



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10725.000190/2003-02
Recurso nº. : 137.499
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998 a 2002
Recorrente : EDIMAR BARBOSA DE SOUZA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ II
Sessão de : 18 DE FEVEREIRO DE 2004
Acórdão nº. : 106-13.823

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a provada origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

DECISÕES JUDICIAIS - EFEITOS - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à disposição literal de lei, quando não comprovado que o contribuinte figurou como parte na referida ação judicial.

MULTA DE OFÍCIO - INFRAÇÃO QUALIFICADA - Improcede o agravamento da multa de ofício quando não restar devidamente comprovado nos autos o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, hipóteses que justificaria a aplicação da multa qualificada de 150%.

Recurso parcialmente provido.

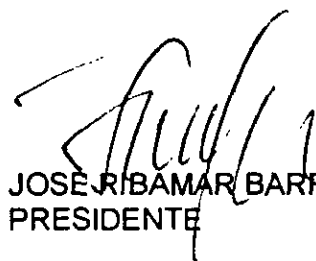
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDIMAR BARBOSA DE SOUZA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para, de ofício, reduzir a multa para 75 %, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo e Wilfrido Augusto Marques por considerarem carente de fundamentação, a aplicação da multa de ofício no percentual de 75 %.

D

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823



JOSE RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE



LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM: **29 MAR 2004**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SÉRGIO MURILO MARELLO, ARNAUD DA SILVA (Suplentes convocados), GONÇALO BONET ALLAGE e JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI. Ausente, justificadamente, a Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

Recurso nº. : 137.499
Recorrente : EDIMAR BARBOSA DE SOUZA

RELATÓRIO

Edimar Barbosa de Souza, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 391/400, prolatada pelos Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ-II, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 404/414.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 13/02/2003, o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 345/348 e seus anexos, com ciência em 06/03/2003 ("AR" - fl. 360), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.076.129,56, sendo: R\$ 350.337,09 de imposto, R\$ 200.286,84 de juros de mora (calculados até 31/01/2003) e R\$ 525.505,63 de multa de ofício de 150%, referente aos exercícios de 1998 a 2001.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:

1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, referentes aos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
31/12/1997	R\$ 164.724,29	150,00
31/12/1998	R\$ 535.266,92	150,00
31/12/1999	R\$ 439.651,90	150,00
31/12/2000	R\$ 169.709,55	150,00

Enquadramento Legal: art. 3º e 11, da Lei nº 9.250/95; art. 42 da Lei nº 9.430/96; art. 4º da Lei nº 9.481/97.

Multa de Ofício: 150%(cento e cinquenta por cento).

O Auditor Fiscal da Receita Federal, autuante, esclarece ainda, por intermédio do Relatório de Fiscalização de fls. 340/344, entre outros, os seguintes aspectos:

- a programação da ação fiscal originou-se através do comunicado do Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro – Comarca de Porciúncula, Ofício nº 566/VUC/00, de 03/05/2000;
- o contribuinte teve seu sigilo bancário afastado por ordem judicial;
- constatou-se que o contribuinte sob ação fiscal apresentou regularmente, as Declarações de Ajustes Anuais, no modelo simplificado;
- de posse dos extratos bancários, verificou-se que o mesmo apresentou movimentação financeira incompatível com seus rendimentos declarados;
- por intermédio da auditoria realizada na conta bancária de nº 115.458-3, Ag. 2483-X, Banco do Brasil S/A, Porciúncula/RJ, revelou a existência de créditos sujeitos à comprovação de origem, no montante de R\$ 164.724,29, relativo ao ano-calendário de 1997;
- em resposta às intimações para comprovação da origem dos recursos, o contribuinte respondeu que tais recursos são de titularidade da pessoa jurídica, no caso Edimar Barbosa de Souza Mercearia –

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

CNPJ nº 29.393.154/0001-72, alegando-se para tal, a confusão entre pessoa física e pessoa jurídica;

- foram apresentados pelo contribuinte cópias de suas Declarações de Ajustes Anuais, dos livros diários da empresa e cópia das Declarações de Renda da pessoa jurídica, após verificação, não constatou-se confusão entre pessoa física e pessoa jurídica, sendo que os dados da declaração da pessoa jurídica estão de acordo com a escrituração dos livros apresentados;

- para o ano-calendário de 1998, constatou-se a existência de créditos sujeitos à comprovação da origem dos recursos, no valor total de R\$ 535.266,92, e, de forma idêntica do ano anterior, o contribuinte não apresentou documentação comprobatória da origem dos recursos;

- em 1999, apurou-se o montante de R\$ 439.651,90, caracterizando a presunção legal de omissão de rendimentos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96;

- e, para o ano de 2000, o valor de R\$ 169.709,55;

- demonstrada a ocorrência de fatos, que, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelo art. 2º, da Lei nº 8.137/90, assim, formalizou-se a devida Representação Fiscal para fins penais.

O autuado irrisignado com o lançamento, apresentou a sua peça impugnatória de fls. 366/382, apresentada tempestivamente em 04/04/2003, que após historiar os fatos registrados no Auto de Infração e seus anexos, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base nos argumentos devidamente relatados às fls. 393/394.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJII, acordaram, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento formalizado pelo Auto de Infração, nos termos do Acórdão DRJ/RJOII Nº 2.663, de 28 de maio de 2003, fls. 391/400.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.
Exercício: 1998; 1999; 2000; 2001*

*Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITO BANCÁRIO –
ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96*

Caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento 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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RNDIMENTOS. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Não há como confundir o proprietário/pessoa física com a pessoa jurídica da qual o proprietário é titular, dado o Princípio da Entidade que estabelece que a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa física de seus sócios.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS

As sentenças judiciais só produzem efeitos para a partes envolvidas no processo judicial, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentam os argumentos de defesa. A simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifiquem não é eficaz.

MULTA QUALIFICADA

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964.

Lançamento Procedente."

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 01/07/2003 - "AR" – fl. 407, e, com ela não se conformando, interpôs dentro do tempo hábil (30/07/2003), o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

Recurso Voluntário de fls.404/414, no qual demonstrou sua irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- em relação aos itens 12 e 13 do r. acórdão, destaca que é necessário afirmar que a empresa entregou declaração do Simples retificadora, no intuito de regularizar em nome próprio, o que era seu de fato, e estava sendo movimentado na conta do sócio, de forma errônea e indevida;
- na contabilidade da empresa não está considerado o movimento financeiro feito por ela, em conta do sócio, a contabilização se limita a valores movimentados em nome da empresa e em contas correntes desta;
- voltou a afirmar que o movimento financeiro praticado em sua conta corrente, refere-se ao produto da atividade comercial exercida pela firma individual Edimar Barbosa de Souza – CNPJ Nº 29.383.154/0001-72, daí o motivo de ter movimentado valores daquela monta, incompatíveis, em tese, com sua Declaração de Ajuste Anual, mas perfeitamente compatíveis com a capacidade negocial da empresa constituída;
- sobre o princípio de a entidade, citado no r. acórdão, entende que não cabe ao presente caso, pois a sua empresa é firma individual(apenas um sócio), podendo ser aplicado somente para sociedades comerciais de pessoas e de capital;
- não pode ser aplicado ao caso em tela, uma vez que a relação tributária o patrimônio particular do titular representa o respaldo patrimonial da empresa;
- o seu caso, como já havia afirmado, era típico de confusão da pessoa física do empresário individual com a firma individual da qual é o titular;
- a citação do princípio da especialidade, torna-se relativo e não absoluto, quando diante da firma individual;
- transcreveu ementas de decisões judiciais, sobre o assunto apontado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

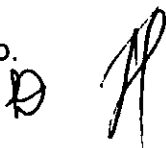
- equivocou-se o relator, quando afirmou que a pessoa jurídica tem personalidade jurídica própria, completamente distinta da pessoa de cada um dos sócios, pois o conceito de sociedade mercantil com de firma individual, cuja lapidação foi feita pela melhor doutrina e jurisprudência;
- a partir do item 22 do r. acórdão, faz-se menção à presunção de auferimento de renda, baseado nos depósitos bancários, o que a corrente majoritária seguida pelo Conselho de Contribuintes não aceita, para exemplificar transcreve diversas ementas;
- quando efetuado o levantamento do valor apurado em movimento bancário na conta corrente, considerou-se, pura e simplesmente, o montante depositado e não o valor global movimentado (entrada e saída);
- ele movimentava o dinheiro de sua mercearia na conta particular, efetuando o custeio de suas atividades comerciais, tanto que não sobrava saldo significativo em nenhuma conta corrente;
- foi imputada a ele sanção totalmente desproporcional à sua conduta, e que agora espera ver superada pelo Conselho de Contribuintes;
- não concordou com a tese de que não podem ser estendidos para terceiros os efeitos de decisões. As decisões judiciais juntadas têm o condão de demonstrar como a justiça se posiciona acerca da confusão do empresário individual com sua firma;
- entendeu não ser pacífica a aplicabilidade da multa qualificada, pois o valor declarado como rendimento tributável é o valor que realmente recebeu no exercício, não apresenta sinais exteriores de riqueza, e preencheu sua declaração com correção;
- é inaplicável a multa qualificada visto que não agiu com dolo, cumprindo todas as exigências legais de informação dos saldos das contas correntes na declaração de bens dos exercícios em questão;
- para ilustrar, transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes, a respeito da não aplicação da multa qualificada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

Às fls. 486/487, constam procedimentos administrativos relativos ao Arrolamento de Bens e Direitos, exigência para seguimento do presente Recurso Voluntário.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'D' followed by a series of loops and a vertical stroke.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento.

Em limine, cabe consignar que a quebra do sigilo bancário foi efetuado pelo Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro – Comarca de Porciúncula, Ofício nº 566/VUC/00, de 03/05/2000, conforme consta no Relatório de Fiscalização de fls. 340/344.

Com base nas informações prestadas pela instituição financeira, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, verificou-se a movimentação financeira em nome do recorrente, incompatível com os rendimentos declarados.

Presume-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme preceitua o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O legislador federal pela redação do inciso XVIII, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990 até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo. Destarte, para os lançamentos com base em depósitos bancários, a partir de fatos geradores de 01/01/97, não há que se falar em Lei nº 8.021/90, já que a mesma não produz mais seus efeitos legais.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

A argumentação de que uma autuação fundamentada apenas em depósitos bancários não pode prosperar porque depósitos não são fatos geradores de imposto de renda carece de sustentação, já que atinente a lançamento realizado sob a égide do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997.

Assim, com o advento da Lei nº 9.430/96, a partir do ano de 1997, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fosse.

Para uma melhor compreensão, transcrevem-se os dispositivos legais pertinentes acerca desta matéria, ou seja:

Lei nº 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 omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º. Os valores cuja origem houve sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculos 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 de receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – Os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

D

11 *[assinatura]*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

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 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.”

Dos dispositivos legais acima transcritos, pode-se extrair 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 mantidos junto às instituições financeiras, ou seja: primeiro, os créditos deverão ser analisados um a um; segundo, não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais; terceiro, excluindo-se as transferências entre contas do mesmo titular.

No caso em discussão, verifica-se que esses limites, quando da lavratura do Auto de Infração, foi devidamente observado nos termos da legislação vigente, mesmo porque o somatório global dentro do ano-calendário era superior ao valor de R\$ 80.000,00.

Assim, denota-se que o procedimento fiscal está lastreado das condições impostas pelas leis (Leis nºs 9.430/96 e 9.481/97), o que acarretará ao recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

De modo que, tendo o dispositivo legal acima estabelecido uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, descabe a alegação de falta de previsão legal.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita ou alguma variação patrimonial.

A presunção legal em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem, pois, afinal, trata-se de presunção relativa, passível de prova em contrário, entretanto, como o recorrente nada provou, não elidiu a presunção legal de omissão de rendimentos.

Portanto, para elidir a presunção legal de que depósitos em conta corrente sem origem justificada são rendimentos omitidos, deve o interessado, na fase de instrução ou na impugnatória, comprovar sua, conforme disposto no art. 16, III e § 4º, que foi acrescentado ao artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, pelo artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, o ponto de discordâncias e provas que possuir,

(...)

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.” (Grifos acrescidos)*

Destarte, se o contribuinte não apresenta documentos que comprovem inequivocamente possuir os depósitos em questionamentos de origem já submetida à tributação ou isenta, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas, por não ter sido elidida. Acrescente-se que a omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos no Direito, inclusive presuntivos com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador.

Cabe consignar, que o Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF Nº 01-2.117, mencionado pelo recorrente em sua peça recursal não diz respeito à matéria em contenda.

O recorrente, novamente, em grau recursal, argumenta que toda a movimentação financeira praticada em suas contas correntes bancárias, refere-se ao produto da atividade comercial exercida pela firma individual EDIMAR BARBOSA DE SOUZA – EPP – CNPF Nº 29.393.154/0001-72. Entretanto, não logrou apresentar qualquer documentação hábil e idônea para comprovar sua argumentação.

Rebate os fundamentos apresentados no r. Acórdão, de que não cabe a aplicação do Princípio da Entidade no caso em contenda, pois a sua empresa é uma firma individual, aplicando-se tal princípio tão somente para as sociedades de pessoas e de capital.

Não cabe razão ao recorrente, pois o Princípio da Entidade trata, basicamente, da relação entre a empresa (ou entidade) e o seu dono, em outras

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

palavras da separação que a Contabilidade faz entre o patrimônio da companhia e o patrimônio dos proprietários.

A palavra entidade deriva o latim *entitate*, constituindo, gramaticalmente um substantivo feminino e epistemologicamente uma expressão utilizada pela medicina antiga cujo significado expressava a existência independente de explicação de uma forma de vida.

O novo Dicionário Aurélio (FERREIRA, 1999) indica os seguintes significados para a palavra entidade:

- Aquele ou aquilo que tem existência distinta e independente quer real, quer concebida pelo espírito, ente, ser.
- Sociedade ou Associação juridicamente constituída para um determinado fim.
- Projeto conceitual de banco de dados, classe de objetos do mundo real pertencente ao escopo do sistema de que está sendo projetado.
- Elemento de projeto auxiliado por computador, como por exemplo, reta, curva, área, etc.
- Sociedade ou grupo que dirige as atividades de uma classe.
- Ser espiritual passível de devoção, como por exemplo, orixá, vodum, inquice, cabloco, preto-velho, etc.

A segunda acepção: "Sociedade ou Associação jurídica constituída para um determinado fim", é a que mais apropriadamente caracteriza o caso em concreto.

De maneira análoga o Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da Resolução 750 de 29/12/1993 (CFC, 1999) determina que:

"O princípio da ENTIDADE reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.”

Apregoa ainda em seu parágrafo único que:

“O patrimônio pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em uma nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”.

A Resolução 774 de 16/12/1994 (CFC, 1999) aprova o apêndice que trata dos princípios Fundamentais da Contabilidade e tece maiores comentários ao princípio da ENTIDADE destacando os seguintes pontos:

- 1) A autonomia patrimonial da ENTIDADE.
- 2) A Entidade é suscetível à aquisição de direitos e obrigações.
- 3) A Entidade poderá ser desde uma pessoa física ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo um conjunto de pessoas.
- 4) O patrimônio da Entidade é aquele juridicamente formalizado.

Os pontos acima mencionados justificam o critério de conceituação do Dicionário Aurélio que trata a Entidade Contábil como uma sociedade ou associação juridicamente constituída para determinada finalidade.

O conceito contábil não difere, pois do conceito do dicionário e mostra a aplicação do campo do Direito nas relações contábeis de modo frágeis e com uma visão de ambiente microeconômico dessas entidades.

O patrimônio da empresa não deve ser misturado ao patrimônio dos donos, assim quando o proprietário retira dinheiro do caixa da empresa para fazer alguma despesa pessoal, isto é, que não será para benefício da empresa, ele retirou



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

um bem da companhia e, portanto, a Contabilidade irá abrir uma conta débitos do proprietário, por exemplo, a qual terá os saldos das dívidas que este tem para com a empresa.

Por outro lado quando o dinheiro é retirado pelo dono, porém é usado em alguma atividade para o benefício da companhia e existe um documento como uma nota fiscal, por exemplo, provando que a despesa foi para uso da companhia, o proprietário não precisará reembolsar a empresa.

Portanto, a escrituração das contas do proprietário devem ser feitas separadamente das contas da empresa, a fim de que os registros contábeis sejam os mais claros e corretos possíveis no que diz respeito à situação financeira da companhia.

Buscando ainda a forma conceitual, o livro Teoria da Contabilidade, Iudícibus, São Paulo, Atlas 1996, assim apresenta:

"Entidades são conjuntos de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio ou como fim.

A entidade tem as seguintes dimensões para a contabilidade:

- a) Jurídica: A entidade jurídica é perfeitamente distinta dos sócios;*
- b) Econômica: Em sua dimensão econômica, caracteriza-se como massa patrimonial cujo evoluir, quantitativo e qualitativo, a contabilidade precisa acompanhar;*
- c) Organizacional: Em sua dimensão organizacional, pode ser encarada como o grupo de pessoas ou pessoa exercendo controle sobre receitas e despesas, sobre investimentos e distribuições;*
- d) Social: Em seu sentido social, pode ser examinada em suas transfigurações sociais, no sentido de que a entidade pode ser avaliada não só pela utilidade que a si acresce, mas também pelo que contribui no campo social, em termos de benefícios sociais e ainda,*

Que a contabilidade, todavia, engloba todos os aspectos e dimensões numa abordagem só: a visão contábil."

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

Em relação aos tipos de forma jurídica, do caso em contenda, trata-se de firma individual, que é a empresa constituída por uma única pessoa que exerce atividade comercial ou industrial respondendo ilimitadamente pelas obrigações contraídas em nome da mencionada firma.

Entretanto, é irrelevante a forma jurídica da empresa, sendo aplicável o princípio da Entidade.

De nada disso é mais importante do que a comprovação dos fatos, ou seja, o contribuinte, regularmente intimado, não conseguiu comprovar o alegado, limitando-se, tão somente, tentar atribuir à pessoa jurídica a titularidade dos recursos movimentados em sua conta corrente.

E, ainda, dois pontos merecem serem ressaltados. Primeiro, não foram encontradas nenhuma correlação de datas e valores entre os extratos bancários da conta bancária do contribuinte (pessoa física) e os lançamentos escriturados nos Livros Diários da firma individual. Segundo, constatou-se à fl. 31 que a empresa (firma individual) é titular na conta Banerj nº 3511-00269-7, diversa daquela da pessoa física.

Desta forma, constata-se que não houve nos autos qualquer confusão do movimento financeiro da pessoa física do contribuinte com o da pessoa jurídica do qual o recorrente é titular.

Deve-se elucidar que é improfícua a jurisprudência administrativa e judicial acerca do lançamento em contenda trazida pelo recorrente, porque essas decisões, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;"

Por sua vez, o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, consolida as normas de procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais e, quanto aos créditos administrados pela Secretaria da Receita Federal, determina:

"Art. 4º. Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal."

Verifica-se que a extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressupostos a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado ou do ato normativo federal que esteja em litígio. Não é o caso das citações feitas pelo recorrente e, portanto, em face da inexistência de ato do Secretário da Receita Federal, na forma prevista no art. 4º daquele diploma legal, as mesmas não o beneficiam.

E, ainda, pois tais ementas não se referem à mesma matéria tributável em discussão.

O recorrente também pretende reduzir a multa aplicada no lançamento em discussão, à multa qualificada de 150%, a multa de ofício aplicada teve como amparo o art. 44, II da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

...

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150%(cento e cinquenta por cento) é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que se transcrevem:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano a Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária.

Ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada.

No presente caso, a fiscalização majorou a multa de ofício para 150% sob o fundamento de que, é evidente que o contribuinte pretendeu omitir rendimentos, que deveriam constar em suas Declarações de Ajustes Anuais, teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

O fato é que os valores creditados em conta bancária sem comprovação de origem somente se caracterizam omissão de rendimentos por força de uma presunção legal. Em determinadas situações, até pode ser alegado, e verdadeiro, que os créditos verificados na conta bancária do contribuinte não correspondam a rendimentos sujeitos à tributação, mas diante da falta de comprovação nesse sentido o legislador os considera como se rendimentos tributáveis fossem.

Assim, se essa omissão de rendimento é fruto de uma presunção legal, baseando-se no lançamento em uma abstração da norma, a prova consistente da conduta dolosa por parte do autuado se faz ainda mais necessária.

O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos, compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

Se por um lado, cabe ao contribuinte comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então lhe atribuir a multa agravada de 150%, entretanto, tal fato não ficou caracterizado nos autos.

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência administrativa, como se vê, por exemplo, na ementa do seguinte acórdão:

"MULTA DE OFÍCIO – ART. 44, INCISO II, DA LEI Nº 9.430/96 – Para a aplicação da multa de ofício agravada, na forma do inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é imprescindível que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulados na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente." (Ac. CC 303.29.280 – Sessão de 22/03/2000).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10725.000190/2003-02
Acórdão nº : 106-13.823

Assim, no caso dos autos, não tendo a fiscalização demonstrada a existência de dolo por parte do contribuinte em relação às infrações apuradas, nas condições impostas pela norma legal, descabe o qualificação da multa de ofício em 150%, devendo ser reduzida para 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 18 de fevereiro de 2004.


LUIZ ANTONIO DE PAULA

