



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Recurso nº. : 148.615 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II e JOAQUIM FERREIRA SILVA
FILHO
Sessão de : 25 de maio de 2006
Acórdão nº. : 104-21.622

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - VALORES RECEBIDOS EM RAZÃO DO EXERCÍCIO DA FUNÇÃO DE ADVOGADO - COMPROVAÇÃO - Quando os autos contiverem elementos seguros de que os depósitos questionados são originários de valores correspondentes a terceiros, recebidos em demandas judiciais em razão do exercício da função de advogado, não há, sob o manto do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, como tributar estes 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 falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de rendimentos tributáveis, ocasionando o retardamento do pagamento do imposto, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00 - LIMITE ANUAL DE R\$ 80.000,00 - FASE DE LANÇAMENTO - Para efeito

ju

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

de determinação final do valor dos rendimentos omitidos, não serão considerados os créditos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - PESSOA FÍSICA SUJEITA AO PAGAMENTO MENSAL DE IMPOSTO - IMPOSTO DECLARADO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO - É cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, III, da Lei nº. 9.430, de 1996, exigida isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º da Lei nº. 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II e JOAQUIM FERREIRA SILVA FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para subtrair da base de cálculo o valor de R\$ 31.062,45 e excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Remis Almeida Estol que, além disso, excluía a multa isolada do carnê-leão sobre os rendimentos declarados. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2006

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

Recurso nº. : 148.615
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II e JOAQUIM FERREIRA SILVA
FILHO

RELATÓRIO

O Presidente da Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ recorre de ofício, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, da decisão de fls. 778/799, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 440/448.

Da mesma forma, o autuado, JOAQUIN FERREIRA SILVA FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF 317.987.057-53, com domicílio fiscal no município de Vitória, Estado do Espírito Santo, à Rua José Alexandre Buaiz, nº 190, sala 817, Ed. Máster Tower, Bairro Enseada do Suá, jurisdicionada a DRF em Vitória - ES, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 778/799, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 808/822.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 23/12/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 440/448), com ciência através de AR em 24/12/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.487.317,19 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos das multas de lançamento de ofício qualificada de 150% e isolada de 150% e 75%, bem como dos juros de mora, calculados sobre o valor do imposto referente ao exercícios de 2000 correspondente ao ano-calendário de 1999.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora constatou as seguintes irregularidades:

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS: Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, em anexo, que passa a fazer parte integrante e indissociável do presente auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

2 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO: Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, em anexo, que passa a fazer parte integrante e indissociável do presente auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º e 3º, e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

3 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA: Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, em anexo, que passa a fazer parte integrante e indissociável do presente auto de infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997; e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

4 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, em anexo, que passa a fazer parte integrante e indissociável do presente auto de infração.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o exame se revelou necessário a partir da divergência apurada entre os rendimentos informados na declaração de Imposto de Renda do contribuinte e sua movimentação bancária (CMPF), informada pelas instituições financeiras em cumprimento ao disposto no parágrafo 2 do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996;

- que intimado a prestar esclarecimentos acerca da origem dos recursos utilizados para implementação da movimentação financeira em suas contas bancárias, o contribuinte comprovou que parte da movimentação financeira se referiu à profissão de advogado;

- que no decorrer da ação fiscal verificou-se que os rendimentos provenientes dessa atividade, recebidos de pessoas físicas e jurídicas, não foram totalmente oferecidos à tributação;

- que, além disso, restaram créditos cuja origem não foi comprovada através dos documentos apresentados ou por qualquer outro meio;

- que em decorrência, a presente ação fiscal constatou que o fiscalizado violou dispositivos da legislação tributária e que tais infrações resultaram na ocultação do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, incidente sobre os rendimentos omitidos, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

- que como as informações e os documentos relativos às contas bancárias que albergaram a movimentação financeira investigada não foram apresentados pelo fiscalizado, mesmo regularmente intimado para tanto, e em função desses documentos se tornarem indispensáveis ao andamento da fiscalização, nos termos do art. 4º, § 6º, do Decreto nº 3.724, de 2001, solicitamos os dados diretamente às instituições financeiras, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001;

- que, quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, tem-se que a partir dos documentos apresentados pelo contribuinte, comprobatórios da origem dos créditos bancários apurados em suas contas, e à medida que excluíamos tais créditos da lista dos não comprovados, transferimos os valores pagos por pessoas jurídicas para outro quadro, a fim de apurarmos o montante auferido no ano-calendário de 1999 e verificamos se o fiscalizado havia oferecido à tributação o total desses rendimentos recebidos de pessoas jurídicas em seu ajuste anual do exercício de 2000;

- que, quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, tem-se que assim como relatado no item anterior, a partir dos documentos apresentados pelo contribuinte, comprobatórios da origem dos créditos bancários apurados em suas contas, e à medida que excluíamos tais créditos da lista dos não comprovados, transferimos os valores pagos por pessoas físicas para outro quadro, a fim de apurarmos o montante auferido no ano-calendário de 1999 e se o fiscalizado havia oferecido à tributação o total desses rendimentos recebidos de pessoas físicas em seu ajuste anual do exercício de 2000;

- que, quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, tem-se que o fiscalizado comprovou apenas parcialmente a origem dos créditos encontrados em seus extratos de contas bancárias de 1999, mesmo advertido, por meio de intimações enviadas, que, caso as origens dos depósitos não fossem comprovadas, os valores depositados seriam considerados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais, como determina o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

- que, quanto à multa isolada referente ao carnê-leão, tem-se, conforme se observa do extrato do banco de dados de pagamentos "SINAL 07", constante às fls. 405, o contribuinte sequer pagou o carnê-leão incidente sobre os rendimentos declarados espontaneamente no exercício de 2000. Além disso, as diferenças apuradas nesta fiscalização, relativas a rendimentos recebidos de pessoas físicas, que foram omitidos na declaração do contribuinte, se sujeitam à incidência do carnê-leão;

- que, quanto à qualificação da multa de ofício, tem-se que em virtude dos fatos descritos nos itens anteriores e, considerando ter ficado evidente a intenção fraudulenta do contribuinte em se eximir dos tributos devidos, mediante ocultação de rendimentos na sua declaração, aplicou-se à multa de ofício de 150% sobre o Imposto de Renda Pessoa Física.

Em sua peça impugnatória de fls. 619/646, apresentada, tempestivamente, em 25/01/05, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que dentre a base legal para a quebra do sigilo bancário do contribuinte está mencionado o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.430, de 1996, deixando de mencionar o § 3º do mesmo artigo que teve a seguinte redação até 09/01/01, quando entrou em vigor a Lei nº 10.174, de 2001;

- que a autoridade lançadora quis induzir aos leitores que o contribuinte agiu com "inércia" na apresentação dos extratos bancários, mas o contribuinte é organizado ponto de apresentar Quadros Demonstrativos comprovando a destinação e transferências bancárias vinculada a cada Alvará;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

- que importante ressaltar a natureza contratual dos honorários advocatícios na esfera trabalhista e, em particular entre o ora contribuinte e seus clientes. Com efeito, o autor do processo judicial somente paga honorário ao advogado ma hipótese de sucesso na causa - e quando isso ocorre, os honorários contratuais de 10% a 20% são calculados e incididos sobre o montante líquido (após os descontos de IR e INSS);

- que se mesmo assim, após o recebimento de seus honorários advocatícios sobre o líquido recebido pelo cliente de risco-sucesso, se cobra novamente imposto de renda, ocorre inquestionavelmente um bis in idem não aceito pelo Direito brasileiro;

- que, quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, tem-se que deste valor, parcela expressiva foi repassada por os outros advogados que compões o escritório, além de outros sediados em Brasília, que apóiam quando as causas estão transitando pelos tribunais superiores. Devido às férias do pessoal administrativo do escritório, acompanhando as férias forenses, não foi possível localizar grande parte dos documentos, o que começará a ser feito na última semana de janeiro/2005, quando a equipe fica novamente completa;

- que por este motivo e ponderando pelas complicações naturais nessa época do ano, em virtude das férias, propugna e requer que sejam aceitos a anexação de documentos que visem a provar a procedência da tese esposada pela defesa, o que evitará um desperdício e uma injustiça: o desperdício de ações por parte do contribuinte para continuar em juízo defendendo sua tese, caso a mesma fique cabalmente demonstrada;

- que, quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, tem-se que face às férias de colaboradores, deu-se preferência para a comprovação das transferências e depósitos bancários, de maiores valores, de modo que terminada essa etapa - vitoriosa na localização de documentos -, passará para os outros itens do Auto de Infração, razão pela qual propugna e requer que sejam aceitos a anexação de documentos que visem a justificar os rendimentos recebidos de pessoas físicas tidos como omitidos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

- que, quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, tem-se que o Auto de Infração menciona que a partir do ano-calendário de 1997, os valores depositados em conta-corrente ou de investimentos, no Brasil ou no exterior, estão sujeitos à comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações

- que não procede à afirmação da digna autoridade lançadora de que o contribuinte foi inerte. Ele não tinha conseguido os extratos junto às instituições financeiras, que alegaram ser de um ano distante, com uma movimentação muito grande para xerocopiar e esse desinteresse se converteu para a cobrança de um custo de reprografia inaceitável;

- que já de posse da cópia fornecida pela repartição, o contribuinte obteve grande êxito, pois depois de receber os extratos teve pouco tempo, mas mesmo assim comprovou mais de 90% dos depósitos considerados omitidos;

- que o contribuinte desde o início da ação fiscal esclareceu à fiscalização que os recursos que transitaram em suas contas correntes eram provenientes, na quase totalidade, de causas trabalhistas nas quais suas teses foram vitoriosas;

- que é indevida a cobrança cumulativa de multa de ofício e multa isolada sobre o mesmo fato gerador;

- que não se pode admitir a hipótese de que a simples menção ou informação de que o tributo não foi recolhido no prazo certo se esteja diante de uma condição básica para imputar a multa qualificada de 150%.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro -

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

RJ, conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que como questão preliminar à análise do mérito, há de se analisar a alegação apresentada pelo impugnante acerca da "base legal para quebra do sigilo bancário do contribuinte";

- que de acordo com o parágrafo 3º, do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, a Receita Federal não poderia constituir crédito tributário relativo a outros impostos ou contribuições, com base nas informações prestadas pelas instituições responsáveis pela retenção da CPMF. Assim, qualquer constituição de crédito tributário relativa a imposto sobre a renda de pessoa física, com a utilização de dados oriundos da CPMF, seria inadmissível;

- que, entretanto, com o advento da lei nº 10.174, de 2001, as informações relativas à movimentação financeira, obtidas por intermédio da CPMF, passaram a poder ser utilizadas na constituição de outros impostos e contribuições;

- que a Lei nº 10.174, de 2001, ampliou os poderes de investigação do fisco, autorizando-o a instaurar procedimentos de fiscalização referente a qualquer outro imposto ou contribuição, com base nas informações decorrentes da CPMF, observando-se o disposto no art. 42 da lei nº 9.430, de 1996, e alterações posteriores;

- que os depósitos bancários de origem não comprovada efetuados a partir do ano-calendário de 1997, por presunção legal, caracterizam omissão de rendimentos, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda;

- que a presunção favorável ao fisco transfere para o contribuinte o ônus de rechaçar a imputação, mediante comprovação da origem dos recursos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

- que se esclareça que, independente da atividade profissional do contribuinte, o que a Lei exige é a comprovação da origem dos depósitos efetuados em conta bancária. Seja o contribuinte advogado com especialidade na área trabalhista ou em qualquer outra área, ou mesmo que possua qualquer outra profissão, o que importa é a comprovação da natureza da percepção daquele recurso depositado em sua conta bancária;

- que se analisando todos esses documentos apresentados após a lavratura do Auto de Infração, constata-se que há mais depósitos a serem excluídos do lançamento, uma vez que restaram devidamente comprovadas as suas origens. Dessa forma, descabe a infração apurada sob a imputação legal de depósitos bancários de origem não comprovada. A tabela a seguir relaciona os créditos que se encontram nessa condição e as correspondentes folhas do processo onde o impugnante juntou documentos probatórios;

- que com relação aos demais créditos, o impugnante não logrou comprovar a efetiva natureza da percepção do recurso, seja por falta de documentação comprobatória de suas alegações, seja por insuficiência de documentos apresentados, ou simplesmente, por nada a alegar;

- que no que se refere à pretensão do impugnante acerca de suposto aproveitamento de imposto de renda retido na fonte sobre as verbas trabalhistas de seus clientes, não há como acatá-la. Há dois momentos distintos de percepção de recursos com diferentes beneficiários. Um, quando o beneficiário da ação trabalhista recebe rendimento tributável; outro quando o advogado recebe seus honorários em razão dos serviços prestados. A forma como se procede para receber os recursos - se os valores são depositados inicialmente na conta bancária do advogado e depois repassados aos clientes, ou se são depositados direto para os clientes e depois este paga ao advogado, ou qualquer outra forma convencionada - não pode implicar alteração na definição legal do fato gerador do imposto de renda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

- que com relação aos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas e jurídicas, apurados pela fiscalização no decorrer da ação fiscal, superiores aos montantes informados pelo contribuinte na correspondente declaração de rendimentos, destaque-se que estes também foram objeto de lançamento conforme se depreende da descrição dos fatos do Auto de Infração ora impugnado;

- que por meio desses mencionados documentos, a autoridade fiscal pode verificar o montante depositado na conta bancária do contribuinte e a quantia efetivamente repassada ao reclamante da ação trabalhista. Portanto, a diferença que permaneceu em poder do contribuinte foi mantida como honorários recebidos de pessoa física, conforme planilha de fl. 433;

- que no que tange à parcela do lançamento relativa à apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, o contribuinte argumentou, em documento anexo à impugnação, que a autoridade fiscal não aproveitou saldos remanescentes dos meses de janeiro a março para eliminar a omissão apurada para o mês de abril e reduzir em R\$ 3.241,30, a apurada para maio de 1999;

- que a fiscalização apurou rendimentos recebidos de pessoas físicas em decorrência de comprovação da origem de depósitos bancários, mas esse fato não afasta a possibilidade de existirem outros rendimentos tributáveis porventura recebidos pelo contribuinte naqueles períodos. Em outras palavras, o rol estabelecido pela fiscalização na primeira coluna da tabela constante das fls. 421 e 422 do Relatório de Encerramento da Ação Fiscal não é exaustivo. Os valores ali inseridos representam o mínimo de rendimentos comprovadamente auferidos pelo contribuinte para cada mês;

- que a fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou mesmo retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária;

- que o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual. Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada;

- que, com relação à aplicação da multa isolada, há de se esclarecer que, há dois momentos distintos para a aplicação da penalidade. O primeiro decorre de aplicação de multa isolada incidente para as pessoas físicas que deixarem de efetuar o pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º, da Lei nº 7.713, de 1988. A multa isolada pelo não recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) deve ser aplicada, havendo ou não saldo de imposto a pagar na correspondente declaração de rendimentos, pois o momento em que esse recolhimento deveria ter sido realizado precede o resultado do ajuste. O contribuinte é penalizado justamente pelo não-recolhimento do imposto devido no momento adequado, conforme determina o inciso III, do § 1º, do art. 44, da lei nº 9.430, de 1996;

- que já o segundo momento reporta-se à multa a ser aplicada sobre o imposto de renda suplementar apurado em decorrência de omissão de rendimentos por parte do sujeito passivo, que é o comando disciplinado pelo inciso I, do § 1º, do mencionado artigo. Neste caso, a multa é cobrada juntamente com o tributo não pago. Isso quer dizer que aplicação de uma multa independe da aplicação da outra;

- que se depreende, portanto, que duas são as multas de ofício: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso. Isso porque

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

duas são as infrações cometidas - declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão -, que têm bases de cálculos distintas.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão de Primeira Instância são as seguintes:

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

Exercício: 2000

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei nº 9.430, de 1996, no art. 42, estabeleceu, para fatos ocorridos a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PESSOAS FÍSICAS. PESSOAS JURÍDICAS.

Constatada a omissão de rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte de pessoas físicas e jurídicas, há de se proceder ao lançamento de ofício.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO.

Por expressa determinação legal, é devida a multa isolada por falta de pagamento mensal de Imposto de Renda sobre rendimentos recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), acima dos limites estabelecidos.

MULTA QUALIFICADA.

A comprovação do evidente intuito de fraude, por meio de conduta dolosa, é necessária para caracterização da multa qualificada no montante de 150% do imposto devido.

Lançamento Procedente em parte."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

Deste ato, a Presidência da Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997.

Da mesma forma, cientificado da decisão de Primeira Instância, em 04/07/05, conforme Termo constante às fls. 801/805, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (03/08/05), o recurso voluntário de fls. 808/822, instruído pelos documentos de fls. 823/875, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o Primeiro Conselho de Contribuintes tem reiterado que não cabe a cobrança simultânea da multa de ofício com a multa isolada sobre o não recolhimento do carnê-leão;

- que o recorrente reitera as razões apresentadas na defesa com relação a valores não aceitos como justificados pela autoridade julgadora;

- que reforça a comprovação de depósitos bancários não aceitos pela Delegacia de Julgamento;

- que os valores definitivamente não comprovados, a título de depósitos bancários, pela não localização dos documentos, mais as diferenças de valores recebidos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas serão incluídos no processo de parcelamento, formalizado ante de findo o prazo para este recurso.

Consta nos autos às fls. 087 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, 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. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

- RECURSO DE OFÍCIO -

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

Da análise dos autos se constata que a decisão de Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, em parte, determinando o cancelamento dos créditos tributários constituídos relativo à parcela de depósitos bancários cuja origem provinha de valores que transitaram nas contas bancárias do autuado oriundos de repasses de causas judiciais na área trabalhista em razão do exercício da profissão de advogado, bem como de valores que provinham de aplicações financeiras, já que os autos continham elementos seguros de provas de que o valor tributado como depósito bancário não justificado tinha origem nestes repasses. E, de igual sorte, entendeu a autoridade julgadora que, não há, sob o manto do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como qualificar a multa de lançamento de ofício se não ficar caracterizado o evidente intuito de fraude.

Indiscutivelmente, através do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

Posto isto, tenho firme convicção em acompanhar a decisão de Primeira Instância, já que, somente, caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos 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. Ademais, a Lei nº 9.430, de 1996, é clara que os créditos decorrentes de repasses recebidos (valores pertencentes a terceiros) devem ser excluídos dos demonstrativos de apuração, quando, evidentemente, existir a comprovação da respectiva origem dos recursos questionados,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

através de contratos, recibos de depósitos bancários, recibos de quitação das verbas recebidas, etc.

Foi o que aconteceu neste processo, o suplicante reuniu a documentação necessária para provar com certa razoabilidade que certos valores que transitaram em suas contas correntes não lhe pertenciam, eram na verdade de seus clientes, em razão do exercício profissional da função de advogado. Nestes casos a presunção cede aos fatos reais, impossibilitando a tributação. Também provou que alguns valores tinham origem em aplicações financeiras não consideradas no demonstrativo original.

Da mesma forma, só posso acompanhar a decisão de Primeira Instância quanto a não procedência da qualificação da multa de ofício quando se tratar da falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual de rendimentos apurados por presunção, caracterizado por depósitos bancários não justificados, bem como nos casos em que se tratar de simples omissão de rendimentos pelas razões abaixo alinhavadas:

Verifica-se na peça decisória que a autoridade julgadora entende ser improcedente a aplicação da multa qualificada, amparado na convicção de que é incabível a qualificação 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 depósitos bancários, em relação as quais, regularmente intimado, a suplicante não comprovou mediante documentação hábil e idônea a respectiva origem desses valores, bem como omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado à omissão de rendimentos provenientes de depósitos não comprovados. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte não declarou na Declaração de Ajuste Anual 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios ocultam ou disfarçam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento de tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

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 nº 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 Bens e Direitos, pode ser um indicativo de omissão de rendimentos, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude. Nesta mesma linha caminha a infração praticada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

pela suplicante em questão, qual seja, a omissão de rendimentos pela falta de comprovação dos depósitos recebidos em sua conta bancária.

No presente caso, a fiscalização qualificou a multa de ofício para 150% sob o fundamento de que "em virtude dos fatos descritos nos itens anteriores e, considerando ter ficado evidente a intenção fraudulenta do contribuinte em se eximir dos tributos devidos, mediante ocultação de rendimentos na sua declaração, aplicou-se à multa de ofício de 150%".

Ora, com a devida vênia, valores creditados em conta bancária sem comprovação de origem somente se caracterizam como omissão de rendimentos por força de uma presunção legal. Em determinadas situações, até pode ser alegado e corresponder à verdade, que os créditos verificados na conta bancária do contribuinte não configurem rendimentos sujeitos à tributação, mas diante da falta de comprovação nesse sentido, o legislador os considera como se rendimentos tributáveis fossem. Assim, se essa omissão de rendimentos é fruto de uma presunção legal baseando-se o lançamento em uma abstração da norma, a prova consistente da conduta dolosa por parte do autuado se faz ainda mais necessária. O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos, competindo ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Se por um lado, cabe ao contribuinte comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então lhe atribuir a multa qualificada de 150%.

Desta forma, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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. O equívoco acima citado se repete no presente caso, já que parte da tributação de dá por presunção de omissão de rendimentos, ou seja, lançamento com base em depósitos bancários.

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

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal, de omissão de rendimentos em razão da falta de comprovação das "origens dos depósitos" ou a simples falta de declaração, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro, movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

A conta bancária em nome do contribuinte e/ou rendimentos auferidos a qualquer título omitidos 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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. Assim, como no caso em questão, a não comprovação da efetividade das origens dá ensejo a se presumir que os valores recebidos pela suplicante são na verdade rendimentos recebidos pela contribuinte que não foram tributados pelo imposto de renda (omissão de rendimentos).

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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:

"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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11543.004684/2004-30
Acórdão n.º : 104-21.622

“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 n.º 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 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.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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 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 atuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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 nº. 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

"MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei 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 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 n.º 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.”

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

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

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 1999, nestes termos:

“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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

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

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

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o "intuito de fraude".

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios que ocultam / disfarçam a ocorrência do fato gerador ou mesmo retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual. Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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, imprescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

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

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

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

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

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

EVIDENTE. Do latim evidens ,claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11543.004684/2004-30
Acórdão n.º : 104-21.622

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, sinónimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

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

Acórdão 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11543.004684/2004-30
Acórdão n.º : 104-21.622

1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.”

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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 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 as “origens” dos depósitos questionados ou a falta de inclusão de rendimentos em sua Declaração de Ajuste Anual, 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.

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

- RECURSO VOLUNTÁRIO -

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 arguição de qualquer preliminar na fase recursal.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi à movimentação financeira de porte elevado, conclusão extraída a partir da análise da arrecadação pertinente a CPMF. Posteriormente, em razão do não atendimento, por parte do suplicante, das intimações emitidas pela fiscalização para que apresentasse os extratos bancários, a autoridade administrativa requisitou os mesmos às instituições financeiras envolvida e a fiscalizadora através da análise destes apurou omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas a título de honorários pagos, bem como omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

Nesta fase recursal o suplicante discute tão-somente parte do lançamento, qual seja: 1 - da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas: onde concorda parcialmente do valor lançado, discordando da parcela de R\$ 25.883,83 e concordando com a parcela de R\$ 119.163,44; 2 - da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários mantido pela decisão de primeira instância no valor de R\$ 190.901,28: onde concorda parcialmente do valor mantido, discordando da parcela de R\$ 117.506,51 e concordando com a parcela de R\$ 73.394,77; e 3 - da multa de lançamento de ofício aplicada de forma isolada.

Quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, o suplicante, se atém apenas à matéria de fato para não concordar com a parcela de R\$ 25.883,83 (R\$ 25.973,00). Senão vejamos:

Alega em sua defesa, que na ação RT-345/96, a autoridade lançadora arbitrou os honorários em 29%, conforme Quadro Demonstrativo "Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas" - Joaquim Ferreira Silva Filho - Ano-Calendarário 1999". Sendo que na realidade o percentual dos honorários foi de 20%, conforme consta o recibo de prestação de contas aos autores da ação e que no canto esquerdo da folha A-4, temos um recibo do depósito do alvará no valor de R\$ 257.343,61, na conta 5562-X, junto ao banco do Brasil, fruto da reclamação trabalhista de Renato Galeota contra o Banco do Brasil S/A e que no recibo de prestação de contas está expresso que o percentual de honorários contratuais é de 20%, correspondendo à quantia de R\$ 51.468,72 e que no Auto de Infração consta como honorário, correspondente a essa RT, a quantia de R\$ 74.629,64, com um excesso de R\$ 23.160,92, valor que se requer seja retirado da base de cálculo do imposto de renda aplicado sobre os supostos rendimentos omitidos em julho de 1999.

Alega, ainda, que em outra parcela vinculada à mesma RT-345/96, no valor de R\$ 31.245,39 também foi aplicado o percentual de 29% como referência para o cálculo dos honorários, quando o correto seria 20%. Com isto, a base de cálculo do imposto ficou

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

majorada, em julho de 1999, em R\$ 2.812,08, resultado da diferença entre R\$ 9.061,16 e R\$ 6.249,08.

Ora, tais argumentos não procedem, haja vista, que o procedimento fiscal embasou-se nos documentos de fls. 193, 194, e 337 a 340, quais sejam: alvará judicial, recibo, comprovantes de depósito e cópia micro-filmada do cheque emitido pelo suplicante ao beneficiário da ação trabalhista. Por meios desses documentos a autoridade lançadora pode verificar o montante depositado na conta bancária do suplicante e a quantia efetivamente repassada ao reclamante da ação trabalhista. Portanto, a diferença que permaneceu em poder do suplicante foi mantida como honorários recebidos de pessoa física, sendo irrelevante o percentual que os mesmos representam sobre o valor bruto da causa questionada.

Quanto à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários 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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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.

§ 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.”



Processo n.º : 11543.004684/2004-30
Acórdão n.º : 104-21.622

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 n.º 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

“Art. 42. (...).

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.”

Instrução Normativa SRF n.º 246, 20 de novembro de 2002:

“Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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

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

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

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

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

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

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

I - não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

III - nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV - todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V - no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares;

VI - quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII - os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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

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

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

Pelo exame dos autos se verifica que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, muito pouco esclareceu de fato.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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

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

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

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

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

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

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

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

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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

Nesta linha de raciocínio e por envolver uma questão de legalidade do lançamento, se faz necessário uma análise mais profunda na questão dos limites de créditos dispensados para efeito de apuração da omissão de rendimentos.

Não há dúvidas, que a legislação de regência autoriza o lançamento quando os depósitos não comprovados não alcançarem os valores limites individual e anual estipulados, ou seja, para que os depósitos/créditos bancários de origem não comprovada sejam considerados omissão de rendimentos, encontra limite no inciso II do § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 que diz:

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

(...).

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) (nova redação - Lei nº 9.481, de 1997).

Pela análise da legislação de regência a primeira conclusão que se tira é de que o limite de R\$ 80.000,00 só faz sentido se for no momento do lançamento / julgamento e não no momento da intimação, já que se no momento da intimação se a soma for inferior a R\$ 80.000,00 o contribuinte nem será intimado para a devida comprovação, ou seja, o limite de R\$ 80.000,00 é relativo aos depósitos não comprovados.

Em outras palavras, a Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza o lançamento com base em depósitos bancários, não comprovados, que não alcancem os valores limites individual de R\$ 12.000,00 e anual de R\$ 80.000,00, nela mesmo estipulados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

Isso significa dizer que, sendo os depósitos não comprovados inferiores aos limites estabelecidos, desaparece a presunção de que os depósitos seriam omissão de rendimentos e, conseqüentemente, o lançamento não pode ter como fundamentação legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não significando que, em constatado a fiscalização depósitos incomprovados menores que os referidos limites, não possa fazer o lançamento com outra fundamentação, como por exemplo, através do levantamento de origens e aplicações "fluxo de caixa" pelo consumo comprovado.

A conclusão, que se tira disso tudo, é que o limite individual de R\$ 12.000,00 é dirigido a cada crédito original na conta bancária questionada, ou seja, todos os créditos não justificados superiores ao limite individual serão tributados e o limite anual de R\$ 80.000,00, é dirigido a cada titular, ou seja, para cada titular vale o limite de R\$ 80.000,00.

Da análise dos créditos mantidos pela primeira instância, por falta de comprovação, constante das fls. 789/790, a maioria são inferiores a R\$ 12.000,00, cujo somatório não atingem os R\$ 80.000,00 e devem ser excluídos da tributação.

Por outro lado, devem ser mantidos os créditos de R\$ 39.300,00 (06/01/99); R\$ 48.800,00 (05/01/99) e R\$ 72.538,83 (06/01/99), totalizando R\$ 159.838,83.

Assim, na esteira desse entendimento é de se excluir da tributação a importância de R\$ 31.062,45 (190.901,28 - 159.838,83), já que o somatório dos depósitos não justificados inferiores a R\$ 12.000,00 de responsabilidade do recorrente atingiram, conforme a decisão de primeira instância, R\$ 48.083, 17, inferior ao limite anual de R\$ 80.000,00.

Quanto à aplicação das multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato imponible 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

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.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. 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. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), mensalmente, apurados e informados na Declaração de Ajuste Anual, porém, recolhidos em atraso.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

“Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

II - (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

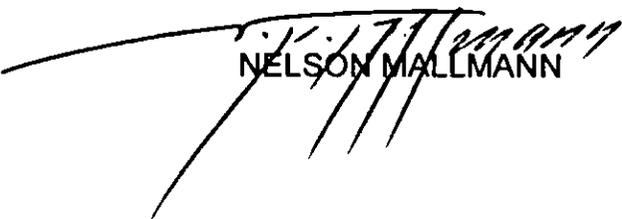
Processo nº. : 11543.004684/2004-30
Acórdão nº. : 104-21.622

Desta forma, entendo cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, é cabível a exigência da multa isolada de 75% sobre o carnê-leão apurado na declaração do suplicante relativo ao ano-calendário de 1999, não objeto de lançamento de ofício.

Assim sendo, é de se excluir da tributação a multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada em concomitância com a multa de lançamento de ofício exigida com o tributo.

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 excluir da base de cálculo da exigência a importância de R\$ 31.062,45, bem como excluir a multa isolada, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 25 de maio de 2006


NELSON MALLMANN