



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38
Recurso nº. : 134.209
Matéria : IRPF - EXS.: 1997 A 2000
Recorrente : VINÍCIUS CARMELO CAMPOS CALDEIRA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 04 DE NOVEMBRO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.184

IRPF - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).

IRPF - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constituem rendimento bruto sujeito ao IRPF todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

IRPF - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, serão acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

IRPF - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - INDISPENSÁVEL A DESCRIÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS QUE DEMONSTREM O EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Para que a multa de ofício 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 nº 4.502, de 1964, devendo as circunstâncias que autorizam a sua aplicação serem minuciosamente justificadas e comprovadas nos autos. A simples omissão total ou parcial de rendimentos, representada pela falta de apresentação de declaração ou de declaração inexata, enseja a aplicação da multa de ofício normal de 75%, não caracterizando evidente intuito de fraude, nos termos do inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e do inc. II, do art. 957, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VINÍCIUS CARMELO CAMPOS CALDEIRA.



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Bernardo Augusto Duque Bacelar (Suplente Convocado) e Sandro Machado dos Reis (Suplente Convocado), e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício a 75%.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38
Acórdão nº : 102-46.184
Recurso nº : 134.209
Recorrente : VINÍCIUS CARMELO CAMPOS CALDEIRA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em **12/04/2002**, auto de infração (fls. 15/38) para exigir um crédito tributário de R\$ 494.196,10, sendo 159.119,94 de imposto, R\$ 96.396,27 de juros de mora e R\$ 238.679,89 de multa de ofício qualificada, passível de redução, por:

- a) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrente do trabalho, com e sem vínculo empregatício (fl. 16/17);
- b) omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas – aluguéis (fl. 17/18);
- c) acréscimo patrimonial a descoberto (fls. 18/23);
- d) omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável (fls. 23/24);
- e) glosa de dedução indevida de previdência oficial (fl. 24);
- f) glosa de dedução indevida de despesas médicas (fl. 24/25);
- g) glosa de despesas lançadas no livro caixa não relacionadas à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora (fl. 25/28); e
- h) glosa de dedução indevida de previdência privada (fl. 28).

O contribuinte impugnou a exigência (fls. 3.730/3.756). As alegações, por idênticas às do recurso, serão relatadas mais adiante.



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.184

A 4ª Turma da DRJ/Porto Alegre/RS, mediante o Acórdão DRJ/POA nº 1.138, de 24/06/2002 (fls. 3.760/3774), por unanimidade de votos, indeferiu a preliminar de decadência e de erro na identificação do sujeito passivo e, no mérito, julgou procedente o lançamento (na parte litigiosa).

Dessa decisão o sujeito passivo recorreu ao Conselho de Contribuintes pleiteando o cancelamento da exigência, argüindo para tantos os mesmos fatos da impugnação, ou seja:

a) decadência do direito de o Fisco realizar o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996, por entender que o lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação (CTN, art. 150, § 4º e RIR/99, art. 899) e, assim, “considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário relativo ao imposto de renda pessoa física, correspondente ao ano-calendário de 1996, na data de 31 de dezembro de 2001, ou seja, cinco anos após a data do fato gerador”.(fl. 3397);

b) duplicidade de exigência em virtude de tributação concomitante de omissão de rendimentos e acréscimo patrimonial a descoberto, quando se tributa rendimentos omitidos e não os considera na apuração da variação patrimonial a descoberto. Diz que deve o Fisco transportar as sobras de rendimentos de um ano-base para outro, pois o fluxo financeiro da pessoa física não sofre solução de continuidade em 31 de dezembro, que é apenas uma data limite, convencionada para ser o término de um período de apuração (fls. 3404/3405);



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

c) erro na identificação do sujeito passivo, por entender que, de acordo com a letra "b", do § 1º, do art. 127, do RIR/94, a pessoa física deve ser considerada empresa individual e, conseqüentemente, equiparada à pessoa jurídica, se explorar qualquer atividade econômica de natureza comercial, como a venda de bens a terceiros, mencionando a venda de lentes de contato, que foram glosadas pelo Fisco (fl. 3407). Diz que foi orientado pela Receita Federal para retificar as declarações de rendimentos da pessoa física, trazendo para elas todas as receitas e despesas que constavam das declarações da pessoa jurídica (sociedade limitada), regularmente registrada e em atividade. Alega que ao assim proceder, viu-se submetido a uma situação dramática, pois todos os tributos pagos na condição de pessoa jurídica foram glosados como deduções no livro caixa, assim como outros custos relativos às aquisições dos bens vendidos (lentes de contato), de que resultou uma exigência fiscal que se situa acima da sua capacidade contributiva. Reafirma que, com base na legislação da espécie, o contribuinte é uma pessoa jurídica, por praticar atos de comércio, estando o feito maculado pelo vício do erro na identificação do sujeito passivo, que não é a pessoa física, mas a pessoa jurídica (fls. 3.407/3.408);

d) foi indevida a glosa das despesas de aquisição de lentes de contato lançadas no livro caixa, considerando como atividade da pessoa física a venda das lentes de contato, sem equiparar o contribuinte à pessoa jurídica (fl. 3.408);



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

e) as glosas de dedução de previdência privada e oficial e das despesas médicas não procedem, porque teria juntado à impugnação comprovantes dessas despesas (fl. 3.411);

f) é improcedente a aplicação da multa de 150%, pois para tanto a legislação exige que se prove o evidente intuito de fraude; e

g) é ilegal a cobrança de juros com base na taxa SELIC, por entender que, de acordo com o § 1º, do art. 161, do CTN, poderia ser cobrado juros de 1% ao mês (fl. 3.417).

É o Relatório.



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.184

V O T O

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A alegação de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996, como se demonstrará, não procede.

O fato gerador do IRPF se completa em 31 de dezembro de cada ano. Somente após essa data é que o lançamento do IRPF pode ser efetuado.

No caso de falta de entrega da declaração de rendimentos (DIRPF) ou de **declaração inexata**, que é o caso dos presentes autos, aplica-se o disposto no inc. I, do art. 173, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso do ano-calendário de 1996, é o dia 01 de janeiro de 1998, donde, o prazo decadencial encerra-se em 31 de dezembro de 2002.

Assim já tem decidido a 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme ementa dos acórdãos abaixo transcrita:

"IRPF - EX. 1994 - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Inexistente o pagamento antecipado do tributo e apresentada a declaração de ajuste anual inexata por omissão de rendimentos concretiza-se a situação prevista no artigo 149, V, do CTN, motivo para que o prazo decadencial ao direito de constituir o crédito tributário tenha início no primeiro



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido efetuado, na forma do artigo 173, I do CTN". (Ac. 102-45990 e 102-46013).

O auto de infração foi lavrado em **12/04/2002** (fl. 15) e o contribuinte dele teve ciência em **18/04/2002** (fl. 3.727), não estando, portanto, atingido pela decadência, razão pela qual **rejeito** essa preliminar.

Também não procede a alegação de que teria havido duplicidade de exigência em virtude de suposta tributação concomitante de omissão de rendimentos e acréscimo patrimonial a descoberto, por que os rendimentos omitidos não teriam sido considerados na apuração da variação patrimonial a descoberto.

Como se constata dos demonstrativos denominados de "Fluxo financeiro dos recursos – Origens e Aplicações" dos anos-base de 1996 a 1999 (fls. 29/32), para apurar o acréscimo patrimonial a descoberto foram considerados todos os rendimentos recebidos pelo contribuinte, entre os quais os omitidos e os constantes das declarações de anuais de ajustes, conforme observação nos rodapés dos demonstrativos, que importam nos montantes de R\$ 84.622,95 (fl. 39), R\$ 107.015,10 (fl. 41), R\$ 158.331,30 (fl. 43) e R\$ 161.032,47 (fl. 45), respectivamente, cujas origens estão minuciosamente discriminadas nos demonstrativos de fls. 39 a 46.

A título de exemplo, cita-se que no exercício de 1997, ano-base de 1996, o contribuinte declarou como rendimentos tributáveis R\$ 70.736,18 (fl. 134), valor esse que foi retificado de ofício pelo Fisco para **R\$ 84.757,95** (fl. 165). Após as deduções resultou a **base de cálculo do imposto** de **R\$ 54.847,76** (fl. 165), à qual foi adicionado o acréscimo patrimonial a descoberto e demais rendimentos omitidos, no montante de **R\$ 139.913,93** (fl. 33), para cálculo do imposto devido de acordo com a tabela anual progressiva. Do imposto calculado foi subtraído o imposto pago



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.184

na declaração de R\$ 9.931,94 (fl. 33 e 165), fato esse que demonstra que não houve duplicidade de exigência ou tributação.

O mesmo ocorreu nos demais exercícios, conforme se pode observar dos demonstrativos e das declarações de rendimentos referentes aos anos-base de 1997 (fls. 34 e 178), 1998 (fls. 35 e 190) e 1999 (fls. 36 e 194).

Complementando, anota-se que todos os rendimentos considerados omitidos no auto de infração integram os demonstrativos que apuraram os rendimentos tributáveis auferidos nos anos-base de 1995 a 1999 (fls. 39, 41, 43 e 45), cujos montantes foram transportados para os demonstrativos do fluxo financeiro dos anos-base de 1996 a 1999 (fls. 29/32), onde foram considerados na apuração da evolução patrimonial do recorrente.

Em face do exposto, fica demonstrada a improcedência essa alegação, a qual, por essa razão é rejeitada.

Também deve ser indeferida a arguição de que o Fisco não transportou as sobras de um ano-base para outro, pelos simples fato de inexistir sobras financeiras a serem transferidas, conforme se constata dos demonstrativos do fluxo financeiro dos anos-base de 1996 a 1999 (fls. 29/32).

Não procede ainda, como se demonstrará, as alegações a respeito da glosa de despesas anotadas no livro caixa e de que teria havido erro na identificação do sujeito passivo, por entender que quem explora qualquer atividade econômica de natureza comercial, como a venda de bens a terceiros (lentes de contato) deveria, de acordo com a letra "b", do § 1º, do art. 127, do RIR/94, ter sido considerado como empresa individual e, conseqüentemente, equiparado à pessoa jurídica (fl. 3.407).



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.184

Sobre o assunto, a autoridade lançadora, ao proceder a glosa das despesas relacionadas à compra de lentes de contato, assim se manifestou (fl. 26/27):

“O Sr. Vinícius Carmelo Campos Caldeira, intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 15, de 14/02/2001, a apresentar notas fiscais relativas à venda de lentes, declarou, em documento anexo ao processo com protocolo de 07/03/2001, que “não pratica o comércio de lentes mas sim apenas o serviço de adaptação das mesmas, e que este mesmo serviço está incluído na consulta ou na cobrança pela colocação e adaptação das lentes”. Sua argumentação, no entanto, não foi comprovada.

Na verdade, verificou-se que o contribuinte constituiu, em 20/09/93, uma firma individual denominada Vinícius Carmelo Campos Caldeira, CNPJ nº 95.274.965/0001-89, encerrada em 08/06/1999, cujo objeto era a comercialização de lentes de contato e serviços médicos hospitalares. Posteriormente, em 11/03/1999, constituiu uma nova empresa – Clínica de Olhos Vinícius Caldeira Ltda. – CNPJ nº 03.062.568/0001-25, sociedade mercantil por cotas de responsabilidade limitada, cujo objeto era a clínica médica de olhos e o comércio varejista de artigos médicos, tais como lentes de contato. Em 15/10/1999, foi transformada a natureza da sociedade de comercial para civil, e o objeto passou a ser o de prestação de serviços médicos, tais como consultas ambulatoriais e em clínicas médicas.”

O dispositivo legal citado (RIR/94, art. 127, § 1º) não ampara a pretensão do recorrente, pois veda a equiparação à pessoa jurídica de empresas individuais organizada exclusivamente para a exploração das atividades de **médico**, sendo a receita obrigatoriamente classificada como rendimento na declaração anual de ajuste da pessoa física, conforme se constata do teor do dispositivo legal citado, a seguir transcrito:

“Art. 127. As empresas individuais, para efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-lei nº 1.706/1979, art. 2º).

§ 1º **São empresas individuais:** 



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

(.....)

b) as **peças físicas** que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer **atividade econômica de natureza civil ou comercial**, com fim especulativo de lucro mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506/1964, art. 41, § 1º, "b");

§ 2º O disposto na alínea "b" do parágrafo anterior **não se aplica** às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

a) **médico**, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-lei nº 5.844/1943, art. 6º, "a" e Lei nº 4.480/1964, art. 3º)." (g.n)

O contribuinte, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 15/2001, de 14/02/2001 (fl. 285), foi intimado a apresentar os "talonários de Notas Fiscais da firma individual Vinícius Carmelo Campos Caldeira relativas às vendas de lentes, no período de 1996 a 1999", bem assim "demonstrativos mensais contendo separadamente a discriminação das despesas e respectivos valores, referentes à firma individual e à pessoa física, no período de 1996 a 1999". Em resposta informou **que não pratica o comércio de lentes, mas apenas o serviço de adaptação das mesmas e que este serviço está incluído na consulta ou na cobrança pela colocação e adaptação das lentes** (fl. 416) e que, por orientação do fiscal de nome Thomé, da DRF/Bento Gonçalves-RS, retificou suas declarações do IRPF dos anos de 1994 a 1998, levando para elas as receitas e despesas da firma individual (CNPJ 95.274.965/0001-89), razão pela qual não existem livros caixas para essa empresa nos período de 20/09/1993 a 08/06/1999 (fl. 425).

Essa declaração do recorrente de que não comercializava lentes de contato, bem assim o fato de não apresentar as notas de vendas das lentes adquiridas e a observação constante do despacho decisório do Delegado da Receita



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

Federal em Caxias do Sul/RS (fl. 278) de que, *“ao apreciar as declarações da pessoa jurídica (CNPJ 95.274.965/0001-89) nos **anos-base de 1996 a 1999** (fls. 24/43), observa-se que a entidade **manteve-se sem atividade no período**, uma vez que não fora apurado qualquer faturamento por serviços prestados pela instituição, demonstrando a impossibilidade de os montantes retidos na fonte terem sido aproveitados em nome da empresa.”* (g.n), demonstram a improcedência da alegação, pois os rendimentos tributados na pessoa física não dizem respeito ao comércio de lentes de contato, inexistindo, portanto, o alegado erro de identificação do sujeito passivo, sendo procedente as glosas efetuadas.

Não procedem também as alegações do contribuinte de que as glosas de dedução de previdência privada e oficial e das despesas médicas não procedem, porque que teria juntado à impugnação os comprovantes dessas despesas (fl. 3411). Valem aqui as razões de decidir do julgamento de primeira instância (fl. 3.767), de que o contribuinte, apesar de alegar que juntou os respectivos comprovantes juntamente com a impugnação, não trouxe qualquer documento que comprovasse tais gastos, razão pela qual é de se manter as glosas a elas relativas.

A arguição de que seria ilegal a cobrança de juros com base na taxa SELIC, por entender o recorrente que o § 1º, do art. 161, do CTN, autorizaria a cobrança de juros de 1% ao mês (fl. 3417) não procede, pois a cobrança de juros pela taxa SELIC obedece expressa determinação do § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996. O § 1º, do art. 161, do CTN mencionado pelo recorrente estabelece que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa de 1% ao mês. No caso, a Lei nº 9.430/96, art. 61, § 3º, dispôs de modo diverso, ou seja, sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos, incidirão juros de mora equivalentes à taxa SELIC. 



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

Por último, a alegação de que é improcedente a aplicação da multa de 150%, em virtude de a legislação exigir evidente intuito de fraude, o que, no caso, não teria ocorrido, deve ser examinada à luz da legislação e da jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece em seu art. 44 duas multas distintas nos casos de lançamento de ofício, sendo a qualificada aplicável nas hipóteses de evidente intuito de fraude, nos seguintes termos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimentos do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de **falta de declaração** e nos de **declaração inexata**, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de **evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (g.n.)

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, estabelecem:

“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, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

gerador da obrigação tributária 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." (g.n.)

No auto de infração verifica-se que foi aplicada a multa qualificada de 150% com base nas observações a seguir transcritas, constantes do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 3.723/3.724), que, como se verificará, não atendem os requisitos exigidos pela legislação e pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes para a sua aplicação, pois não descreve minuciosamente os atos dolosos que comprovariam o evidente intuito de fraude:

"Do exame, foram constatadas as omissões de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas nas Declarações de Rendimentos 1998, 1999 e 2000, de pessoas físicas nas Declarações de Rendimentos de 1999 e 2000, de ganhos líquidos no mercado de renda variável nas Declarações IRPF 1999 e 2000, a redução indevida da base de cálculo do imposto nas Declarações de Rendimentos de 1997, 1998, 1999 e 2000, assim como o acréscimo patrimonial a descoberto nas Declarações IRPF 1997, 1998, 1999 e 2000, irregularidades estas relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, e apuradas as variações patrimoniais no demonstrativo "Fluxo Financeiro dos Recursos - Origens e Aplicações".

Diante das constatações anteriormente mencionadas, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150%, com base no art. 957, do Decreto nº 3000, de 26/03/1999 - Regulamento do Imposto de Renda que transcrevemos a seguir:

"Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

Lei nº 4.502/64

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, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

O intuito de sonegar está presente ao longo da Descrição dos Fatos, senão vejamos:

- o contribuinte autuado, em 23/08/2000, por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica no ano-calendário de 1996, incidiu na mesma infração nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999;

- o contribuinte omitiu, nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999, elevados rendimentos obtidos com aplicações financeiras e quando solicitado a fornecer os extratos bancários mensais de suas aplicações e resgates, não os forneceu; e

- o contribuinte não declarou operações realizadas com ações em Bolsa de Valores que resultaram em ganhos líquidos no mercado de renda variável nos anos-calendário de 1998 e 1999.”



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

A decisão de primeira instância apenas assinalou que “fica configurada a intenção dolosa na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de retardar o conhecimento das infrações ocorridas, ocultando rendimentos auferidos e não declarados, pleiteando deduções indevidas, sendo legítima, portanto a aplicação da multa qualificada de 150%.” (fl. 3.773).

Nas declarações de rendimentos apresentadas pelo contribuinte verifica-se que ele declarou nos exercícios de 1997 a 2000 (fls. 134, 178, 190 e 194) os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e físicas nos valores abaixo discriminados, que não se distanciam exageradamente dos apurados pelo Fisco nos demonstrativos de fls. 39, 41, 43 e 45, que não incluem os apurados com base nos extratos bancários e outros utilizados para apurar a variação patrimonial (fls. 29/32):

Exercício/Ano-base	Rendimentos recebidos de PJ	Rendimentos recebidos de PF	Total	Demonstrativos rendimentos
1997/1996	59.512,18	11.359,00	70.736,18	84.622,95
1998/1997	87.776,02	5.919,00	93.695,02	107.015,10
1999/1998	140.800,81	1.885,00	142.685,81	158.331,30
2000/1999	131.220,32	8.064,00	139.284,32	161.032,47

Relativamente às deduções, o contribuinte ficou de apresentar os comprovantes. Não o fez. Não ficou provado nos autos que a despesa relativa à dedução glosada é fraudulenta, ou seja, que as despesas nunca existiram. O que ficou constatado foi a falta dos comprovantes. Para aplicação da multa qualificada o dolo precisa ser provado nos autos, conforme pacífica jurisprudência do Conselho de Contribuintes que adiante se transcreverá.



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

Quanto ao fato de o contribuinte não apresentar os extratos bancários mensais, sem adentrar no intenso debate que existiu e ainda existe sobre a matéria, entendo que não constitui infração fiscal, por não estar ele obrigado a apresentá-los, pois esses documentos não integram o rol daqueles que devem instruir a declaração anual de ajuste. Ainda, relativamente àqueles que integram o referido rol, a sua não apresentação não implica em evidente intuito de fraude, ensejando da autoridade lançadora apenas as medidas cabíveis determinadas pela legislação tributária, tais como a glosa de despesas e o não acatamento de rendimentos isentos ou não tributáveis para fins de variação patrimonial, entre outras.

O sigilo bancário, entre outros, é um direito do cidadão assegurado constitucionalmente, no capítulo dos direitos e garantias fundamentais. As instituições financeiras, em decorrência dessa garantia constitucional, sempre foram obrigadas a manter o sigilo dos dados e operações de seus clientes (Lei nº 4.595/64, art. 38, e Lei Complementar nº 105/2001, art. 1º). Esse sigilo, entretanto, com amparo no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, foi quebrado para o Fisco, não significando, contudo, que o contribuinte esteja obrigado a apresentar-lhe os extratos bancários, pois a legislação não estipula essa obrigação, mas tão-somente autoriza as autoridades fiscais a requisitá-las das instituições financeiras, que, estando legalmente autorizadas, devem entregar-lhe esses dados sem que isso constitua quebra do sigilo fiscal.

Por último, consigna-se que o não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos, não constitui fato que comprove o evidente intuito de fraude, pois a própria Lei nº 9.430, de 1996, no § 2º, do art. 44, ao estabelecer que, nesses casos, a multa deve ser agravada (112,5% ou 225%), expressamente o exclui do rol daqueles que podem ensejar o evidente intuito de fraude exigido pela lei para autorizar a aplicação da multa qualificada.



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

Relativamente à omissão de rendimentos, o inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, estabelece que nos casos de **omissão total** de rendimentos, ou seja, de **falta de apresentação de declaração**, bem assim nos casos de **omissão parcial**, resultante da **declaração inexata**, a multa aplicável é **normal de 75%**, exceto nos casos de **evidente intuito de fraude**, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A lei, como se constata, estabelece a **multa normal de 75%** para os casos de **omissão de rendimentos**, parcial ou total. Logo, por expressa determinação desse dispositivo legal, a **simples omissão de rendimentos** não pode ser considerada ação ou omissão dolosa para justificar a aplicação da penalidade qualificada de 150%, que, por esse motivo, exige que se descreva minuciosamente a ação ou omissão dolosa (fraude) que fundamenta a sua aplicação.

No recurso nº 103.895, processo nº 10855.003781/2001-86, que versa também sobre lançamento com base em depósitos bancários, julgado na sessão de 27 de fevereiro de 2003 (Acórdão 104-19227), o Conselheiro Nelson Mallmann, da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fez longo arrazoado sobre o tema, onde tece minuciosas e jurídicas considerações sobre os requisitos de admissibilidade da multa qualificada que, por sua pertinência e relevância, são a seguir transcritos:

“Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada, decorrente do art. 992, II, do RIR/94, que prevê a sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

qualificada de 150%, sob o frágil argumento de que a contribuinte fora intimada 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 9.430/96, sem a justificação da devida origem.

Trata-se aqui, de questão delicada. Entendo 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 artigo 992 do RIR/94. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Ora, deve se ter sempre em mente o princípio de direito no sentido de que "fraude não se presume". Há de ter no processo provas sobre o evidente intuito de fraude.

Não há dúvidas, que o termo sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário."

Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integral, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude."

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêm o



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Acredito que o processo não oferece provas sobre evidente intuito de fraude. O que ficou evidenciado foi o fato da omissão de rendimentos. Essa omissão foi provada através dos créditos bancários sem origem justificada.

A tributação, no presente caso, resulta de presunção de rendimentos auferidos pela autuada. Sendo que estes valores não foram declarados pela suplicante, ou seja, deixou de submeter à tributação tais rendimentos.

Ora, a manutenção de contas bancárias a margem da declaração de rendimentos, sem a devida comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém, por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada.

De modo que, com o devido respeito e acatamento, aos que pensam em contrário, examinando-se a aplicação da penalidade de 150% vislumbra-se um lamentável equívoco da autuação fiscal. Acumularam-se duas premissas: a primeira que foi a de presunção de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar o imposto de renda. Assim agindo, aplicou, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, prevalecendo a imposição, a toda evidência não há, nos autos, provas de que tenha tal infração o evidente intuito de fraudar. A proa neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

Com efeito, a qualificação da multa importaria em equiparar uma simples infração fiscal, que no caso dos autos é a presunção legal 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, em casos como dos autos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, nota fiscal inidônea, conta



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

bancária fictícia, falsificação documental, documento a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, etc.

A conta bancária em nome de contribuinte omitida na declaração de rendimentos, por si só, não tem o condão de caracterizar presunção de omissão de rendimentos. O que caracteriza omissão de rendimentos são os depósitos bancários, cuja origem dos recursos não sejam suficientemente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se tratam de rendimentos não tributáveis, isentos, já tributados, doações ou que tenham origem em empréstimos.

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 evidência de fraudar ou sonegar ? Claro que não.

Ora, se nesta circunstância, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar. É evidente que o caso, em questão, é semelhante, já que a presunção legal que a recorrente recebeu um rendimento e deixou de declará-lo. Sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada ? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. 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, já que nos documentos acostados aos autos inexistem as fraudes. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.184

sonegar e/ou fraudar o imposto, ainda que exista a prova da omissão de receita.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que 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 a ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessário a referência da decisão deste Conselho de Contribuintes, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Acresce ainda, que de qualquer forma, não poderia a fiscalização impor multa aplicável somente aos casos de fraude, haja vista que esta pressupõe a responsabilidade pessoal do agente, o que não se verifica no presente caso.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a simples presunção de omissão de rendimentos.

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



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

Não bastam supostos meros indícios, seria necessário que estivessem perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude, praticado pelo autuado com relação aos rendimentos recebidos por ele.

Há pois, neste processo, a ausência, inegável, do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar – reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.”

Entendo, que neste processo, não está aplicada corretamente a multa qualificada de 300%, decorrente do artigo 992, II, do RIR/94, cujo diploma legal é o artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218/91, reduzida para 150%, conforme artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica. Entretanto, nada disso consta do auto de infração, ora em discussão.

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 1.041, de 1994, nestes termos:

“Art. 992 – 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.”



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

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

A definição de fraude se encontra, especificamente, no art. 72, cujo teor é o seguinte:

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

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.

No caso de realização da hipótese de fato 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 das hipóteses 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 pressuposto 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 circunstanciais e 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, ressaí como aspecto distintivo fundamental em primeiro plano é o conceito de “evidente” como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de 150%.



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

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 a 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.



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

No caso em julgamento a ação que levou a autoridade lançadora a entender ter a recorrente agido com fraude está apoiado, equivocadamente, no fato do contribuinte não ter justificado adequadamente os valores que transitaram em sua conta corrente, entendendo que houve declaração falsa, bem como omissão de informações.

Ora, o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que a atividade seja ilícita para se aplicar a multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

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

Assim sendo, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992, do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, cujo amparo legal vem do inciso II, do artigo 4º, da Lei nº 8.218/91, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

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

“Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimentos sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº : 102-46.184

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%.”

Nos autos verifica-se que houve **omissão foi parcial** de rendimentos, pois o contribuinte apresentou declaração anual de ajuste. Além disso não foi demonstrado minuciosamente o dolo do evidente intuito de fraude, indispensável para aplicação da multa qualificada. Se para a **omissão total** dos rendimentos a lei prevê expressamente a multa de 75%, para a **omissão parcial** essa deve ser também a multa aplicável, exceto se provado o evidente intuito de fraude. Esse dispositivo legal demonstra que a omissão, total ou parcial, de rendimentos, por si só, não implica na aplicação da multa qualificada.

Assim tem decidido o Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos a seguir transcritos (os grifos não são do original):

“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 nº 4.502, de 1964. **A falta de apresentação de Declaração de Imposto de Renda, bem como a falta de inclusão, como rendimentos tributáveis**, de valores que transitaram a crédito/débito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, de origem não comprovada, **caracterizam 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 104-19122).

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Somente é justificável a exigência



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

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

da multa qualificada prevista no artigo 4, inciso II, da Lei n 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964, além do que, **o evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.** A inclusão na Declaração de Ajuste Anual de rendimentos tributáveis como sendo rendimentos isentos e não-tributáveis ou a falta de inclusão de bens ou direitos, 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 n 1.041, de 1994.”

“MULTA AGRAVADA - Não tendo sido constatada qualquer conduta concernente à **falsidade material, falsidade ideológica** ou desatendimento de intimações, não há que se falar em exasperação da multa de ofício.” (Acórdão 104-18609).

“MULTA QUALIFICADA - FRAUDE - Não comprovado o intuito doloso do contribuinte, com o propósito exclusivo de usufruir vantagem traduzida pela redução do montante do imposto devido na tributação de sua pessoa física, incabível é a aplicação da multa qualificada, tipificada no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.” (Acórdão 106-01195).

“MULTA AGRAVADA – Uma vez provado no processo que o contribuinte utilizou de **contas bancárias “fantasmas”**, com o propósito único de impedir a ocorrência do fato gerador do imposto, impõe-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) a que se refere o artigo 4º da Lei nº 8.218/91, alterado pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96, face a inquestionável intenção de fraudar o Tesouro Nacional.” (Acórdão 104-17019).

“FRAUDE – USO DOLOSO DE RECIBOS – Comprovado o intuito doloso do contribuinte, quando da **utilização de recibos emitidos sem a efetiva prestação de serviços**, obtidos com o propósito exclusivo de usufruir vantagem traduzida pela redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, constitui evidente intuito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

fraude, e justifica a aplicação da multa qualificada, tipificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.” (Acórdão 104-16142).

“IRPF – MULTA QUALIFICADA – **O uso de notas fiscais inidôneas caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude** e justifica a penalidade exacerbada.” (Acórdão 104-17527).

“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 4, inciso II, da Lei n 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte foi devidamente intimado em diversas ocasiões, a declinar se possuía conta bancária no exterior. **Faltando com a verdade, demonstra 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 em conta bancária, no exterior, não declarada.” (Acórdão 104-18698).

“MULTA AGRAVADA - APLICABILIDADE - Comprovado que o sujeito passivo da obrigação tributária **utilizou-se de documentação inidônea**, a fim de reduzir a base de cálculo do imposto, é de se aplicar a multa agravada por estar caracterizado o intuito de obter, ilicitamente, benefícios em matéria tributária.” (Acórdão 102-45075).

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento 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 omissão na entrega da Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física caracteriza falta simples, porém, não evidencia intuito de fraude.**” (Acórdão 106-12492).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11020.001634/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.184

"FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO – A falta de apresentação tempestiva da declaração não caracteriza o evidente intuito de fraude, que justifica a elevação da multa de ofício para 150%." (Ac. 104-7896/90 – DOU 11/10/01).

"FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS – A simples falta de comprovação de despesas, por si só, não justifica o agravamento da multa de lançamento ex-officio." (Ac. 101-89033/95 – DOU 26/04/96).

"FRAUDE – Para que se possa cobrar a multa agravada de 150% é necessário que fique provado o evidente intuito de fraude." (Ac 103-10196/90 – DOU de 24/07/90).

"FRAUDE NÃO COMPROVADA – Não comprovado o evidente intuito de fraude, descabe a multa majorada." (Ac. 103-4865/82)

"DOCUMENTO GRACIOSO – Aplica-se a multa fixada neste inciso, quando provado que o contribuinte se utilizou de documento gracioso para comprovar abatimento da renda bruta." (Ac. 104-3188/82).

Tendo em vista o disposto na legislação e na jurisprudência retrocitadas, considero procedente a alegação de que, no caso, deve ser aplicada a multa de ofício normal de 75%, estabelecida pelo inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, VOTO por REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para a multa de ofício normal de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 04 de novembro de 2003.


JOSÉ OLESKOVICZ