados pela suplicante no decorrer do processo de fiscalização.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmudar a natureza dos recursos financeiros recebidos pela Autuada e com isso produzir uma redução

do imposto devido. A suplicante recebia efetivamente os valores e simulava através de procurações que simplesmente era o gestor de tais recursos.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado à omissão de rendimentos tributáveis na pessoa física. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que a contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para receber os valores estipulados e não declarou na Declaração de Ajuste Anual como tributáveis estes valores, omitindo totalmente informação com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa caracterizada pela simulação na forma de receber recursos financeiros. Ou seja, o presente feito se insere no chamado "escândalo dos gafanhotos" - desvio de verbas federais oriundas de convênios, para tanto foi criado um esquema fraudulento para pagamento de pessoal "fantasma" lotado no Departamento de Estradas de Rodagem de Roraima - DER/RR e da Secretaria de Administração - SEAD; tais pessoas jamais prestaram serviços ao Estado, conforme pode ser comprovado pelos depoimentos acostados aos autos e ilustrados no Anexo I. Os salários pagos eram embolsados por terceiros que não os fictícios servidores - em geral, pessoas humildes e de pouca instrução e conhecidas como "gafanhotos", numa alusão ao inseto que se alimenta de folhas, no caso, a folha de pagamento do Estado.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, 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.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

> "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."

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de utilizar procurações para receber rendimentos tributáveis na pessoa física, deixando de incluir tais rendimentos na sua Declaração de Ajuste Anual, ou seja, omitiu, deliberadamente, as informações para fisco. Existe nos autos

a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores recebidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação.

Já ficou decidido por este 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.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que 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 cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de utilização de interpostas pessoas para receber recursos financeiros que são rendimentos tributáveis. Sendo que até o momento a suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva tributação como rendimentos de pessoa física. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação hábil e idônea coincidente, em valores e datas. Limitou-se na sua defesa a meras alegações e documentos que por si só não dizem nada, já que não se prestam a justificar a não tributação na pessoa física dos rendimentos omitidos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao 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 fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. 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 das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi a suplicante que através da utilização de artifícios ficou com os recursos financeiros questionados; as procurações somente serviram de lastro para que a suplicante pudesse operacionalizar o artifício de receber os recursos financeiros.

Não restam dúvidas, que as interpostas pessoas e as respectivas procurações utilizadas, são meros artifícios para transmudar a natureza dos recursos financeiros recebidos (rendimentos tributáveis).

Para concluir o presente voto, entendo que no Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a conseqüência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento *ex officio* do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, e nesta linha de pensamento firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a

decisão recorrida, no que se refere à tributação dos recursos financeiros envolvidos nestas operações.

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca que os valores tidos como pago as interpostas pessoas, são, na verdade, rendimentos de pessoas físicas da autuada. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente documentados.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de junho de 2007

NELSON MALLMANN