



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Recursos nº : 142.005 – VOLUNTÁRIO E “EX-OFFÍCIO”
Matéria : IRPF – EX: 2001
Recorrentes : 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS e PAULO CÉSAR SCHNEIDER
Sessão de : 16 de junho de 2005
Acórdão nº : 102-46.846

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO *EX OFFICIO* – Tendo a Turma Julgadora *a quo* ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

NORMAS PROCESSUAIS – VIGÊNCIA DA LEI – A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de renda omitida com suporte na existência de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, decorre da norma contida no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, é de caráter relativo e transfere o ônus da prova em contrário ao contribuinte.

Preliminar rejeitada.
Recurso de ofício negado.
Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por 4ª TURMA/DRJ/PORTO ALEGRE/RS e PAULO CÉSAR SCHNEIDER.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator), José Oleskovicz e Silvana Mancini Karam que provêm o recurso de ofício para restabelecer a qualificação da multa e o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que provê parcialmente para restabelecer a multa qualificada exclusivamente em relação ao montante pago pelo contribuinte. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei 10.174, de 2001. Vencido o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo que a acolhia. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.
Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 03 MAR 2006

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Recurso nº : 142.005
Recorrentes : 4ª TURMA DRJ/PORTO ALEGRE/RS e PAULO CÉSAR SCHNEIDER

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a decisão de primeira instância, consubstanciada pelo Acórdão DRJ/POA nº 3.783, de 26 de maio de 2004, fls. 3.619 a 3.648, na qual mantida parcialmente a exigência do crédito tributário decorrente de infração à legislação reguladora do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, caracterizada por omissão de renda na Declaração de Ajuste Anual – DAA relativa ao exercício de 2001, apurada com suporte em presunção legal centrada no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996.

Como a parte exonerada do crédito tributário superou o limite estabelecido no art. 2º da Portaria MF nº 375, de 2001, constitui matéria em análise nesta instância, o recurso de ofício interposto pelo presidente da referida Turma.

O crédito tributário tem por referência o ano-calendário 2000, e é composto pelo referido tributo, os juros de mora, e a multa qualificada, com suporte no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, considerando a Autoridade Fiscal que a situação denota a intenção do contribuinte em não cumprir as determinações legais e de omitir os rendimentos obtidos em atividade comercial em sua declaração de ajuste anual, fl. 252.

Conforme Relatório da Ação Fiscal, fls. 230 a 254, o sujeito passivo entregou os extratos bancários de suas contas que possuía no Banco do Brasil S/A, 22.144-9, ag. 2.987-4, e na Caixa Econômica Federal, 27.427-9, ag. 490, em Novo Hamburgo, RS, e que teriam finalidade de servir para utilização por empresas, por ele identificadas, para movimentação financeira de desconto de duplicatas, mediante pagamento de comissão de 3%, em razão de se encontrarem impossibilitadas de transitar pelo sistema bancário.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

As empresas que utilizavam as ditas contas e com as quais o sujeito passivo realizava serviços de representação comercial, conforme indicado no Termo de Prestação de Esclarecimentos, fl. 12, eram:

Matritec Ind de Matrizes Ltda, CNPJ 00.849.304/0001-28;
Lisete Teresinha dos Santos Calçados, CNPJ 00.741.402/0001-47;
Argel Calçados Ltda, CNPJ 92.340.926/0001-44;
Calçados Magiory Ltda, CNPJ 91.293.787/0001-82;
Intrecceato Imp e Exp Ltda, CNPJ 02.086.349/0001-13;
Ind e Com de Calçados Camila Ltda, CNPJ 93.672.459/0001-12;
Dayflex Borrachas Ltda, CNPJ 01.056.429/0001-63.

Referidas empresas emitiram declarações, com firmas reconhecidas em tabelionatos, nas quais confirmaram a dita utilização, fls. 13 a 19, no entanto sem que fossem acompanhadas de documentos comprobatórios dos fatos de fundo.

Em seguida a essa informação, a Autoridade Fiscal solicitou às referidas empresas informação a respeito dos motivos da terceirização no uso de conta bancária e para que comprovassem os fatos com cópias de notas fiscais e faturas que dessem suporte aos lançamentos, bem assim, cópias dos livros Diário e Razão que contivessem a escrituração de tais dados.

A empresa Matritec confirmou a participação deste sujeito passivo e enviou as cópias das notas fiscais, fls. 43 a 48, e cópia das fls. Do livro Diário, fls. 49 a 58.

Da mesma forma as empresas Ind. E Com. De Calçados Camila Ltda, fls. 59 a 82; Lisete Teresinha dos Santos Calçados ME, fls. 83 a 88.

As demais, Argel, Calçados Magiori, Dayflex e Intrecceato, não foram localizadas porque mudaram de endereço, AR's às fls. 34, 35, 36, e 37.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

A Autoridade Fiscal não considerou tais documentos suficientes para comprovar as relações de fundo e, mediante Termo de Constatação e Intimação, solicitou ao sujeito passivo a comprovação da origem dos depósitos e créditos nas contas bancárias indicadas.

O representante legal do sujeito passivo, Winicius Alves da Rosa, OAB/RS 35.504, atendeu a solicitação reiterando a argumentação anterior, e juntou cópia de notas fiscais da empresa Calçados Magiory Ltda, e cópias de extratos da Caixa Econômica Federal em nome de seu representado, nos quais presente relação de descontos de duplicatas contra diversas empresas, com vencimentos nos meses de junho a outubro, fls. 177 a 189.

A Autoridade Fiscal, então, solicitou ao contribuinte os comprovantes de negociação dos ditos títulos, onde evidenciados os deságios, valores, entre outros dados característicos a essas transações, fl. 197.

E, em 14 de outubro de 2003, este apresenta comunicado, no qual informa sobre a atividade desenvolvida de empréstimos a terceiros, praticada também no ano-calendário de 2000, ilicitamente, sem registro de pessoa jurídica, porque não era intenção nela permanecer.

Informou sobre a dificuldade em organizar tais documentos em face da falta de arquivos, e pediu mais prazo para a comprovação. Elaborou planilha contendo a apuração estimada dos empréstimos com caução de duplicatas e juros praticados, Anexo I, outra com empréstimos com caução em cheques pré-datados, anexo II, e outra contendo a consolidação do montante, Anexo III.

Ainda, que os valores de face dos títulos encontram-se contidos nos Extratos de Movimentação de Títulos – SICOB, emitidos pela CEF, anexos. Quanto ao valor de aquisição, dada a ausência de registros, não pode identificar.

A margem estimada de deságio ou juros, seria de 3%. A conta bancária junto à CEF teria movimentação exclusiva centrada nos descontos de duplicatas e cheques pré-datados.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Elaborou demonstrativos dos valores correspondentes às transações, nele estimando os juros ou deságios, do qual resultou um total de rendimentos tributáveis de R\$ 199.487,91, fls. 208 a 217.

Não satisfeita com esse posicionamento, a Autoridade Fiscal formalizou a exigência tributária, mediante Auto de Infração, de 3/11/2003, fls. 221 a 227, com ciência na mesma data, fl. 222.

Na conta junto ao B do Brasil S/A, movimentação financeira de R\$ 167.733,83, enquanto na Caixa Econômica Federal, R\$ 6.748.565,78, no ano considerado, fl. 10.

Em 27 de novembro de 2003, o patrono do sujeito passivo comunica a Administração Tributária sobre a concordância com a exigência quanto à parte considerada pelo sujeito passivo como rendimentos percebidos e não declarados, em valor de R\$ 199.487,91, da qual resultou IR de R\$ 54.859,18, multa de ofício não qualificada de R\$ 54.859,18 e os juros, a qual pediu aparte do crédito para que optasse pelo parcelamento especial concedido pela lei nº 10.684, de 2003, fl. 260.

Não satisfeito com a exigência tributária restante, o patrono do sujeito passivo interpôs impugnação, fls. 278 a 315, na qual pediu pela nulidade do feito pela matéria resultar de dados da CPMF, proibida de ser utilizada antes da LC nº 105, de 2001, e da lei nº 10.174, de 2001.

Pedido pela nulidade do feito em razão da comprovação da origem dos valores depositados, e por conter erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que o sujeito passivo cedia a conta para que algumas das empresas identificadas obtivessem o acesso ao sistema financeiro.

Quanto ao vínculo mantido com as empresas protestou o recorrente pela acolhida da tese em razão de ter o Auditor-Fiscal utilizado uma única operação de desconto para considerar que esta não externava qualquer vínculo por se encontrar escriturada via Caixa, e assim entender quanto às demais. No entanto,



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

essa duplicata encontra-se identificada nos extratos de descontos de títulos da CEF, conforme cópia que junta à impugnação.

Alegou o recorrente, ainda, que em vista das declarações emitidas pelas empresas e das notas fiscais apresentadas deveria o Auditor-Fiscal, exigir crédito tributário junto a essas pessoas.

Argumentou, também, que em obediência ao princípio da verdade material, deveria o Auditor-Fiscal não optar pela presunção legal, mas buscar exigir o crédito tributário dos verdadeiros sujeitos dessas relações. Explica que a verificação fiscal apontaria a inexistência de conta-corrente bancária em nome dessas empresas, fato que, aliado às declarações apresentadas e às notas fiscais emitidas, permitiria excluir dos depósitos e créditos considerados, tais valores.

Outro aspecto de nulidade seria dado pela comprovação dos valores depositados como decorrentes de transações de desconto de títulos de terceiros ou troca de cheques pré-datados. A alegação da Autoridade Fiscal de que poderia ser a movimentação decorrente de vendas da empresa da qual o sujeito passivo participa a Yashi Solados mostra-se impossível de comprovar em razão da diversidade de produtos das proprietárias dos títulos (que identificou, fls 300 e 301).

O patrimônio declarado do sujeito passivo não é compatível com a movimentação financeira e os rendimentos considerados omitidos.

Alegou que poderiam ter sido solicitadas cópias dos cheques emitidos para demonstrar que os créditos não possuíam vinculação com os pagamentos efetuados através de cheques.

Utiliza o fato de a Autoridade Fiscal ter citado no Relatório da Ação Fiscal, fl. 252, as atividades financeira e de *factoring* como origem dos recursos depositados para caracterizar a penalidade de maior ônus, para reforçar seu posicionamento quanto às atividades, mas não as considerou para justificar os créditos bancários.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Contestou o recorrente a qualificação da multa considerando que não se encontra comprovado o intuito de fraudar o fisco. A falta de apresentação da declaração de rendimentos e o lançamento por presunção não permitem caracterizar os requisitos da norma.

Documentos que integraram a impugnação foram juntados às fls. 317 a 399.

Julgado em primeira instância, o feito foi considerado procedente em parte, conforme Acórdão DRJ/POA nº 3.783, de 26 de maio de 2004, fls. 3.619 a 3.648.

Nesse ato, rejeitados os aspectos de nulidade contidos na Impugnação – quebra de sigilo bancário e irretroatividade da LC nº 105, de 2001 e da lei nº 10.174, de 2001 – e quanto ao mérito, considerado que os depósitos bancários tem origem comprovada no desconto de títulos, com verificação por amostragem, dos dados dos Extratos de movimentação de títulos – SICOB, fls. 381 a 1.855, e que tais dados correspondem a algumas das notas fiscais anexadas pelo sujeito passivo, identificadas às fls. 3.640 e 3.641.

Considerou a Relatora que cabe investigação a respeito da natureza dos valores recebidos, mas que a infração cometida será outra, citando como exemplo a “omissão de rendimentos percebidos de pessoa jurídica”, de acordo com o que determina a norma contida no artigo 42, § 2º da lei nº 9.430, de 1996.

Decidido, então, pela exclusão da base tributável, de todos os valores consignados sob rubrica “CRED SICOB” e “SICOB 1D”, em virtude de tais valores serem referentes à disponibilização de recursos de títulos quitados de outras empresas (desconto de duplicatas), que estavam na carteira de cobrança simples do autuado, não representando rendimentos, sendo tributável somente a diferença entre o valor cobrado pelo banco e creditado em conta (principal mais juros) e o valor da compra do título.

Mantidos os demais valores em razão da falta de comprovação.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

A multa de ofício qualificada foi mantida pela Relatora, que adotou tese para esse fim centrada na presença do intuito de praticar a infração, mas constituiu voto vencido, sendo a penalidade reduzida em função da falta de documentos a justificar a fraude, não podendo esta constituir “fato dedutivo”, conforme trecho transcrito em seguida:

“O fato de que ‘...ficou evidenciado o intuito de sonegação, na medida em que o contribuinte não declarou a totalidade de seus rendimentos, omitindo, parcialmente, informação que devia ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito interno...’, conforme Relatório da Atividade Fiscal, fls. 252, no nosso entendimento, é dedutivo e não é motivador para a qualificação da multa com alíquota de 150%.”

Finalizado o voto vencido com informação de que a parte da base de cálculo mantida foi de R\$ 699.078,21, nesta já considerada a renda tributada pelo sujeito passivo.

O recurso voluntário conteve questão presente na peça impugnatória que, no entender do patrono, não foi observada na decisão *a quo*.

Segundo o entendimento, estaria integralmente comprovado que os depósitos e créditos bancários não pertencem ao sujeito passivo, mas, apenas, a terceiros, e a exigência deveria ser efetivada contra estes últimos.

Com fundamento no artigo 1º, § 1º da IN SRF nº 246, de 2002, e nas declarações prestadas pelas empresas, alegação no sentido de que a Autoridade Fiscal deveria provar em contrário, para então optar pela presunção.

Em obediência ao princípio da verdade material, deveria o Auditor-Fiscal buscar o crédito tributário junto aos verdadeiros sujeitos dessas relações. A verificação fiscal apontaria a inexistência de conta-corrente bancária em nome dessas empresas, fato que, aliado às declarações apresentadas e às notas fiscais emitidas, permitiria excluir dos depósitos e créditos considerados, tais valores.

Reiterada a questão da irretroatividade da LC nº 105, de 2001.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Depósito recursal, fl. 3.670.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, flowing letters.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

Considerando que a decisão alberga dois recursos, conveniente separar os assuntos.

1. Recurso de Ofício.

O crédito exonerado motivador do recurso de ofício decorre do afastamento de parte dos rendimentos omitidos apurada com suporte no artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996, e, também, do entendimento de que a infração não teve característica de crime.

A apresentação de dados da movimentação de títulos junto à Caixa Econômica Federal através dos Extratos de Movimentação de Títulos – SICOB, constituiu indício de outra atividade exercida pelo sujeito passivo, além daquela de proprietário e gerente de empresa – Yashi Solados Ltda, fl. 302, (conforme DAAS, fl. 8, natureza= 2, Profissional liberal ou autônomo sem vínculo de emprego, e código= 252, Administrador, contador, auditor e afins, segundo consta do Manual de Preenchimento para esse exercício)

Estando provado que parte dos créditos bancários corresponde a desconto de títulos de terceiros, evidente que a origem de tais valores encontra-se justificada, e deve ser diminuída da base de cálculo.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Quanto à parte do crédito relativa ao afastamento da multa qualificada, permito-me discordar dos dignos julgadores que entendem de forma diversa da Relatora.

A norma contida no artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996, determina punição de maior ônus financeiro quando a infração cometida denotar presença do *ânimo* do sujeito passivo em cometê-la.

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

(...)

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

Observe-se que a norma tem por referência o “*evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502,*”.

As normas que contêm a definição do evidente intuito de fraudar, são aquelas que dão contornos aos crimes de sonegação, fraude e conluio, como descrito no texto transcrito a seguir (artigos 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502, de 1964):

“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 o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Assim, o evidente intuito de fraudar a que se refere a dita norma não pode ser interpretado no sentido restrito da fraude, mas diz respeito à caracterização das atitudes previstas para a sonegação, fraude e o conluio porque toma por referência "o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502". Então, tal tipo de infração é caracterizado por qualquer das ações referidas nos ditos artigos, quando *dolosas*¹.

¹ DOLO - Do latim dolus (artifício, manha, esperteza, velhacaria), na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano, ou manejo, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem. Mas, este é o sentido de dolo, na acepção civil. No sentido penal, dolo é o desígnio criminoso, a intenção criminosa em fazer o mal, que se constitui em crime ou delito, seja por ação ou por omissão. Na acepção civil, o dolo é vício do consentimento, sendo seu elemento dominante a intenção de prejudicar (animus dolandi). É ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido. Assim, ele se dirá principal ou essencial, incidental ou acidental.

São requisitos do dolo civil:

- 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 contrato por ele conseguido;
- d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo.

Dolo. Em sentido penal, dolo consiste na prática de ato ou omissão de fato, de que resultou crime ou delito, previsto em lei, quando quis o agente o resultado advindo ou assumiu o risco de produzi-lo. Daí advém a compreensão do dolo direto ou indireto.

Direto (dolus in re ipsa habet), também dito dolo específico, é o que resulta da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa.

A intenção do agente é, no dolo determinado, direta.

Indireto (dolus indeterminatus determinatur eventu), quando a intenção de praticar o crime não traz a preocupação ou o desejo de conseguir o resultado, embora o agente tenha assumido o risco de produzi-lo, mesmo sem querê-lo ou prevê-lo. A intenção do resultado é, aí, indireta positiva, assim dita para distinguir a que advém da culpa, que é indireta negativa.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Como a parte final das duas primeiras normas faz referência às ações (*dolosas*) isoladas ou em conluio entre duas ou mais pessoas para *impedir ou retardar* a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais, ou ainda, *impedir ou retardar* o conhecimento por parte da autoridade fazendária: da ocorrência do fato gerador, da sua natureza ou circunstâncias materiais, das condições pessoais do contribuinte, o que difere estes tipos de infrações daquelas normalmente apuradas em procedimento de ofício, é a presença do ânimo de cometê-las: o dolo.

Pois, pela parte final do texto usado para definição do evidente intuito de fraudar, qualquer das ações consideradas de caráter objetivo poderiam ter maior gravame. Assim, p. ex. uma declaração inexata, por omissão de um dado, poderia ter conotação de tentativa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária (...).

Neste ponto da tese, uma pequena digressão.

Regra geral as infrações tributárias tem caráter objetivo, isto é não vinculam o agente infrator à sua prática, nem à exigência, motivo para que a Administração Tributária possa atribuir multas a terceiros não diretamente vinculados aos fatos e às pessoas jurídicas, entes abstratos que não detêm o poder volitivo.

Sacha Calmon Navarro Coelho² indica três motivos para o caráter *objetivo* das infrações tributárias: (a) a possibilidade de transferir as multas, que estaria vedado caso prevalecesse a subjetividade; (b) impossibilidade de punir as pessoas jurídicas considerando que estas não possuem vontade; e (c) a ignorância e o erro de interpretação que podem ser argüidos como suporte ao não cumprimento da obrigação tributária.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2.^a Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, págs. 29 e 30.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Este último, é reforçado pelo caráter heterônomo da norma tributária que, diferentemente daquelas oriundas dos ajustamentos entre as partes, incide independentemente da vontade do destinatário.

A subjetivação do ato infracional implica na existência de duas infrações, a primeira vinculada ao Direito Tributário, dada pelo não pagamento do tributo, enquanto a segunda, pela presença do elemento volitivo no ato infracional, exteriorizado pelos documentos e demais indicativos componentes do suporte fático.

Assim, a ação incorreta além de constituir infração à norma tributária, contém atributo daquelas sujeitas à verificação de sua ocorrência pela justiça, para fins de exteriorização e punição pelo Direito Penal.

Retornando ao assunto em análise, o que caracteriza o evidente intuito de fraude, é o conjunto dos fatos que se encontram ligados à ação infratora, inclusive esta, caracterizando as condutas descritas na parte final das normas, acrescidas do *intuito doloso*.

Seguindo essa interpretação, correta a Autoridade Fiscal ao descrever o conjunto de fatos que permitiram qualificação da penalidade, pois ele é a referência para caracterizar o "*evidente intuito de fraude*" previsto na norma do artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996.

Agrupando os fatos que compõem o conjunto de infrações, verifica-se que as omissões de rendimentos não ocorreram de forma *independente* da vontade do sujeito passivo.

De início, conveniente lembrar da presunção ficta presente na Lei de Introdução ao Código Civil³ que determina não ser permitido a ninguém alegar desconhecimento das normas para fins de não cumprir as leis.

³ Decreto- Lei n.º 4.657, de 1942 – Lei de Introdução ao Código Civil - Art. 3º - Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Somando a essa premissa, o fato de que o sujeito passivo era proprietário de duas empresas, uma de calçados (solados) e outra de armarinhos, conforme declaração de bens, fl. 9, conclui-se que tinha pleno conhecimento e consciência de que a prática reiterada, habitual, de atividade comercial semelhante a de *factoring*⁴, ou de empréstimos de moeda mediante cobrança de juros, esta última não comprovada no processo, deve ser documentada e escriturada, e os seus resultados submetidos à incidência tributária, uma vez albergadas pela hipótese de incidência de diversos tributos, inclusive do Imposto de Renda.

Logo, permitido concluir que o ato de não inserir os significativos e múltiplos resultados positivos auferidos nessas transações, como rendimento tributável na declaração de ajuste anual, não externou uma simples declaração inexata, com infração de caráter objetivo, mas ao contrário, inexatidão *intencional*, caracterizadora de presença da subjetividade no ato infracional e motivo tanto para a penalidade de maior ônus, quanto para a correspondente investigação criminal.

Assim, apesar de apurada por presunção legal de renda omitida, a ação do infrator além de constituir infração à norma tributária, contém atributo daquelas sujeitas à verificação de sua ocorrência pela justiça, para fins de exteriorização e punição pelo Direito Penal.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício, para manter a decisão de primeira instância quanto ao crédito tributário exonerado com suporte nas operações de desconto de títulos, e dar provimento à parte que diz respeito à redução da penalidade de ofício.

⁴ Factoring - O contrato de factoring - ou, em vernáculo, faturização - é aquele pelo qual um industrial ou comerciante (faturizado) cede a instituição bancária (faturizador), total ou parcialmente, créditos oriundos de vendas efetuadas a terceiros, assumindo o cessionário o risco de não recebê-los, mediante o pagamento de determinada comissão a cargo do cedente. Se os créditos negociados são pagos ao cedente no momento da cessão (adiantamento) tem-se o que se denomina conventional factoring; se, por outro lado, os créditos são pagos no vencimento, surge a figura do maturity factoring. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

2. Recurso voluntário.

Quanto à irretroatividade da LC nº 105, de 2001, a interpretação deste que escreve é a mesma da decisão de primeira instância.

Trata-se de questão inerente ao direito processual tributário e não ao direito tributário substantivo, pois voltada às formalidades necessárias ao procedimento e aos meios de investigação do Fisco, uma vez que o acesso a tais dados não permite o lançamento, mas o aprofundamento das investigações sobre as atividades desenvolvidas pelos cidadãos brasileiros.

A exigência tributária não tem suporte na lei n.º 10.174, de 2001, nem na lei n.º 9.311, de 1996, mas no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, porque, como afirmado, esta se encontra vinculada ao direito substantivo.

Anteriormente à referida autorização, a Administração Tributária conhecia, via CPMF, eventuais discrepâncias entre a movimentação bancária de diversos cidadãos e a renda conhecida, mas devia levantar outros indícios significativos para que servissem de amparo à seleção do contribuinte e à investigação fiscal.

O que se vedava era a utilização dos dados da CPMF para a investigação fiscal de outros tributos, ou seja, restringia-se o poder de investigação do Fisco, mas não se proibia o lançamento com lastro em depósitos bancários, este amparado pelo artigo 42 da lei n.º 9.430, citada, vigente desde 1.º de janeiro de 1997.

Assim, verifica-se que até a publicação da lei n.º 10.174, de 2001, tais dados foram utilizados exclusivamente para a fiscalização da própria contribuição, o que demonstra o respeito à determinação legal vigente.

A norma ampliadora do poder de investigação do Fisco, somente foi aplicada após a revogação da dita proibição, o que caracteriza sua eficácia "para



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

frente”, pois, frise-se, somente a partir dela, deflagaram-se procedimentos investigatórios com suporte nesses dados.

A extensão aos períodos ainda não atingidos pela decadência é uma conseqüência natural de seu caráter processual. Iniciado o procedimento investigatório a partir da publicação da referida autorização, não há qualquer empecilho para a investigação de períodos anteriores a ela, pois a vedação contida na lei original foi respeitada durante seu período de vigência.

A corroborar o entendimento, o artigo 144, do CTN, que permite em seu parágrafo primeiro, a utilização da lei mais recente quando esta traga novos critérios de apuração, ampliação dos poderes investigatórios do Fisco e a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito.

Ressalte-se que o parágrafo segundo desse artigo não obsta a aplicação do primeiro, pois determina a exclusão dos tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, da determinação contida no caput sobre o lançamento reger-se pela lei então vigente, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma referencial sempre tem vigência no período anterior ao da incidência.

Rejeita-se a questão preliminar.

Passando ao mérito, verifica-se que o recorrente interpreta no sentido de que todos os créditos bancários têm a origem comprovada com as operações semelhantes as de *factoring* e com suporte nas declarações de autoria dos representantes das empresas que teriam utilizado de suas contas bancárias.

No entanto, não juntou nenhum outro comprovante além daqueles que já foram objeto de análise em primeira instância, nem fez referência a algum deles que não teria sido considerado nesta última.

Vale aqui salientar que as declarações das empresas não contém qualquer informação a respeito de valores, nem aos períodos de referência.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

No entanto, não juntou nenhum outro comprovante além daqueles que já foram objeto de análise em primeira instância, nem fez referência a algum deles que não teria sido considerado nesta última.

Vale aqui salientar que as declarações das empresas não contém qualquer informação a respeito de valores, nem aos períodos de referência.

Os valores excluídos da base de cálculo foram aqueles que constaram dos extratos de Movimentação de Títulos e que tinham relação com as notas fiscais apresentadas, porque provas efetivas do uso das contas.

Declaração não acompanhada de elementos de prova do seu objeto constitui elemento de pouca eficácia processual.

Assim, porque o ônus da prova em contrário à exigência correspondente à parte restante da base de cálculo do crédito tributário encontra-se com o sujeito passivo, a argumentação contida na peça recursal é ineficaz quanto ao mérito, porque despida de outras provas.

Isto posto, rejeito a pretensão contida na questão preliminar de irretroatividade dos efeitos da LC nº 105, de 2001, e quanto ao mérito, nego provimento ao recurso, em razão da ausência de outros documentos comprobatórios.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Redator designado

A questão posta a nossa apreciação deu-se em razão de divergência na motivação para imposição de multa majorada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) em razão de suposta prática pelo contribuinte de atos que dificultaram ou impediram o procedimento de fiscalização.

No presente caso, o eminente relator Conselheiro Naurý Frágoso Tanaka, para manter a multa majorada em 150%, parte da premissa seguinte:

“(…).

Retornando ao assunto em análise, o que caracteriza o evidente intuito de fraude, é o conjunto dos fatos que se encontram ligados à ação infratora, inclusive esta, caracterizando as condutas descritas na parte final das normas, acrescidas do intuito doloso.

Seguindo essa interpretação, correta a Autoridade Fiscal ao descrever o conjunto de fatos que permitiram qualificação da penalidade, pois ele é a referência para caracterizar o ‘evidente intuito de fraude’ previsto na norma do artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996.

Agrupando os fatos que compõem o conjunto de infrações, verifica-se que as omissões de rendimentos não ocorreram de forma independente da vontade do sujeito passivo.” (p. 15 do voto vencido, acórdão n.º 102-46.846).

(…)”.

Ocorre que a Autoridade lançadora deixou registrado no “Relatório da Ação Fiscal” (fls. 230/254), que a exasperação da penalidade aplicada se deu em virtude de haver o contribuinte: i) para o ano-calendário de 2000, informado na Declaração de Ajuste Anual que teria percebido rendimentos de apenas R\$ 34.074,48 (fls. 251/252); ii) em contas correntes bancárias, para o mesmo período, movimentou recursos no montante de R\$ 6.602.485,26 (fl. 251); e iii) admitiu o



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

sujeito passivo na presente relação jurídica tributária que emprestava dinheiro a terceiros, obtendo com isto elevados ganhos (fl. 252).

Presentes tais fatos, aquela autoridade concluiu:

“(...) os rendimentos não informados na sua Declaração de Imposto de Renda, nem tampouco oferecidos à tributação, durante o período auditado, resultantes da prática, repetida e continuada das atividades de instituição financeira e/ou factoring, refletem, em tese, o caráter doloso do fiscalizado de querer impedir que o fisco tomasse conhecimento dos fatos geradores do tributo - os rendimentos auferidos que motivaram os depósitos bancários em suas contas-correntes.” (fl. 252).

Firme na denominada teoria da vontade, que entendeu dar embasamento para a conceituação de dolo, adotado pela lei penal integrante de nosso ordenamento jurídico, o insigne relator originalmente indicado para o Acórdão sob análise, entendeu de manter a qualificação da penalidade aplicada, no que restou vencido.

O julgador Sr. Antônio Carlos Nunes (fl. 3.620), designado para redigir o voto vencedor, parte do pressuposto de que não estaria comprovado o “evidente intuito de fraude”, na medida em que: i) a movimentação bancária no montante de R\$ 5.704.172,86, teve sua origem comprovada por meio das operações de desconto de títulos perante à CEF; ii) os restantes R\$ 699.078,21, cuja origem dos recursos não foi comprovada, estão sendo tributados com respaldo na presunção legal “jûris tantum”, de que cuida o artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996 (fls. 3.645/3.646).

A jurisprudência deste Conselho consagra entendimento no sentido de que deve ficar evidenciada a intenção dolosa do contribuinte, sempre que restar qualificada a penalidade aplicada, devendo a autoridade preparadora, na fase



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

instrutória do procedimento, fazer aflorar tal comportamento, como faz prova, dentre outras, a ementa do Acórdão n.º 101-94.506, de 2004, cuja lavra foi do eminente Conselheiro Paulo Roberto Cortez, *verbis*:

“(...)”

MULTA AGRAVADA – Nos termos do art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, a simulação, a fraude e a sonegação em negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, devem ser comprovados pelas autoridades administrativas, lastreadas com provas incontroversas da existência material do delito, sob pena de se imputar ao contribuinte uma penalidade mais gravosa, sem estar presente à caracterização do delito.
“(...)”

Ora, como registrado no voto condutor do Aresto submetido ao reexame necessário, o fato apurado pela autoridade lançadora é meramente dedutivo, incapaz de ensejar a exasperação da penalidade pecuniária. Por outro lado, também não deve o julgador se deixar impressionar pelo volume das importâncias indicadas como base de cálculo da exação, vez que a qualificação da penalidade independe, não guarda qualquer relação com as importâncias consideradas como movimentadas por meio de contas correntes bancárias.

O que determina e autoriza a qualificação da penalidade, como foi registrado, é a prática do ato com o objetivo deliberado de sonegar o tributo.

Do dicionário Michaelis⁵ extrai-se a definição do vocábulo “evidente”, *verbis*:

“evidente: (adjetivo) 1. que se compreende sem dificuldade nenhuma, que não oferece dúvidas. 2. claro, manifesto, patente; óbvio. 3. que não pode ser contestado ou negado; incontestável, inegável. 4. plausível, convincente.”

14

⁵ MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa / São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.



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

Processo nº : 11065.005154/2003-19
Acórdão nº : 102-46.846

Partindo da definição transcrita, os fatos concretamente acontecidos, a autorizar a qualificação da penalidade, devem coadunar-se com a letra da lei, na qual ficou certo que a conduta praticada tem, necessariamente, que guardar relação absoluta com a certeza, a falta de dúvida, a caracterização absoluta da conduta praticada.

Destarte, iguala-se no particular a autoridade lançadora com os órgãos de julgamento, porquanto se àquela exaspera a penalidade sem motivo definido, incorre estas em semelhante equívoco, ao passo que não ajustam a pena à conduta. A não ser dessa maneira, estaria tanto o agente encarregado da imposição da penalidade quanto as autoridades julgadoras de primeiro ou segundo graus, albergando para o caso concreto, uma penitência maior que o pecado.

Na oportunidade, registre-se que na legislação penal de onde verifica-se a tipificação do ato praticado, é defeso para a formação do juízo de julgamento indícios, aparência ou mesmo intenção. O juízo de valor não permite concluir a prática de atos (supostamente ilícitos), com esteio tão-somente em provas indiciárias. Fosse assim a gramática portuguesa teria que contemplar como sinônimo de “evidente” o vocábulo “indício”.

Diante do exposto, e pelas circunstâncias dos autos, peço vênias ao nobre relator Conselheiro Naury Fragoso Tanaka, para confirmar a decisão de primeira instância, mantendo a desqualificação da penalidade.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho 2005.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA