



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Recurso nº. : 152.981  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 a 2003  
Recorrente : HÉLIO LUCENA RAMOS DA SILVA  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II  
Sessão de : 07 de dezembro de 2006  
Acórdão nº. : 104-22.134

**AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL - DESCRIÇÃO DOS FATOS - LOCAL DA LAVRATURA** - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

**CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL** - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

**DESTRUIÇÃO DE DOCUMENTOS NÃO JUNTADOS AOS AUTOS - CERCEAMENTO DE DEFESA** - A destruição de documentos bancários não juntados aos autos que não guardavam relação com a autuação em tela, não representa obstáculo ao exercício do direito de defesa.

**ASSINATURAS EM TERMOS E NO AUTO DE INFRAÇÃO - AUDITORES IDENTIFICADOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - VALIDADE DOS ATOS** - Os auditores-Fiscais identificados no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) podem tanto lavrar termos quanto o próprio auto de infração, isolada ou conjuntamente, bastando apenas a assinatura de um dos Auditores discriminados para que o ato seja válido.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CONTRIBUINTE RECLUSO** - Concedida ao contribuinte ampla oportunidade de nomear um representante legal e apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. *ju*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

**APLICAÇÃO FINANCEIRA NO EXTERIOR - VARIAÇÃO CAMBIAL - GANHO DE CAPITAL** - A variação cambial decorrente de aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira, com rendimentos auferidos originariamente em reais, integra a base de cálculo para fins de apuração de ganho de capital.

**JUROS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR - GANHO DE CAPITAL** - Juros obtidos com aplicação financeira no exterior, realizada em moeda estrangeira, depositados em conta bancária no exterior, estão sujeitos à apuração do imposto de renda sobre o ganho de capital, no momento em que se tornarem disponíveis para o contribuinte.

**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 a 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.

**SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** - Para aplicação da multa qualificada, 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 prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte no exterior não justificados e não declarados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

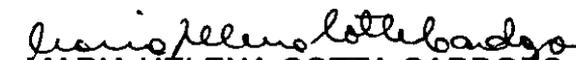
150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HÉLIO LUCENA RAMOS DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente justificadamente o Conselheiro OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Recurso nº. : 152.981  
Recorrente : HÉLIO LUCENA RAMOS DA SILVA

## RELATÓRIO

HÉLIO LUCENA RAMOS DA SILVA, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº. 636.775.207-20, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Pinto Guedes, nº. 153 - Bairro Tijuca, jurisdicionado a DFI no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 376/396, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 399/449.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/05/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 11/22), com ciência pessoal em 28/05/04 (fls. 12), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.071.084,13 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 2001 a 2003, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 2000 a 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL OBTIDOS NA ALIENAÇÃO DE MOEDA ESTRANGEIRA MANTIDA EM CONTA BANCÁRIA NO EXTERIOR:** Omissão de ganhos

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

de capital obtidos no resgate de recursos mantidos em conta bancária no exterior, realizados em moeda estrangeira provenientes de rendimentos auferidos originariamente em reais, conforme discrimina o Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da lei nº. 8.134, de 1990; artigos 7º, 21 e 22, da lei nº. 8.981, de 1995; artigos 17, 23 e §§, da Lei nº. 9.249, de 1995; artigos 22 a 24, da Lei nº. 9.250, de 1995; e artigos 16, 17 e §, da Lei nº. 9.532, de 1997.

**2 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL OBTIDOS DA PERCEPÇÃO DE JUROS ORIUNDOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS EM MOEDA ESTRANGEIRA:** Omissão de ganhos de capital obtidos Na percepção de juros de aplicações financeiras em moeda estrangeira, provenientes de recursos auferidos originariamente em reais, conforme discrimina o Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos artigo 18 da lei nº. 7.713, de 1988; artigo 97, §§ 3º a 5º, 8º, alínea "b", da Lei nº. 8.383, de 1991; e artigo 22, inciso I, da Lei nº. 8.981.

**3 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras nacional e estrangeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme discrimina o Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº. 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº. 9.532, de 1997.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 23/61, entre outros, os seguintes aspectos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que o Ministério Público da Confederação Helvética em procedimento de investigação judicial consignou a verdade, transmitida ao Procurador-Geral da República do Brasil à época, da ocorrência de depósitos em contas correntes e de aplicações financeiras, quantizadas em US\$ 33.400.000,00, no Discount Bank & Trust Company (DBTC), que atualmente intitula-se l'Union Bancaire Privée (USP), em Zurich - Suíça, por sete auditores federais e cinco fiscais de renda do Estado do Rio de Janeiro. Dessa monta, US\$ 613.655,00 pertenciam ao examinado;

- que em decorrência de tais constatações, foi remetido documento formal intitulado Solicitação de Mútua Colaboração por motivo Penal (fls. 132/138), pela Procuradoria suíça à Justiça Federal brasileira, o qual aduzia, mormente, no caso, a propriedade da conta corrente nº. 182.358Z, aberta em 18/05/00 através de representação do DBTC no Rio de Janeiro, ao contribuinte sob ação fiscalizatória e minudenciava, ainda que não a contento, o respectivo fluxo financeiro naquele país, distinguindo operações de crédito, débito e o saldo de US\$ 476.498,96, este em 17/07/02 por ocasião do bloqueio fixado pelo magistrado suíço;

- que ulteriormente, Carta Rogatória expedida pelo Ministério da Justiça brasileiro encaminhada ao Ministério Público suíço fez alcançar cópia do registro cadastral, contratual e os extratos de conta corrente e de aplicações financeiras;

- que dada a reclusão à carceragem da POLINTER - Ponto Zero -, até então momentânea, sugeriu-se, formalmente, a nomeação de preposto, com poderes expressos, para representação do examinado junto à Secretaria da Receita Federal;

- que sem destempero, o examinado, em repetida conduta, não apresentou qualquer esclarecimento, ainda que sem suporte material, ou algum elemento que revestisse a cinemática das ocorrências instadas. Furtou-se, voluntariamente, de prover meras elucidações descritivas situacionais que, dentro da coerência da respectiva dialética,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

poderiam ser trazidas a lume, pois a reclusão não impunha qualquer limitação para a consecução de tal ato;

- que, quanto a omissão de ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira mantida em instituição financeira no exterior, tem-se que para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/00, as operações que importem na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos adquiridos em moeda estrangeira e na liquidação ou resgate de aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira, bem assim a alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física na condição de residente no Brasil, estão sujeitas à apuração de ganho de capital tributável, à alíquota de 15%, através do conhecimento da diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

- que, quanto a omissão de ganhos de capital de rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira / juros sobre aplicações financeiras em moeda estrangeira, tem-se que os rendimentos produzidos por aplicações financeiras em moeda estrangeira, bem como o ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos adquiridos em moeda estrangeira, ainda que decorrentes de recursos percebidos originariamente em reais, serão considerados rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira segundo estatui o parágrafo único, art. 4º da IN 108, de 2000;

- que, quanto a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origens, tem-se que o custo de aquisição de bens ou de direitos ou do valor original de aplicações financeiras, quando expresso em moeda estrangeira, corresponde ao valor de aquisição ou aplicação convertido em dólares e, em seguida, em reais pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil para data do pagamento. Na situação de fato, a transação levada a efeito foi realizada em dólares americanos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que, quanto as penalidades qualificadas, tem-se conforme, determina a Lei 4.502, de 1964, combinado com o artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, para que os crimes de sonegação, fraude ou conluio sejam caracterizados, faz-se necessária a ocorrência de comportamento doloso do agente, afastando-se a culpa por vontade do legislador. Segundo reza o art. 18, inciso I, do Código Penal, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. O dispositivo legal veste-se conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira, isto é, para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes, juridicamente reprováveis;

- que, com efeito, no exame dos dispositivos legais supratranscritos, verifica-se que sonegação, para fins de Direito Tributário Penal, como não poderia deixar de ser, não necessita do falso material, contenta-se apenas com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está sujeito o contribuinte;

- que, assim, não somente a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, pois, o dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta, positiva ou omissiva, surge da reiteração de atos que tenham por escopo impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração;

- que importa realçar, através dos fatos itinerantes ao caso que se verbera, a concretização dos pressupostos para ocorrência da ação sob desígnio: 1 - Vontade dirigida à conduta: (a) a farta movimentação financeira, consubstanciada por vultosos depósitos bancários, sem qualquer comprovação documental que a atrelasse aos rendimentos, de qualquer ordem, declarados no cumprimento das obrigações tributárias inviabiliza a possibilidade de qualquer nexos com embaraços ou enganos operacionais; (b) a tentativa de omissão reiterada denota, manifestamente, o intuito de ocultar da Administração Tributária o conhecimento da real disponibilidade econômica que, em razão dos valores envolvidos, não

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
\* PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

é razoável supor tratar-se de lapso escusável; (c) escolha da remessa dos valores monetários apropriados para instituições financeiras suíças, que são reconhecidas mundialmente pelo sigilo aplicado às operações em que são partícipes; (d) colaboração objetiva e subjetiva de intermediários, pessoas físicas e pessoa jurídica, findando ocultar, sem vestígio nas rotinas de fluxos financeiros observados, a disponibilidade econômica; (e) inscrição contratual de relação com a instituição financeira adventícia - UBP) - que faz menção de exigência à depositária do impedimento de envio de correspondência, de qualquer natureza, ao Brasil; (f) a manutenção de conta bancária no exterior, sem conhecimento do fisco, evidencia que o contribuinte se valeu de subterfúgio formal, dolosamente idealizado, com o único intuito de ilicitamente encobrir a ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre rendimentos expressivamente superiores àqueles declarados de forma voluntária; e (g) o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, do qual o examinado é detentor há muito, não permite suscitar dúvidas acerca da consciência da injuridicidade em manter circunscrita às informações prestadas ao fisco federal, durante três anos no mínimo, a existência de valores monetários em conta corrente bancária fora do país. 2 - vontade dirigida ao resultado: (a) trazida a baila, indiscutivelmente, por registros documentais afigurados na inexatidão das Declarações de Ajuste Anual, articuladas de forma fraudulenta com intento de eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, através das omissivas e incorpóreas ocorrências, expostas em perfilamento retromencionado, para amoldar, a critério próprio, o fato jurídico tributário, restando por comprovado o dolo do resultado;

- que fica patente, portanto, com a satisfação das condições fundamentalmente necessárias, o objetivo deliberado do contribuinte em conferir vestes de veracidade onde, efetivamente, não há, colimando acobertar a infidelignidade da tributação acolhida e dissimular a verdade material. Tal entendimento, condudentemente, se contrapõem à ocorrência de erro puramente material, desqualificando a possibilidade de ação sem desígnio e ratificando a aplicação, portanto, da multa qualificada.

• MINISTÉRIO DA FAZENDA  
• PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Em sua peça impugnatória de fls. 211/241, apresentada, tempestivamente, em 29/06/04, instruído pelos documentos de fls. 243/372, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que antes de adentrarmos propriamente na discussão do mérito das infrações imputadas ao impugnante, gostaríamos, com a devida vênua, de abordarmos a legalidade e validade das supostas provas obtidas de fiscalização, de forma emprestada, junto à Justiça Federal no Rio de Janeiro, para, conforme afirma, consignar a verdade de que o impugnante é titular da conta nº. 182.358z, no l'union Bancaire Privée (UCP);

- que os elementos probantes em que se assenta a fiscalização acerca da existência e titularidade da suposta conta no banco suíço são: a) o documento formal intitulado "Solicitação Mútua de Colaboração por Motivo Penal", remetido pelo Ministério Público Suíço (fls. 133/139) e, b) posteriormente, a Carta Rogatória em que o mesmo Órgão Suíço enviou ao Brasil cópia do registro cadastral, contratual e os extratos de conta corrente e de aplicações financeiras (fls. 140/170; 177/193);

- que a verdade dos fatos é a seguinte. O documento inicial, tido como a primeira Solicitação Mútua de Colaboração por Motivo penal, datada de 29/08/02 - que não consta dos presentes autos - foi enviado pelo Parquet Suíço direto para o Procurador Geral da república, que, em janeiro de 2003, remeteu-o ao Juízo da 3ª Vara Criminal do Rio de Janeiro;

- que o segundo, denominado de "Solicitação Complementar à Comissão Rogatória de 29/08/02), datado de 12/02/03 (fls. 133/139), foi enviado também pelo Ministério Público Suíço, por cópia, para aquele Juízo e deste para a Receita Federal, por requisição da fiscalização;



· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que, com efeito, as malsinadas solicitações, tidas como Cartas Rogatórias - entranhadas nos autos do processo que tramitou na 3ª Vara Federal Criminal deste Estado, no qual o impugnante figura como réu - padecem de defeitos porque, além de não terem sido rogadas pelo Judiciário da Suíça, uma delas, a primeira, datada de 29/08/02, sequer passou pela área diplomática tendo sido endereçada e recebida pelo Procurador Geral da República no Brasil que a enviou diretamente àquele Juízo;

- que o próprio Tribunal Suíço, órgão com poder judicante, entendeu que a Procuradoria Geral da Suíça não poderia ter enviado à justiça brasileira informações sobre as movimentações bancárias a que se aludem as supostas provas utilizadas pela fiscalização. A Corte Federal Suíça emitiu nota na qual aponta que os Procuradores do País deveriam ter exigido do Brasil mais detalhes sobre as acusações contra os fiscais, antes de enviar a documentação;

- que, quanto ao erro na capitulação legal das infrações, tem-se que no pertinente a este tópico, constata-se que a descrição dos fatos não tem relação de causa e efeito com a capitulação legal apontada pela fiscalização. Eis que o impugnante, no decorrer da ação fiscal, ainda que de forma justificada, como se exporá adiante, não pode responder a nenhuma das intimações para prestar esclarecimentos, não apresentou qualquer documento que respaldasse as declarações de rendimentos relativas aos anos calendário de 1999 a 2001, e sequer entregou a correspondente ao ano de 2002;

- que, portanto, é impossível, no caso em apreço, a tributação sob a modalidade de omissão de rendimentos pela falta de comprovação da origem dos supostos recursos depositados em conta bancária, quando, por absoluta ausência de elementos documentais e materiais, a correta apuração do Imposto de renda Pessoa Física do ora impugnante não possa ser aferida;

- que informam o senhores Auditores no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 31, que "os documentos referentes ao sigilo bancário não entranhados no Processo

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Administrativo Fiscal, os quais foram disponibilizados através de autorização judiciária, foram destruídos em obediência à Portaria SRF nº. 180, de 2001;

- que o comando legal citado pelos próprios Auditores autuantes é manifestamente claro em dar prioridade ao impugnante na restituição dos documentos bancários que não foram utilizados no presente Auto de Infração. Os senhores fiscais nem ao menos tentaram explicar que impossibilidades foram essas, de modo que, simplesmente, ignoraram os direitos de contribuinte e cidadão do ora impugnante. Talvez essa discriminação tenha sido estribada no fato de o mesmo encontrar-se, à época, detido;

- que, quanto ao Termo de Verificação Fiscal de difícil compreensão, tem-se que a linguagem rebuscada e quase sempre de difícil compreensão, que caracteriza a extrema falta de clareza do cansativo e longo Termo de Verificação Fiscal, redobrou o trabalho do impugnante na tarefa de deslindar o conteúdo do presente Auto de Infração;

- que à impressão que se tem é que o(s) redator(es) do aludido termo, mais se preocupou(ram) em consultar o dicionário, em busca de alternativas ao vocabulário coloquial, para rebuscar o seu linguajar, do que dar sentido claro a peça acusatória;

- que, ademais, descreveu-se fatos e ocorridos que não têm qualquer consentâneo com as matérias objeto de autuação, como, por exemplo, resultados de circularizações/diligências nas quais não se aponta uma irregularidade sequer, apenas gerando mais confusão e obstáculo à defesa;

- que as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, podem ser praticadas isolada ou conjuntamente pelos AFRF. No entanto, a conclusão dessa verificação tem, inexoravelmente, que ser assumida por todos os AFRF identificados no MPF, seja com a identificação e assinatura de todos no <sup>a</sup> I., seja com a identificação e assinatura de todos no Termo de Encerramento Sem Crédito Tributário Apurado;

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que, quanto a exigências absurdas e desnecessárias, tem-se que além da falta de autenticidade dos termos, cuja ausência de assinatura de alguns dos responsáveis pelas suas emissões foi constatada, temos ainda os que manifestam exigências documentais absurdas e desnecessárias;

- que a exemplo desses rigorismos, observa-se, por exemplo, no Termo de Início de Fiscalização de 13/06/03 e Termo de Constatação/Reintimação de 11/07/03. Neles o impugnante é intimado a apresentar as declarações de rendimentos, referentes aos anos-calendário de 1998 a 2002, entregues a SRF. Ora, tais documentos, fora de dúvida, já deveriam constar do dossiê de ação fiscal, que é endereçado ao AFRF designado para proceder à fiscalização, obtidos, por cópia, nos arquivos da própria repartição, sobretudo no caso específico do impugnante que se encontrava preso;

- que o impugnante não poderia nomear um procurador porque com a decretação de sua prisão, repisa-se, deixou de ter mínimas condições financeiras de contratar um representante, na medida em que os seus salários estão suspensos desde maio de 2003, não tendo nenhuma outra fonte de renda. O advogado que atua em sua defesa na esfera criminal, o faz em nome de uma amizade de mais de quinze anos e, a despeito de ser profissional de notório saber jurídico, não milita na área tributária, não dominando inteiramente matérias afeitas ao Imposto de Renda;

- que, quanto a omissão de ganhos de capital em conta bancária no exterior, tem-se que de acordo com o descrito acerca dos fatos que ensejaram a presente autuação, o impugnante teria "ganhos de capital obtidos no resgate de recursos mantidos em conta bancária no exterior, realizados em moeda estrangeira, provenientes de rendimentos auferidos originalmente em reais. Em primeiro lugar não se trata de resgate, termo mais apropriado às hipóteses em que a conta é remunerada ou ocorre uma aplicação financeira. No caso em tela, temos uma suposta conta corrente bancária, em moeda estrangeira, mas sem qualquer tipo de remuneração ou rendimentos, ou seja, sem ganho financeiro algum;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que são, em tese, tais saques, meras retiradas de uma conta corrente. A situação é análoga a uma conta bancária mantida no Brasil. Então se pergunta: acaso o saque ou retirada de uma conta bancária no Brasil é objeto de tributação como ganho de capital, pela SRF?;

- que caberia a fiscalização provar que essas retiradas foram efetuadas em moeda estrangeira, mantidas em espécie, e posteriormente alienadas por reais. No entanto, nenhuma prova neste sentido foi acostada aos autos, apenas presume-se;

- que de outra parte deflui-se, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 32), que a fiscalização tratou como ganho, o acréscimo decorrente da variação cambial apurada pela diferença entre a cotação do dólar na data do depósito efetivado imediatamente antes ao resgate em questão, para fins de apuração do custo de aquisição", e a cotação do dólar na data da retirada, como valor de venda. O que, como já disse, apenas reflete uma presunção;

- que, ademais, nos termos da Lei nº. 9.250, de 1995. "Os depósitos mantidos em instituições financeiras no exterior devem ser relacionados na declaração de bens, a partir do ano-calendário de 1999, pelo valor do saldo desses depósitos em moeda estrangeira convertido em reais pelo cotação de compra em 31 de dezembro, sendo isento o acréscimo patrimonial decorrente da variação cambial";

- que, quanto a omissão de ganhos de capital pela percepção de juros, tem-se que na mesma linha de raciocínio do item anterior o impugnante ataca a tributação descrita neste tópico, por falta, sobretudo, de identificação dos elementos que identifiquem e que compõem, de forma concreta, baseada em provas, a hipótese de incidência, no caso de ganho de capital, quais sejam: valor da alienação e custo de aquisição;

- que, quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, tem-se, como já se disse anteriormente, a prova da titularidade da suposta conta é ilegal e, portanto,

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

não pode produzir efeitos no mundo jurídico e muito menos se tributar valores cuja perda ou não está sendo discutida na esfera judicial;

- que, quanto a multa qualificada por evidente intuito de fraude, tem-se que a ocorrência de fraude, necessária para se possa impor a multa de 150%, não pode ser embasada em meras interpretações pessoais do agente fiscal, nem tampouco por ilações prematuras resultantes de sentença que sequer transitou em julgado.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ decide julgar parcialmente procedente o lançamento mantendo em parte o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, quanto a preliminar da prova ilícita, tem-se que o impugnante alega que no presente processo teria sido utilizada prova ilícita que não poderia produzir efeitos jurídicos, a bem do art. 5º, LVI, da Constituição Federal. De acordo com interessado, as Cartas Rogatórias enviadas da Suíça para o Brasil e do Brasil para Suíça padeceriam de vícios em virtude de não terem seguido os trâmites legais previstos para essa espécie de procedimento, não podendo, em razão disso, ser aceitos como prova os extratos bancários de conta aberta no exterior obtidos por meio de tais Cartas Rogatórias;

- que com relação à legitimidade processual das provas obtidas por intermédio de Carta Rogatória, é curial aduzir que possíveis vícios de ordem instrumental na produção dessas provas só poderiam ser analisadas na esfera judicial, foro adequado para discussões dessa natureza;

- que também são estranhas ao julgamento administrativo-tributário as indagações do Interessado acerca da validade das Comissões Rogatórias, de 29/08/02 e 12/02/03, enviadas pelo Ministério Público da Suíça às Autoridades Judiciais Brasileiras;

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que se faz mister destacar que questões inerentes a procedimentos judiciais, como a expedição e recebimento de Cartas Rogatórias, são afeitas ao Poder Judiciário, não cabendo à autoridade administrativa se pronunciar sobre a validade dos atos que permearam todo o trâmite dessas Cartas Rogatórias;

- que, outrossim, quanto às alegadas vedações da legislação suíça à utilização, em procedimentos fiscais, da documentação bancária enviada, cumpre ressaltar, antes de mais nada, que a Administração Pública encontra-se vinculada ao ordenamento jurídico pátrio. A aplicação de lei estrangeira em território nacional é excepcionada em determinadas situações, incumbindo ao Juiz ou tribunal competentes, e não à Autoridade Administrativa, decidir acerca da aplicabilidade ou não do Direito Estrangeiro no caso concreto. Dessa forma, são estéreis na esfera do contencioso administrativo-fiscal as alegações do contribuinte acerca da aplicação de leis estrangeiras à hipótese em análise;

- que, quanto a preliminar do erro na capitulação legal, tem-se que segundo o impugnante, a descrição dos fatos no auto de infração em referência não guardaria relação de causa e efeito com a fundamentação legal usada. O interessado não teria entendido o motivo pelo qual estaria sendo tributado sob a forma de omissão, quer de rendimentos quer de ganho de capital, devendo o lançamento ser declarado nulo por cerceamento do direito de defesa;

- que não merecem guarida os argumentos do interessado, pois o enquadramento legal que embasou as infrações descritas no auto de infração de fls. 11 a 22 está correto;

- que, quanto a preliminar do cerceamento do direito de defesa em razão da destruição de documentos bancários do contribuinte, tem-se que o interessado argumenta que a fiscalização teria destruído arbitrariamente os documentos referentes à movimentação bancária que não teriam sido juntados aos autos, sem, prioritariamente, ter tentado restituir

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

tais documentos ao contribuinte, contrariando o preceito do art. 8º, § 1º, da Portaria SRF nº. 180, de 2001, e caracterizando cerceamento do direito de defesa;

- que os documentos relativos à movimentação bancária do interessado que foram utilizados na autuação em epígrafe se encontram acostados aos autos, e o impugnante pôde analisá-los para formular sua defesa;

- que a documentação sujeita ao sigilo bancário que não foi entranhada aos autos e que, posteriormente, foi destruída pela fiscalização, não dizia respeito às infrações que ensejaram o lançamento objurgado;

- que assim, a destruição de tais documentos em nada prejudicou a defesa do contribuinte, uma vez que, conforme já salientado supra, todos os elementos que guardavam relação com os valores tributados no auto de infração de fls. 11 a 22 permaneceram no processo;

- que, quanto a preliminar da falta de autenticidade de termos e do auto de infração, tem-se que o autuado alega que não constariam no auto de infração e nos termos lavrados pela fiscalização as assinaturas de todos os auditores identificados no Mandado de procedimento Fiscal e que em razão disso, o lançamento seria nulo, em respeito aos arts. 5º, VII, e 6º da Instrução Normativa SRF nº. 94, de 1997;

- que diferentemente do que entende o impugnante, quando o MPF se refere a "todos os atos necessários a sua realização" está, obviamente, aludindo à totalidade dos atos do procedimento fiscal, e aí se inclui, por consequência, o auto de infração que nada mais é do que o clímax da ação fiscal;

- que está evidente, portanto, que os Auditores-Fiscais identificados no MPF podem tanto lavrar termos quanto o próprio auto de infração, isolada ou conjuntamente, bastando apenas a assinatura de um dos Auditores discriminados para que o ato seja válido;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que, quanto a preliminar do cerceamento do direito de defesa em razão de força maior, tem-se que em sua impugnação, o contribuinte alega que em virtude de se encontrar preso não teria podido responder, por motivo de força maior, algumas questões levantadas pelo fisco, tendo ocorrido cerceamento de seu direito de defesa;

- que, antes de mais nada, vale ressaltar que o fato de o contribuinte encontrar-se recluso não seria fator impeditivo ao exercício da ampla defesa. O interessado poderia ter nomeado um representante legal quer ao longo do procedimento de fiscalização quer na fase do contraditório;

- que, quanto a omissão de ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira mantida em instituição financeira no exterior, tem-se que o art. 25 da Lei nº. 9.250, de 1995, estabelece que, em relação aos saldos finais constantes da declaração de ajuste, não será tributável o eventual acréscimo patrimonial produzido pela variação cambial ocorrida durante o ano-calendário. Enfatiza-se que a lei isenta de tributação exclusivamente a variação cambial dos saldos finais de contas não remuneradas mantidas no exterior que o contribuinte fez constar em sua declaração de ajuste anual;

- que no caso em epígrafe, além de o interessado ter ocultado a conta que mantinha numa instituição financeira no exterior, jamais fazendo qualquer menção a ela e muito menos aos seus saldos finais em sua declaração de ajuste anual, vale observar que a referida conta bancária era remunerada, rendendo juros ao interessado, conforme se conclui da análise dos extratos da conta mantida pelo contribuinte no Discount Bank and Trust Company (DBTC), atualmente chamado Union Bancaire Privée (UBP), na Suíça, às fls. 177 a 193;

- que em razão de ser remunerada, a conta corrente do interessado no exterior assumia a natureza de aplicação financeira se sujeitando à tributação do ganho de capital decorrente do resgate de valores em moeda estrangeira;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que a variação cambial decorrente de aplicações financeiras realizadas no exterior com rendimentos auferidos originariamente em Reais é considerada rendimento tributável para fins de apuração do ganho de capital e tal ganho deve ser apurado no momento da alienação, liquidação ou resgate;

- que quanto às indagações do impugnante acerca da procedência dos rendimentos objeto de aplicação na conta bancária remunerada mantida na Suíça, deve-se salientar que o interessado jamais declarou o recebimento de rendimentos oriundos do exterior, nem que possuía investimentos ou outros bens em país estrangeiro. Intimado pela fiscalização, o autuado nada esclareceu sobre a procedência dos valores aplicados na conta aberta na Suíça, não mencionando nenhum rendimento ou bem oriundo do exterior;

- que restou caracterizado nos autos que o contribuinte mantinha conta bancária no exterior com recursos recebidos à margem da tributação, razão pela qual considerou-se que as aplicações financeiras foram efetuadas a partir de rendimentos auferidos originariamente em reais;

- que, quanto a omissão de ganhos de capital de rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira/juros sobre aplicações financeiras em moeda estrangeira, tem-se que se depreende, da legislação de regência, que haverá incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital para cada um dos depósitos de rendimentos em conta corrente no exterior. Ao contrário do que pressupõe o impugnante, a base de cálculo é o rendimento em dólares dos EUA, convertido para reais mediante a utilização da cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento. O imposto é devido no momento em que tais rendimentos se tornam disponíveis para saque, sendo que a alíquota aplicável é de 15% e o prazo para o recolhimento, o último dia útil do mês subsequente;



· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

- que, entretanto, é impositivo ressaltar que o interessado não está sujeito ao imposto de renda se o valor resgatado for igual ou inferior a R\$ 20.000,00 no mês em que os rendimentos se tornaram disponíveis para o saque, conforme o art. 18 da IN SRF nº. 118, de 2000;

- que se seguindo a regra acima exposta, nos meses de novembro de 2000, fevereiro, maio, agosto e novembro de 2001 e fevereiro de 2002, os valores de juros auferidos, somados aos resgates efetuados, não ultrapassam o montante de R\$ 20.000,00, permanecendo tributável somente o mês de agosto de 2000 (R\$ 5.667,82);

- que, quanto a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, tem-se que a fiscalização apurou omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta bancária mantida pelo epígrafado na Suíça, cuja origem dos recursos não foi comprovado pelo interessado;

- que nos autos há provas suficiente para se formar a convicção de que o contribuinte abriu e operava a conta bancária. A documentação remetida da Suíça para o Brasil (fls. 140/174, com tradução juramentada às fls. 177/193) atesta que o interessado era o efetivo titular da conta e a movimentava livremente;

- que intimado pela fiscalização em mais de uma ocasião, o contribuinte não negou a titularidade da referida conta, nem justificou a origem dos depósitos nela efetuados. Portanto, o interessado não logrou ilidir a presunção legal de omissão de rendimentos, pois se furtou de apresentar os documentos que comprovariam que os depósitos efetuados em sua conta bancária possuíam origem isenta ou já submetida à tributação;

- que, quanto a multa qualificada, tem-se que em função dos fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 48/51, ficou caracterizada intenção do contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela omissão de informações, evidenciada pela manutenção de conta bancária na Suíça, de forma sigilosa, para remessa de valores não

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

oferecidos à tributação no Brasil, quer pelo fornecimento de informações inexatas em suas Declarações de Ajuste Anual, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do fisco. Assim, tal conduta do interessado se enquadraria, em tese, no tipo penal do art. 71 da lei nº. 4.502, de 1964, ensejando a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%..

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

\*Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: PRELIMINAR DE PROVA OBTIDA POR MEIOS ILÍCITOS

Devem ser aceitas no processo administrativo fiscal as provas oriundas do exterior produzidas sem violação às leis material e processual.

INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA

À autoridade administrativa é impedido o exame da legalidade dos atos do Poder Judiciário.

PRELIMINAR DE ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DA EXIGÊNCIA.

Estando correta a aplicação dos dispositivos legais citados no auto de infração para fundamentar o lançamento efetuado, não há que se cogitar de erro no enquadramento legal da exigência.

DESTRUIÇÃO DE DOCUMENTOS NÃO JUNTADOS AOS AUTOS.  
CERCEAMENTO DE DEFESA

A destruição de documentos bancários não juntados aos autos que não guardavam relação com a autuação em tela, não representa obstáculo ao exercício do direito de defesa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

**DESCRIÇÃO CONFUSA DOS FATOS NO AUTO DE INFRAÇÃO.  
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, não mercê acolhida a alegação de cerceamento do direito de defesa.

**ASSINATURAS EM TERMOS E NO AUTO DE INFRAÇÃO. AUDITORES IDENTIFICADOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL..  
VALIDADE DOS ATOS**

Os auditores-Fiscais identificados no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) podem tanto lavrar termos quanto o próprio auto de infração, isolada ou conjuntamente, bastando apenas a assinatura de um dos Auditores discriminados para que o ato seja válido.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA CONTRIBUINTE RECLUSO**

Concedido ao contribuinte ampla oportunidade de nomear um representante legal e apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

**Ementa: APLICAÇÃO FINANCEIRA NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL.  
GANHO DE CAPITAL**

A variação cambial decorrente de aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em reais integra a base de cálculo para fins de apuração de ganho de capital.

**JUROS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR. GANHO DE CAPITAL**

Juros obtidos com aplicação financeira no exterior, realizada em moeda estrangeira, depositados em conta bancária no exterior, estão sujeitos à apuração do imposto de renda sobre o ganho de capital no momento em que se tornarem disponíveis para o contribuinte.

- MINISTÉRIO DA FAZENDA
- PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

#### DEPOSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº. 9.430, de 1996, 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.

#### MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado que o procedimento adotado pelo contribuinte se enquadra, em tese, nos pressupostos estabelecidos no art. 71 da lei nº. 4.502, de 1964.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

#### Lançamento Procedente.em parte”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/11/04, conforme Termo constante às fls. 397/398 o recorrente interpôs, tempestivamente (21/12/04), o recurso voluntário de fls. 399/449, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta o Arrolamento de Bens e Direitos, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n. ° 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº. 10.522, de 2002.

É o Relatório.



• MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi a remessa do documento formal intitulado Solicitação de Mútua Colaboração por motivo Penal (fls. 132/138), pela Procuradoria Suíça à Justiça Federal Brasileira, o qual se referia a propriedade da conta corrente nº. 182.358Z, aberta em 18/05/00, através de representação do DBTC no Rio de Janeiro, ao contribuinte sob ação fiscal, cujo fluxo financeiro naquele país (Suíça), distinguindo operações de crédito, débito e o saldo de US\$ 476.498,96, este em 17/07/02 por ocasião do bloqueio fixado pelo magistrado suíço.

Posteriormente, a autoridade fiscal lançadora, após receber os extratos bancários, solicitados pelo Ministério da Justiça brasileiro e repassados para a Secretaria da receita Federal, através da análise destes entendeu haver omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos, mantida em instituição financeira no exterior, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

O suplicante solicita o provimento ao seu recurso, tanto nas razões preliminares quanto nas razões de mérito, para tanto apresenta preliminares de nulidade do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

lançamento baseada nas seguintes teses: prova ilícita, erro na capitulação legal, destruição de documentos bancários do contribuinte, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade de termos e do auto de infração, exigências documentais desnecessárias e absurdas, e do cerceamento do direito de defesa em razão de força maior. Por fim razões de mérito sobre lançamentos efetuados.

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto nº. 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

“A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.”

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº. 8.748/93:

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo suplicante.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Inicialmente, verifica-se que para o contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 11/22, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na DFI Rio de Janeiro - RJ, cuja ciência foi pessoal e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado por três Auditores-Fiscais da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.



· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº. 70.235/72:

“Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto nº. 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Na decisão de Primeira Instância a presente matéria foi, amplamente, analisada pelo Relator, cujos fundamentos adoto no presente voto e para ser mais claro passo a analisar item por item:

1 - Quanto à prova ilícita, o suplicante alega que no presente processo teria sido utilizada prova ilícita que não poderia produzir efeitos jurídicos, a bem do art. 5º, LVI, da

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Constituição Federal. De acordo com interessado, as Cartas Rogatórias enviadas da Suíça para o Brasil e do Brasil para Suíça padeceriam de vícios em virtude de não terem seguido os trâmites legais previstos para essa espécie de procedimento, não podendo, em razão disso, ser aceitos como prova os extratos bancários de conta aberta no exterior obtidos por meio de tais Cartas Rogatórias.

Ora, no caso em epígrafe, as provas questionadas pelo suplicante vieram do exterior e foram obtidas mediante Carta Rogatória remetida às autoridades suíças pelo Ministério da Justiça em 14/02/03, não se configurando qualquer violação material que pudesse caracterizar obtenção ilegal dessas provas.

É de se observar que quanto às alegadas vedações da legislação suíça à utilização, em procedimentos fiscais, da documentação bancária enviada, cumpre ressaltar, antes de mais nada, que a Administração Pública encontra-se vinculada ao ordenamento jurídico pátrio. A aplicação de lei estrangeira em território nacional é excepcionada em determinadas situações, incumbindo ao Juiz ou tribunal competentes, e não à Autoridade Administrativa, decidir acerca da aplicabilidade ou não do Direito Estrangeiro no caso concreto. Dessa forma, são estéreis na esfera do contencioso administrativo-fiscal as alegações do contribuinte acerca da aplicação de leis estrangeiras à hipótese em análise.

2 - Quanto ao erro na capitulação legal, o suplicante alega que a descrição dos fatos no auto de infração em referência não guardaria relação de causa e efeito com a fundamentação legal usada. O interessado não teria entendido o motivo pelo qual estaria sendo tributado sob a forma de omissão, quer de rendimentos quer de ganho de capital, devendo o lançamento ser declarado nulo por cerceamento do direito de defesa.

Ora, a peça acusatória é bastante clara que o contribuinte foi autuado pelas seguintes irregularidades praticadas: (1) - Omissão de ganhos de capital obtidos no resgate de recursos mantidos em conta bancária no exterior, realizados em moeda estrangeira provenientes de rendimentos auferidos originariamente em reais, conforme discrimina o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da lei nº. 8.134, de 1990; artigos 7º, 21 e 22, da lei nº. 8.981, de 1995; artigos 17, 23 e §§, da Lei nº. 9.249, de 1995; artigos 22 a 24, da Lei nº. 9.250, de 1995; e artigos 16, 17 e §, da Lei nº. 9.532, de 1997; (2) - Omissão de ganhos de capital obtidos Na percepção de juros de aplicações financeiras em moeda estrangeira, provenientes de recursos auferidos originariamente em reais, conforme discrimina o Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos artigo 18 da lei nº. 7.713, de 1988; artigo 97, §§ 3º a 5º, 8º, alínea "b", da Lei nº. 8.383, de 1991; e artigo 22, inciso I, da Lei nº. 8.981; e (3) - Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras nacional e estrangeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme discrimina o Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº. 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº. 9.532, de 1997.

Como se vê, as acusações são claras e não dão margem para interpretações diversas, não existe o ponto contraditório, o que faltou foi interpretação, a defesa não entendeu o que estava escrito. O texto da acusação questionado é cristalino no sentido das irregularidades praticadas pelo suplicante.

3 - Quanto ao cerceamento do direito de defesa diante da destruição de documentos bancários pertencentes ao contribuinte, o suplicante alega que a fiscalização teria destruído arbitrariamente os documentos referentes à movimentação bancária que não teriam sido juntados aos autos, sem, prioritariamente, ter tentado restituir tais documentos ao contribuinte, contrariando o preceito do art. 8º, § 1º, da Portaria SRF nº. 180, de 2001, e caracterizando cerceamento do direito de defesa.

Ora, os documentos relativos à movimentação bancária do suplicante que foram utilizados para efetuar o lançamento questionado se encontram acostados aos autos, e o suplicante deve oportunidade de analisá-los para formular a sua defesa. Por outro lado,

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

os documentos que foram destruídos em nada prejudicaram a defesa do suplicante, já que os mesmos não guardavam relação com as irregularidades apontadas.

4 - Quanto à descrição confusa dos fatos o suplicante alega que o Termo de Verificação conteria linguagem rebuscada quase incompreensível, dificultando a sua defesa.

Ora, com a devida vênia, como já foi dito, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

5 - Quanto à falta de autenticidade de termos e do auto de infração o suplicante alega que não constariam no auto de infração e nos termos lavrados pela fiscalização as assinaturas de todos os auditores identificados no Mandado de procedimento Fiscal e que em razão disso, o lançamento seria nulo, em respeito aos arts. 5º, VII, e 6º da Instrução Normativa SRF nº. 94, de 1997.

Ora, os Auditores-Fiscais identificados no Mandado de procedimento Fiscal (MPF) podem tanto lavrar termos quanto o próprio auto de infração, isolada ou conjuntamente, bastando apenas a assinatura de um dos Auditores discriminados para que o ato seja válido.

6 - Quanto das exigências documentais desnecessárias e absurdas o suplicante alega que teria sido compelido a exibir documentos cuja guarda não lhe competiria, que a própria repartição já possuía em arquivos, que a Justiça já havia disponibilizado ou que a apresentação fosse impossível.

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Ora, na fase inquisitória do procedimento fiscal a fiscalização poderá solicitar as informações e documentos que entender como úteis para o desenrolar da ação fiscal.

7 - Quanto a preliminar do cerceamento do direito de defesa, em razão de força maior o suplicante alega que em virtude de se encontrar preso não teria podido responder, por motivo de força maior, algumas questões levantadas pelo fisco, tendo ocorrido cerceamento de seu direito de defesa.

Ora, é cristalino nos autos do processo de que foi concedido, ao suplicante ampla oportunidade de nomear um representante legal e apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Assim sendo é de se rejeitar as preliminares argüidas pelo suplicante.

Quanto a omissão de ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira mantida em instituição financeira no exterior, tem-se que o art. 25 da Lei nº. 9.250, de 1995, estabelece que, em relação aos saldos finais constantes da declaração de ajuste, não será tributável o eventual acréscimo patrimonial produzido pela variação cambial ocorrida durante o ano-calendário.

Enfatiza-se que a lei isenta de tributação exclusivamente a variação cambial dos saldos finais de contas não remuneradas mantidas no exterior que o contribuinte fez constar em sua declaração de ajuste anual;

No caso em questão, é de se ressaltar que além do suplicante ter ocultado a conta que mantinha numa instituição financeira no exterior, jamais fazendo qualquer menção a ela e muito menos aos seus saldos finais em sua declaração de ajuste anual, vale observar que a referida conta bancária era remunerada, rendendo juros ao interessado,

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

conforme se conclui da análise dos extratos da conta mantida pelo contribuinte no Discount Bank and Trust Company (DBTC), atualmente chamado Union Bancaire Privée (UBP), na Suíça, às fls. 177 a 193.

Não há dúvidas, que a variação cambial decorrente de aplicações financeiras realizadas no exterior com rendimentos auferidos originariamente em Reais é considerada rendimento tributável para fins de apuração do ganho de capital e tal ganho deve ser apurado no momento da alienação, liquidação ou resgate.

Restou caracterizado nos autos que o contribuinte mantinha conta bancária no exterior com recursos recebidos à margem da tributação, razão pela qual considerou-se que as aplicações financeiras foram efetuadas a partir de rendimentos auferidos originariamente em reais.

Quanto a omissão de ganhos de capital de rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira / juros sobre aplicações financeiras em moeda estrangeira, tem-se que se depreende, da legislação de regência, que haverá incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital para cada um dos depósitos de rendimentos em conta corrente no exterior. Ao contrário do que pressupõe o impugnante, a base de cálculo é o rendimento em dólares dos EUA, convertido para reais mediante a utilização da cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento. O imposto é devido no momento em que tais rendimentos se tornam disponíveis para saque, sendo que a alíquota aplicável é de 15% e o prazo para o recolhimento, o último dia útil do mês subsequente.

É de se ressaltar, que a decisão de Primeira Instância, seguindo-se a regra exposta no art. 18 da IN SRF nº. 118, de 2000, entendeu que o suplicante não estava sujeito ao imposto de renda quando o valor resgatado fosse igual ou inferior a R\$ 20.000,00 no mês em que os rendimentos se tornaram disponíveis para o saque. Assim, excluiu da tributação os meses de novembro de 2000, fevereiro, maio, agosto e novembro de 2001 e

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

fevereiro de 2002, os valores de juros auferidos, somados aos resgates efetuados, não ultrapassam o montante de R\$ 20.000,00, permanecendo tributável somente o mês de agosto de 2000 (R\$ 5.667,82).

Quanto à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários é de se ressaltar, 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 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 singular, 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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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.

: MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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

**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 omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 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.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

**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 titulares."

**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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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.

Art. 4º Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos a tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.”

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 se deve observar os seguintes critérios:

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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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;

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 a tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época, acrescida da multa de ofício.

Pode-se concluir, ainda, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 retromencionados, 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.

Faz-se necessário mencionar, 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 apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Assim, 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. Desta forma, 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 "juris 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 se verifica que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, nada esclareceu de fato.

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 do contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, 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 ao contribuinte, demonstrar o nexó causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados 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 logo 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 indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. 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

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 o depósito bancário não comprovado (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.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção "*juris tantum*" é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

É cristalino a redação da legislação pertinente ao assunto, ou seja, é transparente que o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº. 8.021, de 1990.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

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

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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.



· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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.

Da mesma forma, inaceitável que o contribuinte nada apresente a seu favor. Como já foi comentado, anteriormente, para que a justificativa de origem seja aceita se faz necessário uma certa razoabilidade nas provas, bem como a argumentação deve seguir certa racionalidade, somado a uma certa lógica nos fatos. Por outro lado, é inaceitável que estas provas sejam feitas por médias matemáticas ou por aproximação, muito menos em tese, deve haver um mínimo de razoabilidade nas alegações e provas apresentadas, simplesmente querer que seja aceita, como elemento probante, qualquer argumentação que o contribuinte apresente, sem um mínimo de lógica e razoabilidade, é querer o impossível em matéria de prova na área tributária. Não basta, simplesmente, alegar, deve-se apresentar um mínimo de prova que seja lógico e razoável.

Convém, ainda, ressaltar que as circunstâncias pessoais do sujeito passivo não poderão elidir a imposição da tributação, conforme prevê o artigo 136, do CTN, que instituiu, no Direito Tributário, o princípio da responsabilidade objetiva, segundo a qual, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados em sua conta corrente, o que não o fez, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Nesse sentido, compete ao interessado não só alegar, mas também provar, por meio de documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que tais valores não são provenientes de rendimentos omitidos. Portanto, sem respaldo as alegações do autuado que devidamente intimado a comprovar a origem dos depósitos listados no anexo à intimação não produziu provas no sentido de elidi-la.

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

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando que a prova é do fisco para não cooperar no ato de fiscalização, sem a demonstração do vínculo existente, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário das operações, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Enfim, há nos autos provas suficientes para se formar a convicção de que o suplicante abriu e operava a conta bancária no Discount Bank and Trust Company (DBTC). Documentação remetida da Suíça para o Brasil (fls. 140/174, com tradução juramentada às

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

fls. 177/193) atesta de forma clara que o suplicante era o efetivo titular da conta e a movimentava livremente.

Quanto a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do inciso II art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento da existência de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, notadamente no Discount Bank And Trust Company, que atualmente se chama

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

l'Union Bancaire Privée - Suíça, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Sendo que o principal motivo para a qualificação da multa foram os valores depositados na conta da Suíça e ocultados do Fisco Federal por vários anos e não informados nas Declarações de Ajuste Anual.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos apurados através de depósitos bancários não comprovados, sob o argumento que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos em suas Declarações de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como deixou de consignar em suas Declarações de Bens e Direitos, contas bancárias que possuía em estabelecimentos bancários no Exterior (Suíça), com intuito de reduzir o seu imposto de renda, 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 pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Ora, 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 que transitaram em contas bancárias, de titularidade do recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente das mesmas pertencerem a estabelecimentos bancários sediados no Brasil ou Exterior; 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.

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 o contribuinte teria deixado deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias no exterior representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na falta de comprovação da origem dos depósitos bancários através da apresentação de documentação hábil e idônea.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que sobre os depósitos cuja origem não foi comprovado e não informados como rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, deveria ser constituído o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos (presunção legal), o que a meu ver caracterizam 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.

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

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, que prevêm 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 ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização ou a movimentação habitual de valores expressivos em contas bancárias de titularidade do contribuinte sem a devida declaração no imposto de renda (Declaração de Ajuste Anual), 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 pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários que autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável, motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais rendimentos 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 rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados devem ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e 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.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização, 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 claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que nos casos de presunção legal de omissão de rendimentos 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 está pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação. 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 ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de

**: MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 nº 1.041, de 1994.”

Acórdão nº. 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 nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.”

Acórdão nº. 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

: **MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 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 nº 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 nº. 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 atuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos -” notas fiscais frias “-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 1980.”



**: MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

Acórdão nº. 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 nº. 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A 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 nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.**

Acórdão nº. 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 nº. 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 nº 9.430, de 1996."**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 nº. 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 nº. 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 nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei nº. 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;

**: MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 de 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.

: MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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,

: **MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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

: **MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 nº. 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 nº. 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. 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.”**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo n.º : 10768.101958/2003-50  
Acórdão n.º : 104-22.134

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

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

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

**“DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS - Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.”**

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

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

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação, de que o suplicante deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e com habitualidade, 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.

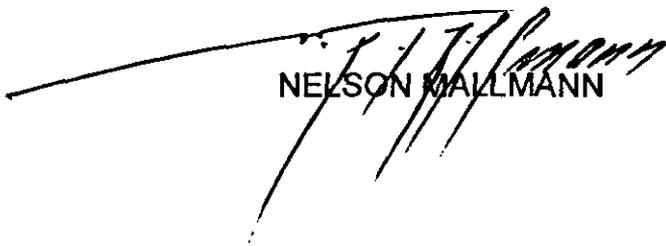
Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.101958/2003-50  
Acórdão nº. : 104-22.134

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 REJEITAR as preliminares argüidas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL para desqualificar a multa de lançamento de ofício, reduzindo-a 75%.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2006



NELSON KALLMANN