



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10325.001265/2005-39
Recurso nº 156.514 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 104-23.589
Sessão de 05 de novembro de 2008
Recorrente MARIA DOLORES DELIS COSTA HOLTHOUSER
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996 Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.

Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

REMESSAS DE RECURSOS AO EXTERIOR. MEIOS DE PROVA. VALIDADE.

São válidas as informações veiculadas em relatório da Secretaria da Receita Federal - SRF, decorrentes de Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística - INC, elaborados a partir das mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque à Comissão Parlamentar de Inquérito do Banestado.

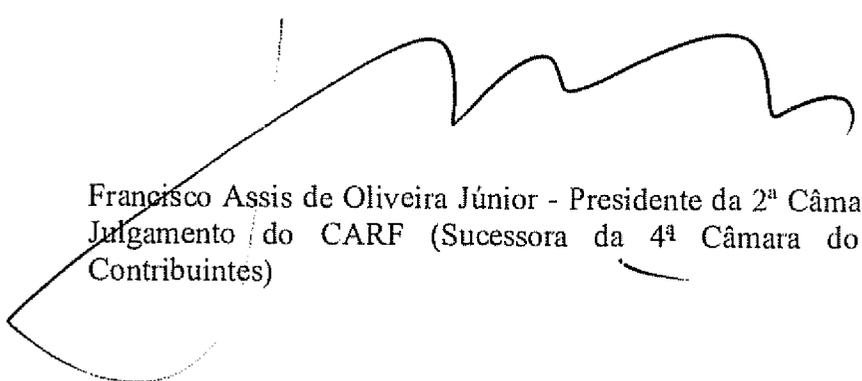
SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em conta de titularidade do contribuinte no exterior não justificados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

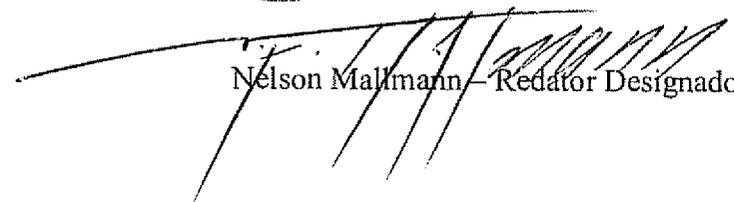
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

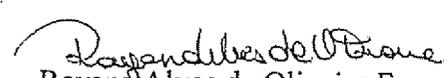
ACORDAM os membros da quarta câmara do primeiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Rayana Alves de Oliveira França (Relatora), Heloísa Guarita Souza e Pedro Anan Júnior, que proviam integralmente o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.



Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF (Sucessora da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes)



Nelson Mallmann - Redator Designado



Rayana Alves de Oliveira França - Relatora

EDITADO EM: 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Nelson Mallmann, Heloísa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente convocada), Pedro Anan Júnior, Gustavo Lian Haddad e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Lopo Martinez.

Relatório

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado Auto de Infração (fls. 135/138), exercício 2001, para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física, apurado no valor de R\$ 82.203,96, acrescido de multa de ofício, no percentual de 150% e juros de mora, totalizando um crédito tributário no montante de R\$ 271.281,28, calculado até 31/10/2005.

A infração apurada pela fiscalização foi omissão de rendimentos em face de depósitos bancários de origem não comprovada, através da constatação de que a contribuinte movimentou valores no exterior (Beacon Hill).

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 136/138) e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 139/145), ficou evidenciado que a contribuinte foi beneficiária final das seguintes operações bancárias, cujos valores após transitarem nas contas do "Merchants NYC" foram depositados em sua conta corrente no exterior, mantida no Bank Audi USA:

DATA	DEBITADO	CREDITADO	VALOR - US\$	BENEFICIÁRIO FINAL
05/04/2000	MERCHANTS NYC	BANK AUDI USA	35.000,00	MARIA DOLORES LELIS HOLTHOUSER
22/03/2000	MTB HUDSON BANK	BANK AUDI USA	85.000,00	MARIA DOLORES LELIS HOLTHOUSER
21/06/2000	MTB HUDSON BANK	BANK AUDI USA	50.000,00	MARIA DOLORES LELIS HOLTHOUSER
TOTAL			170.000,00	

Em suas razões de defesa, desde a fiscalização a contribuinte sustenta:

- a) é brasileira e foi casada com empresário americano residente no Brasil, que mantinha negócios na atividade agropecuária (propriedades rurais), na cidade de Imperatriz, Estado do Maranhão;
- b) desde 1993 foi residir nos Estado Unidos da América com os três filhos do casal, quando em 1997 teve que retornar ao Brasil, após o falecimento do seu esposo, juntamente com a filha mais velha para administrar os negócios do esposo;
- c) no período de 1997 a 2001, manteve uma filha nos Estados Unidos da América, para tanto remeteu recursos para custear universidade particular, moradia, plano de saúde, etc, utilizando conta corrente no Bank Audi USA, Nova York, Estados Unidos da América;
- d) os recursos remetidos para essa conta corrente no exterior são provenientes da atividade rural;
- e) para o ano-calendário de 2000, apresentou Declaração de Ajuste Anual, declarando os rendimentos da Atividade Rural e também apresentou declaração de rendimentos nos Estados Unidos da América;

Rod

- f) seus filhos também apresentaram Declaração de Ajuste Anual, declarando rendimentos da Atividade Rural, relativamente às propriedades rurais que lhe couberam por herança (formal de partilha);
- g) desconhece os bancos “MERCHANTS NYC” e “MTB HUDSON BANK”, identificados no relatório do Departamento da Polícia Federal;
- h) a operação de remessa de recurso para o exterior era feita através da empresa ORG.DEPOLO CORP.S/A, localizada na cidade de São Paulo;
- i) por orientação da empresa ORG.DEPOLO CORP.S/A os recursos (em reais) eram depositados em conta corrente bancária em nome de terceiros indicados pela mesma. Posteriormente, a empresa ORG.DEPOLO.CORP.S/A operacionalizava o correspondente depósito em dólares americanos em sua conta corrente no BANK AUDI USA;
- j) os depósitos em dólares americanos no BANK AUDI USA objeto da intimação podem ser justificados pela operação utilizada pela ORG DEPOLO.CORP.S/A, como se pode constatar através da correspondência entre os depósitos efetuados no banco Bradesco S/A e no Banco Real e os depósitos no BANK AUDI USA.

Como prova do alegado, a contribuinte apresentou cópia dos documentos anexados aos autos, às fls. 72/134:

- a) extrato da Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2001, ano-calendário 2000;
- b) Declaração de Rendimentos do exercício financeiro de 2001, ano-calendário 2000, apresentada nos Estados Unidos da América;
- c) Declarações de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2001, ano-calendário 2000, apresentadas em nome dos filhos;
- d) Livros Caixas de atividade rural, ano-calendário 2000, relacionados a sua Declaração de Ajuste Anual e às Declarações de Ajuste Anual apresentadas em nome dos seus filhos;
- e) comprovantes de depósitos (em Reais) efetuados em conta corrente de terceiros no Banco Bradesco S/A e ou no Banco Real S/A, e cópia do extrato da conta corrente no BANK AUDI USA, em seu nome, demonstrando o correspondente depósito (em dólares americanos).

A fiscalização não aceitou as justificativas, nem a documentação apresentada pela contribuinte como prova da origem dos depósitos em conta corrente mantida em banco no exterior, pelos motivos a seguir sintetizados:

- a documentação não demonstra que os recursos enviados para o exterior são provenientes da atividade rural, conforme a Declaração de Ajuste Anual, pois não se verifica, no Livro Caixa, registro de saída que pudesse justificar os depósitos relacionados às remessas para o exterior e nos recibos de depósitos bancários apresentados, a conta credora é em nome de uma terceira pessoa e o depositante é a pessoa credora;



- o saldo da conta corrente no exterior não foi informado na Declaração de Ajuste Anual, conforme determina o artigo 11 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 118, de 27 de dezembro de 2000;

- a contribuinte se utilizou de interposta pessoa (depósitos em conta corrente bancária em nome de terceiro e depositante identificado como sendo o titular da conta creditada) com a finalidade de enviar recursos para o exterior, através de operação paralela ao sistema financeiro, objeto de investigação do Departamento de Polícia Federal, Banco Central do Brasil e Ministério Público Federal.

A multa de ofício foi qualificada sob o fundamentos de que a remessa de recurso para o exterior através de sistema paralelo de câmbio (remessa à revelia do Sistema Financeiro Nacional) evidencia que os recursos são provenientes de atividade desconhecida da autoridade fiscal, recursos não tributados, fato que caracteriza sonegação e fraude, intenção dolosa de escapar ao controle do fisco, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, a este apensado.

Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência, em 16/11/2005 (fls 135), a contribuinte apresentou, em 16/12/2005, impugnação, acompanhada da cópia de documentos (fls. 140/161) e procuração (fls. 162), alegando os mesmos argumentos da fase fiscalizatória e acrescentando em síntese:

administração tributária sempre buscou a forma mais fácil de apuração de eventuais ilícitos fiscais e de fixação de bases de cálculos dos tributos, criando, através das chamadas presunções legais relativas, situações em que o ônus da prova da não ocorrência (na realidade fática) da hipótese legal de incidência é transferido ao contribuinte. Apresentou diversos exemplos.

ato gerador é anterior a LC 105/2001, quando ainda vigia o artigo 38, § 5º da Lei nº 4.595/64 e o artigo 197, inciso II e parágrafo único, do Código Tributário Nacional, os quais impediam a quebra administrativa do sigilo bancário e o fisco não poderia examinar documentos como cheques e depósitos efetuados por envolver terceiras pessoas, sem a devida autorização judicial. Indicou a expressa vedação no artigo 9º, inciso VII, do Decreto Lei 2.471/88.

Durante a fiscalização o fisco federal em momento algum contestou os valores dos rendimentos auferidos naquele exercício, pela família da autuada, cuja soma perfaz o total de R\$ 543.452,00, não havendo, portanto depósito efetuados sem comprovação ou a descoberto, ou incompatível com a RENDA OU RECEITA da contribuinte no período:

	VALOR
RENDIMENTOS AUFERIDOS	R\$543.452,00
(-) DEPÓSITOS EFETUADOS NO EXTERIOR	R\$315.950,00
RENDIMENTOS LÍQUIDOS TOTAIS	R\$227.502,00

Real

A declaração de movimentação financeira de 2000 (fls 84/93), apresentada perante o fisco dos Estados Unidos da América, informa que referidos recursos têm origem em rendimentos auferidos e tributados no Brasil, bem como, os recibos dos repasses efetuados aos agentes cambiários, devidamente habilitados para as referidas transações, foram apresentados aos auditores fiscais

Os valores depositados no BANK AUDI com sede no exterior, decorrem de rendimentos tributados no Brasil, remetidos exclusivamente para cobertura de despesas necessárias à manutenção dos seus filhos, não passando essas quantias de meras transferências de fundos entre contas da mesma titularidade, cuja importância não configura patrimônio a descoberto, tendo em vista a compatibilidade no cotejo de RENDIMENTOS X DEPÓSITOS. Assim sendo, inexistente OMISSÃO DE RECEITA.

É cediço que a escrituração regular da movimentação econômica da contribuinte faz prova em seu favor, presumindo-se perfeitas as operações ali lançadas, não podendo o fisco simplesmente rejeitá-las sem fundamento legal, em ofensa a ampla defesa e o contraditório.

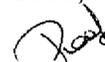
A presunção legal de omissão de receita instituída pelo artigo 42, da Lei nº 9.430/96, está condicionada à falta de comprovação da origem de valores creditados em conta de depósito ou de investimento. Se o que está sendo questionado na autuação, são legítimas operações bancárias, tais como desconto de títulos, cheques, cobranças, valores já pertencentes ao ativo da própria pessoa, em operações devidamente contabilizadas, tem-se por afastada a presunção de omissão de receita.

O princípio da legalidade cerrada em matéria fiscal, o princípio da capacidade contributiva, da isonomia tributária, e outros previstos em nosso Texto Político, concluem que sempre deve prevalecer a apuração real da base de cálculo dos tributos em detrimento de apuração arbitrada ou presumida.

O princípio da presunção de inocência, como se sabe, ocupa o artigo 5º, LVII, da CF. Trata-se evidentemente, de um princípio constitucional que avança sobre os limites da teoria da prova e repercute em todos os julgamentos que imponham obrigações ou penalidades.

Apresentou ainda, farta doutrina e jurisprudência, relacionadas ao mérito e cópia dos seguintes documentos pessoais dela, do marido e dos filhos: Cartão “Social Security”, “Permanent Resident Card”, “Certification of Birth Abroad”, emitidos nos Estados Unidos da América; Passaporte Americano, Passaporte Brasileiro, Certidão de Óbito (tradução juramentada) e Cédula de Identidade de Estrangeiro.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, acordaram, por unanimidade de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/SDR nº 08-9.608, de 30 de novembro de 2006, fls.181/202, em decisão assim ementada:



OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM – Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários cuja origem dos recursos não for comprovada pelo titular.

ÔNUS DA PROVA – Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, quando devidamente intimado, mormente se os rendimentos declarados não pode justificar a movimentação financeira.

ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96. PRESUNÇÃO LEGAL. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

JURISPRUDÊNCIA DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES. EFEITOS – Por não terem eficácia normativa, nos termos do inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional, as decisões proferidas pelo órgão julgador de segunda instância não têm o condão de vincular o julgamento de primeira instância.

A contribuinte foi cientificada dessa decisão em 20/12/2006, (fl.206) e, com ela não se conformando, interpôs, na data de 19/01/2007, o Recurso Voluntário de fls. 207/221, reiterando os termos da impugnação.

Houve arrolamento de bens nos termos da Lei (fls.222/224).

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 226 (última).

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rayana Alves de Oliveira França, Relatora

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

Não há argüição de preliminar.

Cuida-se de lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada, através do esquema conhecido como Beacon Hill.



Em sua defesa, a Recorrente alega que os créditos apurados pela Fiscalização decorrem de transferência de recursos de sua atividade rural pré-existentes no Brasil, para conta também de sua titularidade no exterior, feito através da empresa ORG.DEPOLO CORP. S/A.

Para melhor compreensão dos fatos circunstanciados no presente processo, transcrevo breve análise fática do caso Beacon Hill, discorrida pelo Ilustre Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, no acórdão nº 102-49458, de 17/12/2008:

“Traçado o panorama da discussão travada nos presentes autos, entendendo oportuna, antes mesmo de aferir a legitimidade dos argumentos oferecidos pela Recorrente, uma breve digressão acerca do indigitado “Escândalo do BANESTADO – Banco do Estado do Paraná” (desbaratado pela designada ‘Operação Farol da Colina’, tradução literal de Beacon Hill), a partir do qual foi lavrado o presente auto de infração.

Breve folhear dos autos, em especial no que atine ao Laudo de Exame Econômico-Financeiro (Laudo nº. 1046/04 – INC – fls. 71 a 83) e ao Memorando-Circular Cofis/GAB nº. 2004/00652, este último subscrito pelo Ilmo. Sr. Coordenador-Geral de Fiscalização, Sr. Marcelo Fisch de Berredo Menezes, leva a inferência do ocorrido à época, ou seja, que teriam sido transferidas, ilegalmente, divisas ao exterior, cuja origem não teria sido declarada à Receita Federal, ilícito este proporcionado pelo mecanismo designado em jargão como “dólar-cabo”.

O histórico fornecido pelos documentos acostados aos autos demonstra que o Departamento de Polícia Federal, mais especificamente a Superintendência Regional no Estado do Paraná, requereu, em estrita obediência ao estatuído pelo art. 5º, incisos X e XII, da Lei Maior, através do Ofício nº. 120/03-PF/FT/SR/DPF/PR, ao Juízo da 2ª Vara Criminal de Curitiba, a quebra do sigilo bancário de diversas contas, dentre elas a conta administrada pela Beacon Hill Services Corp. (“BHSC”), representada por doleiros e/ou empresas off-shore constituídas pelos mesmos, bem como de suas respectivas sub-contas, pedido este deferido na decisão de fls. 98 a 103, proferida no dia 14/08/2003.

Com fundamento na respeitável decisão do magistrado então em exercício perante a 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba (Seção Judiciária do Paraná), o Departamento de Polícia Federal expediu o Ofício nº 001/03-PF/FT/NY/SR/DPF/PR ao Promotor-Chefe do Condado de Nova Iorque (District Attorney’s for the County of New York), solicitando que fosse fornecida toda a documentação relativa à Beacon Hill Service Corp., e de suas respectivas sub-contas (fls. 104 a 106). Em atendimento ao aludido ofício, a Promotoria do Distrito de Nova Iorque apresentou diversos documentos, a partir dos quais a Equipe Especial de Fiscalização procurou separar os contribuintes como ordenantes (Order Customer), remetentes (Remittance) e beneficiários (ACC Party).

A documentação apresentada pela Polícia Federal, em atuação conjunta com a Promotoria do Distrito de Nova Iorque, deflagrou esquema fraudulento de operações de câmbio não autorizadas pelo Banco Central na forma da então vigente Circular nº. 2.267, de 10 de abril de 1996, em que os contribuintes remetiam divisas ao exterior por

Naoki

meio do famigerado "Mercado Paralelo" ou "Mercado Negro" (onde o dólar é negociado com ágio), largamente conhecido no Brasil em razão de sua histórica rigidez no controle do câmbio oficial, levemente amenizada com a criação do Segmento de Câmbio das Taxas Flutuantes (dólar-turismo), por meio da Resolução 1.552, de 1988.

O arquitetado esquema de remessa ilegal de divisas era feito utilizando um sistema de compra e venda de dólares, em operações que os doleiros utilizavam "laranjas", isto é, pessoas físicas ou mesmo jurídicas que tinham seus nomes veiculados para a abertura e movimentação de contas bancárias que receberiam verbas oriundas de terceiros para a prática do ilícito. Tudo era feito da seguinte forma: os contribuintes procuravam os doleiros entregando a estes ou depositando em contas de "laranjas" o numerário que desejavam remeter ao exterior, e, ato contínuo, os doleiros valiam-se da conta-ônibus "BHSC" e mais especificamente de uma de suas sub-contas para determinar o correspondente crédito na conta de um beneficiário, em valor equivalente em dólares no exterior.

É dizer, entregava-se uma quantia em reais no Brasil para o doleiro que, acionando a "BHSC" no JP Morgan Chase Bank, em Nova Iorque, disponibilizava, imediatamente, o valor correspondente em dólares no exterior, através deste sistema de compensação internacional paralelo (sem registro em órgãos oficiais), operação esta conhecida como dólar-cabo.

É bem de ver, portanto, que a operação de dólar-cabo ("Wire Transfer") era feita apenas com a transferência eletrônica de dados, sem a transferência física do numerário para o exterior, na qual o doleiro emitia uma ordem de pagamento em nome de um terceiro ordenante para um respectivo beneficiário, que receberia a quantia no exterior sem comunicar a transferência ao Governo Federal. Desta maneira, os doleiros operavam como verdadeiras casas de câmbio não autorizadas, ilícito inclusive tipificado como crime pelo art. 22 da Lei nº. 7.492/86.

Vale ressaltar, outrossim, que a transferência pela via acima exposta evitava a comunicação dos dados ao BACEN, burlando o tradicional meio de transferência internacional de fundos, operacionalizado pelo SWIFT (Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication)."

No presente caso, a contribuinte intimada a justificar a origem dos recursos utilizados nas transações financeiras, nas quais aparece como beneficiária final, em transferência de conta do Banco "Marchants NYC" de titularidade de terceiros para conta no Bank Audi USA de sua titularidade, a mesma afirma que é remetente dos recursos. Se não vejamos.

Cotejando as alegações, às fls. 123/126, e a documentação apresentada pela contribuinte, temos a seguinte correspondência entre as transferências:



I - Depósito de US\$85.000,00

Referente ao primeiro depósito no valor de US\$85.000,00 que transitou na conta do "Marchants NYC", no dia 22/03/2000 e foi creditado na conta da contribuinte no exterior no mesmo dia, a contribuinte apresentou depósito na conta de terceiro no Brasil, no montante de R\$158.1000,00, no dia anterior:

TITULAR DA CONTA DE DEPÓSITO NO BRASIL	VALOR	fls.	Data Depósito
LOGÍSTICA OPERAÇÃO PROMO	R\$158.100,00	130	21/3/2000

CAMBIO MÉDIO APROXIMADO NO PERÍODO	1,86
VALOR CORRESPONDENTE EM DÓLAR	US\$ 85.000,00
CRÉDITO NA CONTA DA CONTRIBUINTE EM 22/03/2000	US\$ 84.975,00 fls. 131
TAXA TRANSFERÊNCIA	US\$ 25,00
TOTAL	US\$ 85.000,00

II- Depósito de US\$35.000,00

Conforme se verifica no extrato da conta da contribuinte no BANK AUDI USA, fls. 129, o crédito na conta da contribuinte ocorreu em 13/03/2000, no entanto o débito na conta do doleiro no Merchants NYC ocorreu em data posterior, 05/04/2000. Analisando o extrato, verifico que não consta nenhum depósito deste valor na conta da contribuinte nesta data ou data posterior.

Pelos comprovantes de depósito realizados no Brasil e apresentados pela contribuinte, temos a seguinte situação:

TITULAR DA CONTA DE DEPÓSITO NO BRASIL	VALOR	fls.	Data Depósito
ANTONIA RODRIGUES BARROS	R\$ 18.600,00	128	9/3/2000
ANA ALVES CAMPOS	R\$ 8.950,00	128	10/3/2000
JOSÉ A. SILVA	R\$ 9.700,00	127	13/3/2000
MAURÍCIO MARQUES DA SILVEIRA	R\$ 18.300,00	128	13/3/2000
ROBSON FERREIRA	R\$ 8.300,00	128	13/3/2000
TOTAL DEPÓSITOS NO BRASIL	R\$ 63.850,00		

CAMBIO MÉDIO APROXIMADO NO PERÍODO	1,82
VALOR CORRESPONDENTE EM DÓLAR	US\$ 35.000,00
CRÉDITO NA CONTA DA CONTRIBUINTE EM 13/03/2000	US\$ 34.975,00 fls. 129
TAXA TRANSFERÊNCIA	US\$ 25,00
TOTAL	US\$ 35.000,00

Assim verifica-se que os depósitos no Brasil, ocorreram entre a quinta-feira (09/03/2000) e a segunda-feira (11/03/2000), mesma data em que houve o recebimento na sua conta no exterior.

III - Depósito de US\$50.000,00

Pelos os comprovantes de depósito realizados no Brasil e apresentados pela contribuinte, temos a seguinte situação referente ao valor de US\$50.000,00, cujos depósitos no Brasil e o crédito em sua conta no exterior ocorreram no mesmo dia:

Real

TITULAR DA CONTA DE DEPÓSITO NO BRASIL	VALOR	fls.	Data Depósito
HERMES LOURENÇO BERGANI	R\$ 12.000,00	132	21/6/2000
ADEMIR MARQUES DOS SANTOS	R\$ 47.000,00	132	21/6/2000
JOSÉ FERREIRA DA SILVA	R\$ 15.000,00	132	21/6/2000
MARIO RIBEIRO DA SILVA	R\$ 20.000,00	132	21/6/2000
TOTAL DEPÓSITOS NO BRASIL	R\$ 94.000,00		

CAMBIO MÉDIO APROXIMADO NO PERÍODO	1,88
VALOR CORRESPONDENTE EM DÓLAR	US\$ 50.000,00
CRÉDITO NA CONTA DA CONTRIBUINTE EM 21/06/2000	US\$ 49.975,00 fls. 133
TAXA TRANSFERÊNCIA	US\$ 25,00
TOTAL	US\$ 50.000,00

Conforme verificado acima, diante da correspondência de data e valor, em dólar e real, ficou comprovado que os valores depositados foram remetidos pela própria contribuinte, através de contas de terceiros.

Estas remessas de recursos se encaixam perfeitamente no esquema de remessas ilegais de divisas, pelo qual a contribuinte através da empresa ORG.DEPOLO CORP. S/A transferiu recursos para exterior, tendo para tanto, depositado o valor correspondente em reais em contas de laranjas no Brasil. Em seguida, o valor correspondente a esses recursos em dólar era transferido de uma conta no exterior, conhecida como conta-ônibus, para uma conta determinada pela contribuinte, no caso no BANK AUDI USA. Sendo ainda cobrada uma taxa de transferência bancária de US\$25,00.

Apesar das transferências terem sido realizadas de forma ilegal, a margem do Sistema Financeiro Nacional e de terem tentado burlar as regras de remessas internacionais de recursos vigentes no Brasil, entendo que na condições em que foi feito o lançamento, o mesmo não merece prosperar.

Resta clarividente que quem transferiu os recursos foi a contribuinte, inclusive a mesma faz prova de forma contundente apresentando os depósitos na conta de terceiros, bem como os depósitos em sua conta bancária no exterior, com uma total correlação de data e valor. Assim não há que se falar em depósito de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei n.9.430/96. A origem dos depósitos na conta do exterior da contribuinte está demonstrado, com coincidência de data e valor, foi ela mesmo que realizou os depósitos na contas de terceiros, "laranjas". Ficando assim satisfeita a exigência da comprovação da origem dos recursos, a qual embasou o lançamento.

A dúvida restou, se a recorrente teria ou não recursos declarados suficientes para suportar referidas transferências.

Assim, se quisesse a fiscalização imputar o ilícito à Recorrente, deveria, ao menos, ter se valido da forma de presunção correta, autorizada em lei para o caso em espécie, qual seja, a demonstração, a partir de Demonstrativos de Variação Patrimonial, que a Recorrente não teria recursos para suportar a remessa de referidas quantias ao exterior, nos termos do art. §1º, do art. 3º, da Lei 7.713/89.



Inclusive no acórdão de primeira instância há uma análise dos rendimentos da recorrente, concluindo que ela poderia ter disponibilidade financeira para remeter parte destes recursos para o exterior:

“Quanto ao argumento da contribuinte de que exercia atividade rural, há de se acolher, uma vez que a Declaração de Ajuste Anual e o Livro Caixa da Atividade Rural demonstram, claramente, que os rendimentos oferecidos à tributação são exclusivamente provenientes da atividade rural. Verifica-se, também, que houve apuração de resultado positivo da atividade rural e pagamento de Imposto de Renda.

Entretanto, quanto ao argumento de que os rendimentos da atividade rural são suficientes para comprovar a capacidade financeira para justificar as remessas de recursos para o exterior, em um montante anual de R\$ 298.923,50 (duzentos e noventa e oito mil novecentos e vinte e três reais e cinquenta centavos), equivalente a US\$ 170.000,00 (cento e setenta mil dólares americanos), e que, assim, restaria comprovada a origem dos depósitos bancários, não se pode acolher. Há de se esclarecer, primeiramente, que a capacidade financeira, por si só, não comprova a origem dos depósitos bancários

Nesse sentido, há de se ressaltar, que a capacidade financeira demonstrar-se-ia através de um levantamento de evolução patrimonial, onde a receita líquida da atividade rural (receita bruta diminuída das despesas de custeio e de investimentos) seria confrontada com os demais dispêndios havidos incluindo a remessa para o exterior e o imposto de renda correspondente à atividade rural.

Verifica-se que o demonstrativo, disposto na impugnação, onde se compara o total anual dos rendimentos com o total anual das remessas, é imprestável para comprovar a capacidade financeira da contribuinte e a origem dos depósitos bancários, haja vista que se tomaram os rendimentos brutos relativos à atividade rural da contribuinte e os relativos à atividade rural dos filhos (rendimento familiar).

Nesse ponto, há de se ressaltar que os filhos apresentaram Declaração de Ajuste Anual e que, assim sendo, salvo prova inconteste, os rendimentos da atividade rural dos filhos não poderiam integrar o demonstrativo da variação patrimonial da contribuinte, para fins de comprovar a capacidade financeira capaz de justificar as remessas para o exterior.

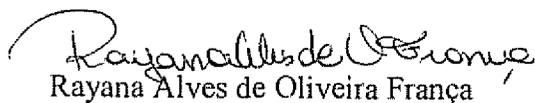
Do exame da Declaração de Ajuste Anual da contribuinte, pode-se demonstrar que os rendimentos líquidos (resultado a atividade rural menos o imposto de renda correspondente) somam um montante anual de R\$ 157.540,50. Portanto, a atividade rural é insuficiente para justificar remessas de recursos para o exterior que somaram o valor de R\$ 298.923,50, o que pressupõe existência de variação patrimonial a descoberto e presunção de omissão de rendimentos, salvo a existência de outras disponibilidades financeiras.”

Não obstante, não houve qualquer apuração da evolução patrimonial da contribuinte; sequer foi feito um levantamento de outros possíveis dispêndios no período, visto que seus rendimentos foram exclusivamente provenientes da atividade rural. Assim, apesar da apuração de resultado positivo nessa atividade não é possível concluir até qual montante seria possível a contribuinte disponibilizar os recursos para remeter para o exterior.

Os rendimentos líquidos da contribuinte no ano foram de R\$ 157.540,50 e as remessas de recursos para exterior de quase R\$300.000,00. Com base apenas nestes números, sem o cálculo adequado da sua variação patrimonial, poder-se-ia concluir que a contribuinte, individualmente, teria disponibilidade financeira para enviar quase 50% do valor remetido.

No entanto, o lançamento não foi feito com base em acréscimo patrimonial a descoberto, mas em depósito bancário com origem não comprovada, nessas condições, entendo que o mesmo não deve prosperar.

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso.


Rayana Alves de Oliveira França

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Rayana Alves de Oliveira França, permito-me divergir de seu voto.

A pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório à omissão de rendimentos tendo por base depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das sérias restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão de primeira instância, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de



 13

rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos da recorrente, já que o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

Rod

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

“Art. 42.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular”.

Instrução Normativa SRF nº 246, 20 de novembro de 2002:



Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

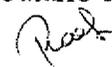
I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como



se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais acima mencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador. Ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Não tenho dúvidas de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre

cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não sendo possível à comprovação de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. Ou seja, esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada a origem de cada depósito individualmente, não servindo como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovado a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

Desta forma, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprezada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Desta forma, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Assim, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "jûris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, pouco esclareceu, ficando, tão-somente, na argumentação de que tais depósitos decorreram do exercício da profissão de engenheiro civil, decorrente de obras que estavam sob a sua responsabilidade e que os reais proprietários efetuavam depósitos em suas contas correntes e que eram destinados ao pagamento dos pedreiros, compra de material e outros.

Paulo

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face da contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados ou que pertenciam a terceiros e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao longo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indício e prova, que a suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração, cujos valores foram depositados em conta bancária mantida no exterior. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, que os depósitos bancários não comprovados (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

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.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo é clara a respeito do ônus da prova, pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação como a própria racionalidade. Assim, se de um lado o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas às mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que a interessada foi devidamente intimada a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados em sua conta corrente mantida no exterior. Entretanto, durante toda a ação fiscal a contribuinte apenas argumentou que os valores depositados no BANK AUDI com sede no exterior, decorrem de rendimentos tributados no Brasil, remetidos exclusivamente para cobertura de despesas necessárias à manutenção dos seus filhos, não passando essas quantias de meras transferências de fundos entre contas da mesma titularidade, cuja importância não configura patrimônio a descoberto., todavia, não apresentou nenhum documento de prova quanto à origem de tais recursos (quem os depositou e porque), restando claro que não fez

prova alguma, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos.

Ora, a contribuinte deveria ter comprovado de forma individualizada cada depósito. No entanto, nenhum documento foi apresentado durante a fase impugnatória e nem agora, juntamente com a peça recursal, que demonstrasse de forma cabal os argumentos apresentados. Assim, como nada comprovou, é de se manter o lançamento.

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que a contribuinte movimentou recursos no exterior que só foram possíveis de se constatar após se obter as informações da movimentação financeira executada no exterior, obtidas a partir da quebra de sigilo bancário internacional.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação por presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos fazendo declarações falsas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores representativos de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar a margem da tributação rendimentos recebidos, deixando, desta forma, de oferecer a tributação rendimentos auferidos. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é a autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (depósitos bancários com origem não comprovada).

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos nas instituições financeiras em que a suplicante possuía conta e que ela (a suplicante), por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer

contra provas demonstrando a origem destes depósitos. Ou seja, a suplicante não conseguiu provar que os recursos tinham origem justificada, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teria que considerar como omissão de rendimentos, já que a suplicante utilizou os recursos envolvidos em proveito próprio.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, 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, 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.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, 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 simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial ou a inclusão e/ou 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 prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização; a movimentação de recursos em conta bancária em nome do titular não declarada (no Brasil ou no exterior), assim como apuração de omissão de rendimentos através de depósitos bancários de origem não justificados, não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado tendo em vista presunção legal de omissão de rendimentos, o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda tanto sobre os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, como sobre o acréscimo patrimonial a descoberto, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável (matéria de prova), motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais valores (depósitos não justificados e/ou acréscimo patrimonial a descoberto) deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.



Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumula-se a premissa que a simples falta de inclusão destes rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora 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. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte, a declaração inexata ou a movimentação de recursos financeiros no exterior, jamais seriam motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da análise de suas contas bancárias, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos, 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 (“laranja”), 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.

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 no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos por presunção legal.

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 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, a inclusão indevida

de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação 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, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, 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 nº 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 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 nº 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 nº 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 nº 1.041, de 1994.

Acórdão nº. 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.

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 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. A 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° 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 fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 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.

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



Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

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. 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.

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:

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 nº 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 nº 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 à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados

Acórdão nº. 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 nº. 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 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 nº. 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 nº. 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

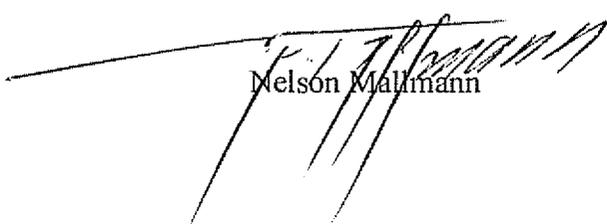
É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários em conta no exterior cujas remessas (aplicações) acarretaram acréscimo patrimonial a descoberto, bem como efetividade dos recursos lançados em sua Declaração de Ajuste Anual, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos 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.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%.



Nelson Mallmann



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10325.001265/2005-39 ✓

Recurso nº: 156.514 ✓

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 104-23.589. ✓

Brasília/DF, 11 de fevereiro 2011. ✓

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional