



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Recurso nº. : 135.193  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999  
Recorrente : ROLF FRITSCH  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS  
Sessão de : 17 de março de 2004  
Acórdão nº. : 104-19.841

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS – LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 –** Caracteriza 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.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS – LEI Nº 9.430, DE 1996 – COMPROVAÇÃO –** Estando as Pessoas Físicas desobrigadas de escrituração, os recursos com origem comprovada, bem como outros rendimentos já tributados, inclusive àqueles objeto da mesma acusação, servem para justificar os valores depositados posteriormente em contas bancárias, independentemente de coincidência de datas e valores.

**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 não inclusão como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores depositados em contas correntes ou de investimentos pertencentes ao contribuinte fiscalizado, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do inciso II do art. 992, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

**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.



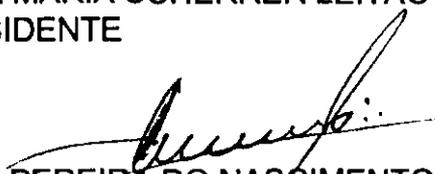
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROLF FRITSCH.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: I – reduzir a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício normal de 75%; II - excluir da exigência tributária a importância relacionada no voto do Redator-designado. Vencido o Conselheiro Oscar Luiz Mendonça de Aguiar que provia integralmente o recurso e os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator), Alberto Zouvi (Suplente convocado) e Leila Maria Scherrer Leitão que negavam provimento ao item II. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Pereira do Nascimento.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO  
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 4 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, MEIGAN SACK RODRIGUES e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841  
Recurso nº. : 135.193  
Recorrente : ROLF FRITSCH

## RELATÓRIO

ROLF FRITSCH, contribuinte inscrito no CPF/MF 160.804.320-72, residente e domiciliado no município de Ivoti - RS, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Bagé, n.º 1956 - Bairro Palmares, jurisdicionado a DRF em Novo Hamburgo - RS, inconformado com a decisão de fls. 411/426, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 430/458.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 150/153, cuja ciência se deu através de AR, em 17/09/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 262.396,30 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% (glosa de despesas médicas) e da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% (depósitos bancários) e dos juros de mora de, no mínimo, de um por cento 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 das seguintes irregularidades:





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

**1 – DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE –  
DESPESAS MÉDICAS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE:** Glosa de deduções com despesas  
médicas, pleiteadas indevidamente. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea “a” e §  
2º, da Lei nº 9.250, de 1995.

**2 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS  
BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS:** Omissão de rendimentos caracterizada por valores  
creditados em conta (s) de depósito ou de investimento, mantido (s) em instituição (ões)  
financeira (s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou  
mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.  
Infração capitulada nos artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995; artigo 42 da Lei nº 9.430,  
de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal autuante esclarece, ainda, através do  
Relatório do Trabalho Fiscal de Fls. 144/149, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a ação fiscal foi desencadeada devido à operação “profissionais  
liberais” teve início em 02/04/02 quando foi expedido o Termo de Intimação nº 01 (fls. 07 e  
08) enviado pelo correio com ciência do contribuinte no dia 11/04/02 (fls. 09), onde foi  
solicitado que apresentasse cópias de seus extratos bancários de conta corrente, aplicação  
financeira, operações swap (art. 74 da Lei nº 8.891/95) e poupança, relação de rendimentos  
recebidos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, comprovantes das despesas lançadas  
como dedução na Declaração de Ajuste Anual, bem como outros elementos ali listados;

- que o contribuinte foi intimado de acordo com o Termo às fls. 07 a  
apresentar os comprovantes de despesas médicas utilizadas como dedução na Declaração  
de Ajuste Anual do ano-calendário de 1998, exercício de 1999;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

- que em resposta ao Termo o contribuinte entregou os recibos constantes às fls. 23. Analisando os documentos verificamos que um dos recibos referentes a despesas médicas lançadas como dedução na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 1999 foi emitido no dia 17 de junho de 1997, razão pela qual efetuamos a glosa do respectivo valor que é de R\$ 500,00;

- que em resposta ao Termo o fiscalizado entregou os extratos bancários das contas-correntes mantida junto aos bancos Caixa Econômica Federal (fls. 42 a 62), Banco do Brasil S/A (fls. 63 a 74), Banco Santander Meridional S/A (fls. 77 a 84) e Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A (fls. 86 a 96);

- que após o recebimento de todos os extratos, o fiscalizado foi intimado de acordo com o Termo de Intimação nº 02 (fls. 97 a 102) a comprovar pormenorizadamente com documentação hábil e idônea e coincidente em datas e valores a origem dos recursos depositados/creditados no Banco do Brasil S/A, no Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A, na Caixa Econômica Federal e no Banco Santander Meridional S/A constantes na planilha do anexo 01, 02, 03 e 04, bem como informar quando os respectivos recursos foram oferecidos a tributação do Imposto de Renda. No mesmo termo o intimado foi cientificado que a não comprovação da origem dos recursos depositados em conta corrente resultaria no lançamento por omissão de rendimentos conforme determina o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

- que da análise das respostas apresentadas pelo fiscalizado concluímos ser procedente as alegações feitas a respeito dos proventos recebidos por sua esposa que estão comprovados pelos contra-cheques entregue, inclusive porque nos mesmos constam os números das contas-correntes em que foram depositados, razão pelo qual foram excluídos e não estão sendo objeto de tributação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

- que quanto às demais alegações não há como aceita-las pelos motivos a seguir: (a) – não junta nenhuma documentação referente ao empréstimo recebido de seu pai Herbert Jorge Fritsch que comprove a efetividade da entrega do numerário, tal como extrato que comprove a saída dos respectivos valores, etc., tendo somente juntado uma declaração feita pelo próprio em 15/08/02 (fls. 128); (b) – as cópias dos Avisos de Crédito (fls. 121) somente comprovam quem depositou os respectivos valores, mas não há nenhuma indicação de que se tratam de valores que sejam isentos ou não-tributáveis; (c) – as declarações apresentadas (fls. 129 a 132) não podem ser aceitas porque não estão respaldadas por notas fiscais ou outros documentos afins, tendo em vista, ainda, que conforme declaração (fls. 129) Irica Elisabete de Souza teria gasto em construção de sua residência pelo menos R\$ 12.161,24, porém em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal verificamos que a mesma não apresentou declaração de renda que comprove esta construção (fls. 140). O mesmo ocorre com a declaração (fls. 132) de André Guilherme Klein que também não apresentou Declaração de Ajuste Anual (fls. 141). Já Herbert Jorge Fritsch declara ter gasto (fls. 130) R\$ 13.134,85 em reforma de sua residência sito em Tramandaí, mas em sua Declaração de Ajuste Anual, exercício 1999 (fls. 135/136) na parte da Declaração de Bens e Direitos nem consta a dita propriedade. Liane Maria Pereira da Silva declara (fls. 131) que gastou na obra de sua residência em Ivoti R\$ 22.340,00, porém em sua Declaração de Ajuste Anual Simplificada, exercício 1999, somente informou ter gasto R\$ 1.702,72; e (d) – as declarações apresentadas pela Madeireira Morada do Sol Ltda e Materiais de Construção Weber Ltda (fls. 133/134) não podem ser aceitas pelos motivos já descritos no item acima, ou seja, não estão respaldadas por documentação hábil e idônea;

- que consideramos que fica evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte não declarou a totalidade de seus rendimentos omitindo total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos devidos por lei.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 17/10/02, a sua peça impugnatória de fls. 159/183, instruído pelos documentos de fls. 184/409, requerendo que seja julgada procedente a impugnação, determinado, por conseguinte, o cancelamento do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o impugnante é uma pessoa física cujos rendimentos são obtidos, essencialmente, em decorrência da atividade de engenheiro, exercida no seu domicílio, a cidade de Ivoti, cuja população urbana, segundo o censo do IBGE, do ano de 2000, era de pouco mais de 13.000 pessoas e por se tratar de um profissional que atua basicamente no limite do seu território, e porque lá reside há muitos anos, ele é conhecido da grande maioria dos moradores da cidade, onde goza de certo prestígio, até pelo fato de ser um dos poucos engenheiros da cidade. Portanto, não se pode ignorar que os clientes do impugnante, geralmente pessoas físicas suas conhecidas, lhe confiam, sem qualquer formalidade, a administração das reformas ou construções de prédios ou residências que lhe dão para realizar;

- que por isso é que a quase totalidade dos serviços que presta é contratada de forma verbal – numa relação de confiança mútua, no que se refere ao cumprimento de obrigações ajustadas entre as partes -, sendo esta, aliás, uma característica marcante de pequenas cidades do interior, onde costumeiramente se diz que "todos se conhecem";

- que, na prática, quem normalmente adquire e paga os materiais de construção, é o profissional contratado, no caso, o impugnante. Como consequência deste modo de agir – usual, no exercício de sua atividade – os correspondentes reembolsos ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

adiantamentos são feitos através de cheques e/ou depósitos na conta corrente bancária por ele indicada;

- que é de se reconhecer, contudo, que não teve, o impugnante, a cautela de manter guardadas todas as anotações antes referidas e os empíricos controles da movimentação financeira, ficando, desta forma, praticamente impossibilitado de reunir elementos capazes de comprovar a efetiva origem dos depósitos bancários, depois de transcorridos mais de 3 anos da ocorrência dos aludidos fatos;

- que diante do auto de infração que contra ele foi lavrado e por ter absoluta certeza de que não deixou de oferecer à tributação aquilo que efetivamente obteve como renda, o impugnante localizou diversos documentos que comprovam as aquisições de materiais que fez em nome de várias pessoas físicas, no ano de 1998. Tais valores, vinculados às aquisições de materiais e outros, lhe foram adiantados ou reembolsados e, por evidente, circularam pela sua conta corrente;

- que se encontram no processo declarações (fls. 129/132), firmadas por alguns clientes do impugnante, que confirmam os depósitos ou créditos feitos nas suas contas-correntes bancárias, bem como declarações (fls. 133/134) de fornecedores de material de construção que confirmam que os pagamentos respectivos eram realizados pelo fiscalizado, mesmo quando o material se destinava a obras de terceiros;

- que tais fatos comprovam que o impugnante não reteve consigo todos os documentos dos seus clientes, relativamente ao material que adquiria em nome de terceiros, o que aliás, já havia afirmado para o agente fiscal quando lhe solicitou os respectivos comprovantes. Este procedimento, todavia, não pode invalidar a declaração dos clientes, que informaram o correto valor alcançado para o impugnante, mesmo que este não tenha guardado todos os documentos para comprovar as respectivas aquisições;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

- que os que militam na área do Direito Tributário sabem que não é novidade o fato de o Fisco Federal lavrar autos de infração tomando por base valores constantes de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte, por presumir que tais valores são oriundos de suposta omissão de receitas;

- que a quase totalidade dos autos de infração lavrados sob tal linha de fundamentação, e que foram levados à apreciação do Conselho de Contribuintes, acabou sendo cancelada, por terem os eminentes Conselheiros integrantes das diversas Câmaras julgadoras decidido que esta simples presunção não tem o condão de transformar ditos valores em fatos geradores do imposto de renda;

- que esses precedentes, que representam apenas uma tênue amostra da mais de uma centena de acórdãos existentes com idênticas decisões sobre o mesmo tema, comprovam que as diversas Câmaras do Conselho de Contribuintes pacificaram o seu entendimento no sentido de que a simples existência de depósitos bancários não é fato suficiente para caracterizar a ocorrência da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, na forma determinada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional;

- que, ademais disso, cabe destacar, ainda, que em época mais remota, os tributos lançados pelo Fisco, com base em valores constantes dos extratos bancários, foram cancelados por expressa disposição do artigo 9º, inciso VII do Decreto-lei nº 2.471/88;

- que também não se pode aceitar como justa a aplicação da multa de 150%, como ocorreu, pois esta penalidade, como se sabe, só é cabível quando ficar comprovado, de forma inconteste, pelo Fisco, que o sujeito passivo adotou procedimentos de ação ou omissão com a deliberada intenção de sonegar tributos ou contribuições;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

- que, como antes posto, o fisco ao lavrar o Auto de Infração aplicou, sobre o montante do crédito tributário, a multa de 150%, cabível apenas quando ficar comprovado, de forma incontestada, por parte do fisco, que o contribuinte adotou procedimentos com a clara intenção de sonegação fiscal, ficando evidente o intuito de fraude;

- que sem qualquer exagero, é possível interpretar a ação do fisco, no presente caso, como típica de excesso de exação, notadamente porque empregou, na cobrança do seu alegado crédito tributário, meio extremamente gravoso, previsto apenas para os casos em que efetivamente ficar comprovado que o contribuinte praticou ação ou omissão com o firme propósito de causar dano ao Erário Público;

- que não é preciso ser um profundo entendedor da matéria para se concluir que a SELIC, na verdade, se constitui numa taxa média mensal utilizada pelo mercado financeiro nas suas transações, e que, por isso mesmo, não pode ser aplicada sobre créditos tributários.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que analisando a impugnação ora apresentada, verificamos que o impugnante não contesta especificamente o lançamento referente à dedução indevida com as despesas médicas, conforme dispõe o art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, em sua alínea "a" do inciso II, que deve ser mantido na sua íntegra;

- que pela redação do inciso XVIII, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, o legislador federal excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo. Desta forma, para lançamentos com base em depósitos bancários, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, já que a mesma não produz mais seus efeitos legais;

- que os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu este 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 às quais o titular pessoa física, ou mesmo jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

- que o Primeiro Conselho de Contribuintes tem-se posicionado favoravelmente quanto a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como se verifica no Acórdão nº 104-18.307, da Sessão de 19/09701;

- que o impugnante confessa que não teve a cautela de manter guardadas todas as anotações, ficando impossibilitado de comprovar todas as operações, fls. 164. No 189, 190, 221/223, 257, 269/270, 336 e 365/366, especificando recebimentos e pagamentos, sem vincula-los às datas efetivas de ocorrência, o banco específico e o documento, tornando impraticável sua verificação;

- que, certamente, é facultado ao contribuinte como profissional autônomo a escrituração de livro-caixa, para efeitos de controle dos seus rendimentos, conforme dispositivos legais, tais como o art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990 e o art. 4º, inciso I da Lei nº 9.250, de 1995;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

- que, no entanto, o contribuinte não apresentou à fiscalização oportunamente um livro-caixa, cuja escrituração, tanto das receitas como das despesas, corresponde a requisito indispensável para a dedução das despesas autorizadas pela legislação, conforme o § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990;

- que, contudo, faz-se necessário ainda a anexação de contratos de prestação de serviços e realização de obras, os documentos probatórios dos efetivos recebimentos, identificando depositante, data e valor, e os pagamentos efetuados, vinculando cheques, banco, data e valor, para identificação individualizada no comparativo livro-caixa e extrato. Impraticável reconhecer o que se trata de ressarcimento de despesas/compras e rendimentos-remuneração de serviços prestados, sem a devida correição;

- que ressaltamos que está bem comprovada a atividade do contribuinte, com documentação farta; no entanto, não foram apresentados contratos de prestação de serviços, comprovantes de recebimentos de honorários pela execução dos trabalhos e a respectiva escrituração especificada de livro-caixa, contemplando estas receitas e despesas da atividade desenvolvida pelo contribuinte, de tal sorte que individualizadamente pudesse identificar e comprovar a natureza do depósito;

- que a forma de contratação verbal e as anotações em folhas de caderno ou agendas não são documentos fiscais hábeis para comprovação da contabilidade do profissional e não fazem prova a seu favor. Sendo que o próprio contribuinte admite que não teve a cautela de manter guardados todos os documentos para comprovar as operações. Portanto, não se pode aceitar como justificativa para elidir o lançamento de forma genérica;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

- que o impugnante fundamenta ainda parte de sua defesa em declarações, fls. 129 a 134. Como podemos ver pela legislação, § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, há 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;

- que se chega à conclusão que para os depósitos listados nas planilhas às fls. 113 a 117, consolidadas à fls. 142, referente ao ano-calendário de 1998, não foram apresentados elementos comprobatórios hábeis, cujo ônus é do recorrente, de tal sorte a elidir a infração em pauta. Portanto, firmo a minha convicção de manter a tributação dos valores em questão, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no que concerne à renda presumida, assim considerados depósitos bancários de origem não comprovada, tratando-se de presunção "juris tantum", autorizada pela legislação ordinária, tendo sido o contribuinte devidamente intimado por duas vezes;

- que em relação à multa de ofício qualificada no valor de 150%, entendemos como provado nos autos o intuito do agente, pois verificado que o contribuinte não declarou a totalidade de seus rendimentos, omitindo, mesmo que parcialmente, informações às autoridades fazendárias;

- que em relação aos juros de mora calculados à base da variação da taxa SELIC esclareça-se ao contribuinte que o Governo Federal, ao modificar a forma de cálculo do percentual da taxa de juros mensais a ser cobrada dos contribuintes com obrigações tributárias em atraso, elevando-os para patamares mais aproximados daqueles que ele, Governo, remunera seus títulos da dívida pública, nada mais fez do que uma tentativa de equalizar a situação para com o erário, sendo que a legislação é clara quando trata a taxa SELIC como juros de mora, portanto, não há o que se discutir sobre uma alegação de tratar-se de "correção monetária" figura extinta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

As ementas que consubstanciam a decisão dos Membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, são as seguintes:

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

Exercício: 1999

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS – LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS BANCÁRIOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – Caracteriza como omissão 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, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

#### DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS

Não tendo o contribuinte comprovado o efetivo dispêndio com médico/dentistas/hospitais, é de se manter o lançamento.

MULTA QUALIFICADA – Mantém-se a multa qualificada de 150%, tendo sido verificado o intuito de fraude, com conseqüente redução do montante de imposto devido.

#### TAXA SELIC – APLICABILIDADE

Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos a partir de abril de 1995, incidem juros de mora equivalentes à taxa SELIC para títulos federais.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 07/02/03, conforme Termo constante às fls. 427/429 e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (10/03/03), o recurso voluntário de fls. 430/458, no qual demonstra irresignação contra



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 485, dos autos do processo, a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

VOTO VENCIDO

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.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos se verifica que a discussão, neste Colegiado, se restringe a 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, ou seja, tributação sobre depósitos bancários sob a ótica do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à glosa de despesas médicas, além da matéria não ter sido objeto do recurso, é de se observar que a dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados, informados na Declaração de Ajuste Anual, e comprovados, quando requisitados pela autoridade lançadora, através da apresentação da documentação hábil e idônea. Desta forma, é de se manter a glosa efetuada, por falta de comprovação através da apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor do pagamento declarado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

Quanto à matéria em discussão o recorrente alega, 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.

De início cabe esclarecer, que a jurisprudência administrativa trazida aos autos pelo suplicante, nada tem haver com a espécie lançada, já que se refere a lançamentos respaldados em leis anteriores à edição da Lei nº 9.430, de 1996.

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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 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 (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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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

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

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

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

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

**Lei n.º 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 n.º 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 a 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

§ 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.”.”

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcrito 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 observará 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);

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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 o critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares.

Pode-se concluir, ainda, que:

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

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

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

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados ou não tributáveis, cabe a constituição de crédito tributário como



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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

V – na hipótese de créditos 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 ou não tributáveis, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda a exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

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

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

Pelo exame dos autos se verifica que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, nada esclareceu de fato a não ser a circunstância de que exerce a atividade de engenheiro civil.

Tem razão o relator da matéria em Primeira Instância quando asseverou que está bem comprovada a atividade do contribuinte, com documentação farta; no entanto, não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

foram apresentados contratos de prestação de serviços, comprovantes de recebimentos de honorários pela execução dos trabalhos e a respectiva escrituração especificada de livro-caixa, contemplando estas receitas e despesas da atividade desenvolvida pelo contribuinte, de tal sorte que individualizadamente pudesse identificar e comprovar a natureza do depósito.

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.

Já observou o Relator em Primeira Instância, que a forma de contratação verbal e as anotações em folhas de caderno ou agendas não são documentos fiscais hábeis para comprovação da contabilidade do profissional e não fazem prova a seu favor. Sendo que o próprio contribuinte admite que não teve a cautela de manter guardados todos os documentos para comprovar as operações. Portanto, não se pode aceitar como justificativa para elidir o lançamento de forma genérica.

Ora, 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. Assim, considerando que o fiscalizado não efetuou a comprovação da origem dos recursos é de se manter o lançamento tributário nesta parte.

Quanto à aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada tenho a seguinte posição:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

Verifica-se na peça defensiva que o suplicante entende ser improcedente a aplicação da multa qualificada, amparado na convicção de que é incabível o agravamento da multa, quando não comprovado nos autos, que a ação ou omissão do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

Como já relatado, o presente processo diz respeito à exigência de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito, mantida em nome do autuado em instituições financeiras, em relação aos quais, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários. A autuante fundamentou a aplicação da multa de 150% sob a consideração de que "ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte não declarou a totalidade de seus rendimentos omitindo total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito privado interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos devidos por lei".

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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 n.º 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 receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a manutenção de contas bancárias em nome do titular a margem da declaração de rendimentos da pessoa física, sem a devida comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, dentro dos limites e condições estabelecidos no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, a falta pura e simples de inclusão de algum bem em sua Declaração de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

Bens e Direitos, pode ser um indicativo de omissão de rendimentos, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base depósitos bancários em nome e movimentados pelo contribuinte fiscalizado, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que foi a de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos rendimentos 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.

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 presunção legal de omissão de rendimentos em razão dos créditos que transitaram em conta corrente em nome do contribuinte, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável sursurpia 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, movimentação bancária em



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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.

A conta bancária em nome do contribuinte, omitida na declaração de rendimentos, ou a falta de inclusão na Declaração de Bens e Direitos de bens adquiridos, por si só não tem o condão de caracterizar presunção de omissão de rendimentos. O que pode caracterizar presunção de omissão de rendimentos são os depósitos bancários ou investimentos cuja origem dos recursos não seja suficientemente comprovada, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se trata 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 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 simples presunção de omissão de rendimentos é semelhante, já que a presunção legal é de que o 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 de rendimentos/receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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 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, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

"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 n.º 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 n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11065.004257/2002-72  
Acórdão n.º : 104-19.841

simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.”

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

“MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996.”

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

“MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão n.º. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.”

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

“DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos -” notas fiscais frias “-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.”

Acórdão n.º. 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

“MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

“MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.”

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11065.004257/2002-72  
Acórdão n.º : 104-19.841

fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

"Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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

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

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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

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

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

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

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

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

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11065.004257/2002-72  
Acórdão n.º : 104-19.841

ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão n.º. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

“COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 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 n.º 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 a operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.”

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11065.004257/2002-72  
Acórdão n.º : 104-19.841

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

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

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

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

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

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

**“MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.”**

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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, no caso em questão, o fato de o contribuinte não ter logrado comprovar a origem de parte dos valores creditados em contas de depósitos ou de investimentos em instituição financeira, por si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que 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.

Quanto à argumentação apresentada pelo recorrente de que a aplicação da taxa SELIC é inadmissível, já que desobedece regra contida no art.161, § 1º do CTN e art. 192, § 3º da CF, não tem razão o interessado, pelos motivos abaixo elencados.

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

É meu entendimento, acompanhado pelos 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 dos chamados 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.

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 deva inaplicar 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 vetá-la-ia, nos termos do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

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.

Desta forma, entendo que 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.

Para ampliar a argumentação do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves, nobre colega desta Quarta Câmara, exposto em vários acórdãos de sua lavra, principalmente o de nº 104-18.222, de 22 de agosto de 2001, donde destaco os fundamentos abaixo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

"Quanto a SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto "fortiori legis", impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União."

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 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 17 de março de 2004

  
NELSON MALLMANN



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, Redator

Apesar da grande admiração e respeito que dedico ao ilustre relator, decorrente do longo convívio nesta casa, onde sempre demonstrou sapiência, vou me permitir divergir parcialmente de seu posicionamento, no presente caso, ao seu posicionamento em relação a tributação com base em depósitos bancários como omissão de rendimentos.

Quero esclarecer, já de início, que a exemplo do relator não vejo óbice a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, apenas discordando quanto ao fato de não serem considerados como recursos, de modo a justificar os depósitos, a existência de outros rendimentos já tributados, inclusive àqueles objeto da mesma acusação.

Firmei posição nessa linha quando do julgamento do recurso nº 129.196, em 05 de novembro de 2002, que resultou no acórdão nº 104-19.068, assim ementado na parte que interessa:

Como fundamentos de decidir no citado Acórdão, colhido à unanimidade de votos, fez o douto Relator as seguintes ponderações a respeito do tema:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

“Que, inexistia na legislação vigente, em relação às Pessoas Físicas, qualquer obrigação no sentido de que mantivessem escrituração regular ou registro de suas operações.

Que, antes da Lei 9.430, a tributação com base em depósitos bancários sempre foi amenizada por construções jurisprudenciais, em razão dos valores a que chegavam as exigências.”

Que, pelas mesmas razões, se chegou a edição do Decreto Lei 2.471/98, que determinou o cancelamento e arquivamento dos processos administrativos envolvendo exclusivamente depósitos bancários.

Com essa motivação, concluí que a norma legal estampada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, matriz legal do art. 849 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, não autoriza a desconsideração de recursos comprovados e/ou tributados para dar respaldo aos valores depositados/creditados em contas bancárias, ainda que de forma parcial, independentemente de coincidência de datas e valores.

Com essa mesma sensibilidade, embora em situação diferente, o julgamento proferido pela DRJ – Curitiba no Processo nº 10950.003940/2002-45, no qual o relator do Acórdão assim se posicionou:

“Penso que esse comando se verteu no sentido de que fossem analisadas as circunstâncias de cada crédito ou depósito, buscando averiguar a plausibilidade de ter ocorrido, em cada um deles, o fato indispensável ao surgimento da obrigação tributária: o auferimento de renda.

Penso também que, ao executar essa tarefa, o servidor fiscal não pode abstrair-se da realidade em que vivem as pessoas, inclusive ele próprio. Deve, até pela própria experiência empírica, ter em mente que ninguém vive em um mundo ideal onde todas as operações e gastos são documentados e registrados como deveria ocorrer na contabilidade de uma empresa, e que pequenas divergências devem ser relevadas, desde que as ocorrências,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

*analisadas como um conjunto, se apresentem de forma harmônica, formem um contexto coerente."*

Por outro lado, considerando que a tributação com base em depósitos bancários não presume o consumo de renda, é inaceitável que num primeiro momento a Fazenda acuse o contribuinte de omissão de receitas e, logo em seguida, recuse esses mesmos rendimentos como prova de recursos para cobrir posteriores omissões.

Por todas essas razões, não vejo impedimento algum em considerar que a omissão de rendimentos detectada e tributada em um mês seja suficiente para justificar a omissão presumida de rendimentos e caracterizada pelos depósitos bancários nos meses seguintes.

É certo também que, embora inquestionável a presunção estatuída pela Lei 9.430/96, não se pode dar a ela força revogatória em relação ao conjunto de outros dispositivos legais que sempre atribuíram aos rendimentos declarados e/ou tributados o efeito de justificar acréscimos patrimoniais.

Exemplo clássico disso ocorre nos casos de omissão de rendimentos ou redução do lucro nas empresas que, por força de presunção legal e após a tributação nas Pessoas Jurídicas, são considerados como distribuídos aos sócios e perfeitamente admitidos como recursos para justificar eventuais acréscimos patrimoniais das Pessoas Físicas.

Desta forma, considerando que as omissões detectadas e tributadas em um mês justificam as omissões identificadas em meses posteriores, no caso dos autos, deve a imputação assim ser mitigada:



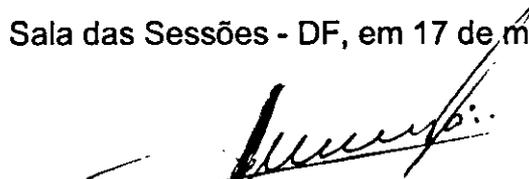
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11065.004257/2002-72  
Acórdão nº. : 104-19.841

Ano: 1998 mês	Base de Cálculo no Auto	Base de Cálculo Mantida	Saldo a Apropriar
janeiro	13.465,00	13.465,00	
fevereiro	11.361,06	-	(2.103,94)
março	34.745,18	32.641,24	-
abril	14.688,52	-	(17.952,72)
maio	15.077,84	-	(2.874,88)
junho	20.995,28	18.120,40	-
julho	14.161,03	-	(3.959,37)
agosto	46.242,23	42.282,86	-
setembro	36.393,54	-	(5.889,32)
outubro	31.575,55	25.686,23	-
novembro	31.769,89	6.083,66	-
dezembro	47.311,81	41.228,15	-
	317.786,93	179.507,54	

Sob tais considerações, entendendo ser de Justiça e atender os princípios da razoabilidade, concordando com as demais colocações do ilustre relator, voto no sentido de reduzir a base tributável relativa a depósitos bancários no ano base de 1998, para R\$ 179.507,54.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2004

  
JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO