



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Recurso nº. : 133.603
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : SANTO TUANI
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 22 de junho de 2006
Acórdão nº. : 104-21.674

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.

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 - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida divergentes de dados levantados pela fiscalização, a falta de apresentação de Declarações de Ajuste Anual, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e nem declarados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam 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.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo legislativo gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

pel

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

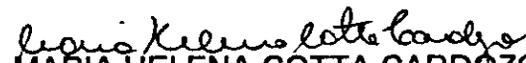
Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANTO TUANI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

Recurso nº. : 133.603
Recorrente : SANTO TUANI

RELATÓRIO

SANTO TUANI, contribuinte inscrito no CPF/MF 146.547.338-68, residente e domiciliado no município de Porto Feliz, Estado de São Paulo, à Rua Luiz Antonio de Camargo, nº. 10 - Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Sorocaba - SP, inconformado com a decisão de Primeira instância de fls. 125/134 prolatada pela Sétima Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 144/166.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/10/01, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 11/15), com ciência em 06/11/01, através de AR, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.057.368,52 (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% (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96) e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

Da ação fiscal resultou a constatação de omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, não foram comprovados mediante documentação hábil e idônea. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 e artigo 21 da Lei nº 9.532/97.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal atuante esclarece, ainda, através do Termo de Constatação de fls. 16/17, entre outros, os seguintes aspectos:

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

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

- que no ano-calendário de 1998, o contribuinte efetuou depósitos e ou teve créditos em suas contas bancárias, no valor total de R\$ 1.338.188,45, junto a instituições financeiras;

- que inobstante essa movimentação financeira, deixou de apresentar a Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 1999, ano-calendário de 1998, configurando a situação de omissão da entrega de Declaração;

- que devidamente intimado, em 22/03/2001, em no prazo de 20 dias, apresentar os extratos bancários, comprovar a origem dos recursos depositados e a apresentar a Declaração de Rendimentos do ano-calendário de 1998;

- que em 11/04/2001, atendendo parte da intimação, apresentou cópia da Declaração de Ajuste Anual Simplificada, referente ano-calendário de 1998. Com esta declaração, restou, pois, entendido de que o contribuinte infringiu o disposto no Inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Com isso estamos formalizando o Processo Administrativo de Representação Fiscal para fins penais;

- que reintimado em 07/05/2001, à no prazo de 10 dias, apresentar os extratos bancários e comprovar, mediante apresentação de documentação hábil, a origem dos recursos depositados. No atendimento de 14/05/2001, o contribuinte informa que está sendo providenciado e solicita a dilatação do prazo para mais 30 dias. A princípio negamos a prorrogação solicitada, no entanto, como o contribuinte apresentou documento que comprova a sua iniciativa no sentido de solicitar os extratos junto às instituições financeiras, estendemos o prazo na forma da previsão apresentada;

- que após análise dos extratos apresentados, destacamos os valores depositados e ou levados a créditos, intimamos novamente o contribuinte, a comprovar mediante apresentação de documento hábil e idôneo, a origem dos recursos depositados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 04/12/01, a sua peça impugnatória de fls. 75/815, instruído pelos documentos de fls. 82/83, solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que com o esteio na Lei nº 10.174/01, que alterou o § 3º, do art. 11 da Lei nº 9.311/96, a autoridade administrativa requereu do impugnante a apresentação dos extratos bancários do ano de 1998, referentes às contas bancárias que deram origem à movimentação financeira e a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil, da origem dos recursos depositados nas contas bancárias;

- que uma vez que o impugnante não apresentou os extratos à autoridade administrativa, a própria Receita Federal quebrou o sigilo bancário da impugnante e com base nos extratos obtidos realizou o lançamento do imposto de renda que entendeu devido, tomando-se como acréscimo patrimonial os depósitos realizados em conta corrente do impugnante;

- que o auto de infração é nulo de pleno direito, já que em 1998 estava em pleno vigor a Lei nº 9.311/96, que expressamente proibia o fisco de utilizar-se dos dados da CPMF como forma de cobrar outros tributos, especialmente o IRPF;

- que a vigência da Lei nº 9.311, de 1996, perdurou até 09 de janeiro de 2001, quando foi editada a Lei nº 10.174, de 2001, que alterou o § 3º da referida lei, e autorizou a Secretaria da Receita Federal a valer-se dos dados da CPMF para cobrar outras contribuições ou impostos;

- que não pode o fisco, ante a proibição legal, pretender imprimir efeitos retroativos à Lei nº 10.174, de 2001, para sublimar uma proibição que salvaguardava direito cogente do contribuinte;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

- que uma vez que o lançamento, inclusive o lançamento de ofício, reporta-se à legislação vigente a ocorrência do fato gerador, em 1998 os dados da CPMF não poderiam servir de suporte para o lançamento do imposto de renda, de maneira que o auto de infração em tela é nulo de pleno direito, ferindo direitos do contribuinte, quais sejam: (a) - a proibição dos dados da CPMF serem utilizados na cobrança de outras contribuições ou impostos (§ 3º do art. 11, da Lei nº 9.311, de 1996); (b) - o direito ao sigilo de dados, entre eles o sigilo bancário, e à intimidade salvaguardados pelo art. 5º, incisos X e XII da Constituição Federal;

- que segundo a vigente Constituição Federal, a Fazenda Pública somente pode quebrar o sigilo bancário dos contribuintes com base em autorização judicial, inexistente no presente caso;

- que inexistente a autorização judicial para a quebra, a prova obtida - extratos bancários - é manifestamente ilícita e, como tal, imprestável;

- que por fim, cabe argumentar que o auto de infração é nulo, pois como vem decidindo a Câmara Superior de Recursos da Fazenda, movimentação bancária não é fato gerador do IR. Há que ser demonstrado pela Fazenda Pública indícios de riqueza, sinais exteriores de riqueza associada à movimentação bancária para, então, surgir à hipótese de arbitramento;

- que como não há indicativo da riqueza nova, acréscimo patrimonial pelo fisco, como faz prova a própria autoridade administrativa, quando do arrolamento de bens, não há elemento suficiente o bastante para caracterizar o fato imponible do IR, sendo o tributo exigido manifestamente indevido;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

- que a multa é indevida, por manifestamente confiscatória, ofendendo decisões do STF, bem como os juros são extorsivos, em face de manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa Selic.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Sétima Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que questiona o impugnante, fundamentalmente, a legalidade do lançamento efetuado com base em depósitos bancários, sob o argumento de que a referida exigência decorreu de informações sobre a movimentação financeira da CPMF, cuja utilização para fins de constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos estava vedada pelo artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311/96, sendo a alteração promovida pela Lei nº 10.174, de 09/01/2001, na qual está ancorada a presente fiscalização, inaplicável ao ano-calendário de 1998, tendo em vista o princípio da irretroatividade das leis como regra;

- que questionamentos relativos aos princípios constitucionais tais como legalidade, irretroatividade, inviolabilidade da intimidade, do sigilo de dados, etc das leis são matérias estritamente reservadas aos órgãos do Poder Judiciário (artigos 97 e 102 da Carta Magna);

- que de fato, quando da instituição da CPMF pela Lei nº 9.311, de 24/10/1996, existia uma vedação quanto à utilização das informações referentes a CPMF na constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos;

- que o dispositivo legal aqui discutido (§ 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001) versa sobre a forma de obtenção e utilização

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

das informações relativas a CPMF e não sobre o fato gerador que deu origem ao presente lançamento;

- que o § 1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu caput, consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas;

- que a fiscalização aplicou de imediato a faculdade prevista no art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.174/2001, de utilizar as informações prestadas pelas instituições financeiras para a instauração do procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo ao imposto de renda e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário existente;

- que uma vez não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de autuar a omissão no valor dos depósitos bancários efetuados, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do novo diploma;

- que, outrossim, a argumentação de que teve o seu sigilo bancário quebrado pelo Fisco sem que houvesse autorização judicial para isso, porque o contribuinte não apresentou os extratos à autoridade administrativa, é deveras equivocada;

- que os extratos bancários referentes às contas bancárias de titularidade do interessado, relativo ao ano-calendário de 1998, anexados nos autos às fls. 49/51 (Banespa S.A., agência 0065 - Itu, conta 0065-01-014416), 52/53 (Bradesco S.A., agência 0364-6, conta 972-5), 54/55 (Banco do Brasil S.A., agência 226-7 Cerrado, conta 2.702-2), 56/58 (Nossa Caixa Nosso Banco S.A., agência de Itu - 0023.0, conta 01.011.419-5) e 56/61 (Banespa S.A., agência Porto Feliz, conta 0168-03-000944-5), foram apresentados pelo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

contribuinte, em cumprimento ao Termo de Início de Fiscalização de 22/03/2001 (fls. 24/25) e Termo de Intimação Fiscal de 25/04/2001 (fls. 32/33), consoante faz prova a declaração do contribuinte às fls. 40 e 45;

- que as instituições financeiras sequer foram requisitadas pelo Fisco para informar os dados relativos à movimentação financeira do interessado, compreendendo os valores individualizados, dos débitos e créditos efetuados no período em questão;

- que se enfatize, a documentação que serviu de base para o lançamento em questão (extratos bancários de fls. 49/61) foi providenciada pelo próprio contribuinte em atendimento às intimações fiscais expedidas, não havendo que se falar em quebra de sigilo bancário, tampouco em necessidade de autorização judicial nessa circunstância, e menos ainda em obtenção de prova ilícita;

- que vale observar que os dados concernentes a CPMF, repassados pelas instituições financeiras por força do disposto no art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311/96, pelo fato de não conterem discriminação individual dos valores dos débitos e créditos, não são passíveis de utilização como base de lançamento do IRPF. É, antes, um instrumento de informação que permite ao Fisco instaurar o procedimento fiscal tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições;

- que no que respeita à manifestação de inconformidade do atuado quanto à aplicação da multa agravada de 150% qualificada de confiscatória, cabe lembrar, antes de tudo, que não pode o órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar penalidade prevista na legislação tributária de regência, cuja inconstitucionalidade da lei não foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal;

- que quanto às alegações de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da taxa SELIC, repita-se, é defeso, à esfera administrativa apreciar tais arguições, por serem de foro privativo do poder Judiciário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

As ementas que consubstanciam a decisão dos Membros da Sétima Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, são as seguintes:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: EXAME DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE

Não compete à autoridade administrativa o exame da legalidade/constitucionalidade das leis, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 20/09/02, conforme Termo constante às fls. 135/137, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (22/10/02), o recurso voluntário de fls. 144/166, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 72 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

alude o art. 10, da Lei nº. 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Na Sessão de Julgamento, em 12/06/03, ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de nulidade do lançamento para cancelar a exigência tributária. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator) e Alberto Zouvi (Suplente convocado) que rejeitavam as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, davam provimento parcial ao recurso para reduzir a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% para multa normal de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Luís de Souza Pereira.

A Fazenda Nacional, em 03/08/04, apresenta o seu Recurso Especial (fls. 232/250), para Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na Sessão de 21 de junho de 2005, ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para afastar a nulidade declarada e determinar o retorno dos autos a Quarta Câmara para o exame do mérito do recurso voluntário. Nos termos do relatório e voto que passam a integrar o julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Remis Almeida Estol e Wilfrido Augusto Marques que negaram provimento ao recurso.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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.

Neste julgamento a discussão se prende tão-somente a matéria de mérito, ou seja, omissão de rendimentos proveniente de depósitos bancários já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

O suplicante, através de sua peça recursal, solicita o provimento ao seu recurso alegando, em síntese, a falta de previsão legal para embasar lançamentos tendo por base tributável depósitos bancários, já que no seu entender a movimentação financeira somente pode ser utilizada para o cômputo da base de cálculo do IR quando aliada a sinais exteriores de riqueza, e no caso em questão, pela inexistência de indícios de acréscimo patrimonial, o fisco não poderia ter utilizado a movimentação financeira como meio de arbitramento do imposto, por total inexistência do respectivo fato imponible.

Ora, ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

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

Apesar das 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

(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. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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 pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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

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

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

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

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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.

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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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, muito pouco 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 de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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

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

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

Nos autos ficou evidenciado, através de 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 o 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 ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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 nexos 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

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

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

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

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

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

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exhaustivamente se, de fato,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

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

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

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 receitas.

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 da autuada, que devidamente intimada a comprovar a origem dos recursos dos créditos/depósitos listados no anexo à intimação não produziu provas no sentido de elidi-las em sua totalidade.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando 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.

Neste processo, em especial, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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 art. art. 992, II, do RIR/94, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o frágil argumento de que a contribuinte fora intimado várias vezes para justificar os créditos bancários constantes em conta bancária de sua titularidade e não apresentou os comprovantes da origem dos recursos utilizados para os depósitos efetuados, agravado pela falta de apresentação da Declaração de Rendimentos.

Constata-se, ainda, que conforme o Auto de Infração, as parcelas tributadas constituem omissão de rendimentos tendo por base valores lançados com base em extratos bancários na vigência da Lei nº 9.430, de 1996, sem a justificação da devida origem.

Da análise dos autos, 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 sua Declaração 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 prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

fiscalização 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 da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria deixado deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração 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 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 prestação de informação ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de comprovação 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 não comprovados e não informados na Declaração de Ajuste Anual, deveria

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

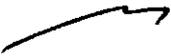
Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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 de 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 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 Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados deve 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 Receita Federal age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, facilmente 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.

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 esta pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

augeridos 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 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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."

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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

“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;

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.”

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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

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

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

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

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

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

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

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

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

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

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

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

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

Acórdão 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.”

Acórdão nº. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

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

Acórdão nº. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

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

Acórdão nº. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

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

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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

Acórdão nº. 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 penal. 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

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%.

Por fim, não procede à argumentação sobre os juros de mora decorrente da aplicação da taxa SELIC e do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

O contribuinte em diversos momentos de sua petição resiste à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, entretanto, não vejo como se poderia acolher algum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei nº. 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos demais pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deveria deixar de aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo veta-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10855.003681/2001-50
Acórdão nº. : 104-21.674

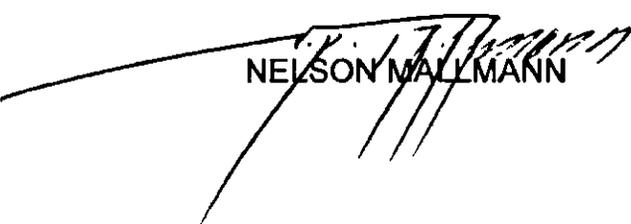
Como se vê, falta competência para este Colegiado para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o presente ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, inter partes, no controle difuso de constitucionalidade. Ou seja, declarada a ilegalidade pelo Superior Tribunal de Justiça. De qualquer modo, somente o Poder Judiciário tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada.

Além disso, as leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da Administração Pública aplicá-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346, de 1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que efetivamente não é o caso.

Desta forma, entendo que a partir de 1997 existe previsão legal na legislação tributária para se apurar omissões de rendimentos através de depósitos bancários não comprovados, bem como o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício normal de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006


NELSON MALLMANN