



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Recurso nº. : 135.821 – EX OFFICIO
Matéria : IRPF – Ex(s): 1999
Recorrente : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Interessado(a) : YOSHIO SCHIOKAWA
Sessão de : 18 de fevereiro de 2004
Acórdão nº. : 104-19.806

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS - MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A não inclusão como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores depositados em contas correntes ou de investimentos pertencentes ao contribuinte fiscalizado, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SP.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado) e REMIS ALMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. S. S. 19 MAR 2004'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806
Recurso nº. : 135.821
Recorrente : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Interessado(a) : YOSHIO SCHIOKAWA

R E L A T Ó R I O

A Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, recorre de ofício, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, de sua decisão de fls. 1399/1441, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubstancial parte do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 970/973.

Contra YOSHIO SCHIOKAWA, contribuinte inscrito no CPF sob o nº 310.781.099-15, residente e domiciliado na cidade de Mafra, Estado de Santa Catarina, à Rua Mal. Floriano, nº 751, Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Joinville - SC, foi lavrado, em 05/08/02, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 970/973, com ciência em 06/08/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 2.042.396,61 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde se constatou as seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL: Omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, conforme Relatório da Atividade Fiscal, em anexo. Infração capitulada nos artigos 1^a ao 22 da Lei nº 8.023, de 1990; artigos 42, § 2º, e 59, da Lei nº 9.430, de 1996; artigos 9º, 17 e 18, caput e § 1º, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997;

2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS: Omissão de rendimentos, caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidas em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório da Atividade Fiscal, em anexo. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal autuantes, esclarecem, ainda, através do Relatório da Atividade Fiscal de fls. 976/1010, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em seus esclarecimentos, às fls. 46/51, o fiscalizado, na pessoa de seu procurador, manifestou sua insatisfação quanto aos critérios adotados, com base na CPMF, para a consecução da presente fiscalização bem como lembrou que dentre as fontes de recursos do fiscalizado no ano de 1998 encontram-se saldos de aplicações financeiras efetivadas em 1997, rendimentos de aplicações financeiras no ano de 1998, empréstimos bancários e transferências bancárias que direta ou indiretamente deram origem a fatos geradores da CPMF e, no entanto, não permitem quaisquer conclusões a respeito da receita auferida pelo requerente no ano de 1998;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

- que após cotejarmos os valores totais da CPMF recolhida pelos bancos no ano de 1998, em nome do fiscalizado, com os valores da CPMF informados à Secretaria da Receita Federal e de posse de: a) parte dos extratos bancários; b) parte das Notas Fiscais e c) do restante da documentação apresentada pelo fiscalizado; concluímos que ainda não tínhamos subsídios documentais suficientes;

- que o objetivo da presente fiscalização era levantar os depósitos bancários do fiscalizado em 1998 e identificar suas origens. Todos os depósitos sem respaldo em documentação hábil e idônea seriam lançados de ofício, por omissão de rendimentos;

- que após identificarmos os documentos hábeis e idôneos apresentados pelo fiscalizado, não foi possível a compatibilização destes, em data e valor com os depósitos bancários;

- que como veremos, ao final, elaboramos uma planilha, em que se identifica diariamente, os depósitos bancários e os recebimentos do fiscalizado em 1998, possibilitando-nos, assim, aferir em quais dias e em que valores os depósitos bancários do fiscalizado não tinham respaldo documental;

- que com sistemática análoga à apuração de "Omissão de Rendimentos, através de Saldo Credor de Caixa", subsumimos os fatos à lei e lançamos de ofício, mensalmente, a diferença encontrada entre o total anual dos depósitos bancários e o total anual dos documentos hábeis e idôneos a nós apresentados;

- que assim procedemos porque não há lei que obrigue o contribuinte a depositar os valores conforme receba (em data e valores compatíveis) e a análise diária, totalizada mensal e anualmente, universo estatístico mais amplo e coerente, nos permite



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

aferir com maior acuidade os desvios, porventura existentes, sem no entanto trazer prejuízo ao fiscalizado;

- que o contribuinte não logrou êxito em compatibilizar em valor, quiçá em data, os documentos (que comprovam rendimentos seus) com os depósitos de suas contas bancárias. Ao nosso ver, seria o ideal, todavia, a atividade rural é bastante atípica. Para começar, o regime é o de Caixa. Não impõe a data da emissão da Nota Fiscal, mas sim a data do seu recebimento, seja a venda a prazo, com recebimento antecipado ou à vista. A primeira conclusão que podemos tirar é a de que o documento hábil e idôneo que respaldaria um depósito bancário com consistência plena, a priori, seria um comprovante de recebimento (recibo), ficando a Nota Fiscal que lhe dá guarida em segundo plano. Ocorre que há Recibos sem identificar a quais Notas Fiscais se referem, outros que se reportam a valores parciais de Notas Fiscais diversas e Notas Fiscais sem o comprovante de seu efetivo recebimento. Ademais, a presença de contas correntes, entre cooperativas e cooperados, vem agravar o trabalho de compatibilização de documentos hábeis e idôneos com depósitos bancários, haja vista o efetivo pagamento da compra de produtos agrícolas não se concretizar exclusivamente em dinheiro, cheques ou transferências bancárias mas também em insumos agrícolas e pagamentos a terceiros, em nome do cooperado (Ex: Planos de Saúde, despesas da atividade agrícola, etc);

- que o fiscalizado apresentou, às fls. 178/185, documento intitulado de "Relação de Repasses, Efetuados a Parceiros, Através da Conta Bradesco -25251, no ano de 1998". Segundo ele, tais valores seriam o somatório de repasses de parcerias rurais pactuadas verbalmente. O Sr. Yoshio Schiokawa recebia, em sua Conta Corrente nº 25.251, Ag. Canoinhas, Bradesco, o montante total das vendas dos produtos agrícolas produzidos em parceria e, após, repassava a parcela correspondente aos parceiros, através da emissão de cheques sacados contra esta mesma conta, às fls. 560/699;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

- que como os cheques emitidos em nome desta pessoas, eram apenas indícios de repasses a parceiros agrícolas, pois podiam também ser pagamentos a quaisquer títulos, intimamos o fiscalizado a trazer outros elementos de forma a comprovar efetivamente a existência das parcerias aventadas, inclusive com declarações dos parceiros, em que assumissem os repasses como rendimentos seus, para que pudéssemos tomar as medidas cabíveis. Não obtivemos êxito desta intimação;

- que o fiscalizado alegou que suas contas bancárias eram formalmente em conjunto e que, portanto havia rendimentos de terceiros, nelas depositados, que não poderiam ser envolvidos na fiscalização. Não é defeso em lei ter-se conta bancária em conjunto, muito menos que terceiro, não co-titular da conta, tenha rendimentos seus depositados naquela. De forma exaustiva, por escrito e verbalmente, explicamos ao fiscalizado que alegações sem provas, eram inócuas. Assim, se havia depósitos de terceiros, os mesmos deveriam ser comprovados com documentos de terceiros. De todas as assertivas do fiscalizado, a que logrou êxito por ter sido acompanhada de provas foram os rendimentos da sociedade de sua esposa com a cunhada, Tomiko e Sueli Schiokawa, depositados na conta nº 0144-03008-09, HSBC, Ag. Mafra – SC, pela imobiliária Face Norte, a título de repasses de aluguéis;

- que o fiscalizado, às fls. 46/51, alegou que tinha aplicações financeiras em 1º de janeiro de 1998, no montante de R\$ 260.497,78, objeto de rendimentos de anos anteriores. Que, neste mesmo ano, houve várias transferências bancárias entre contas de sua titularidade que totalizaram R\$ 461.749,91; que dos depósitos, em cheque, efetuados em suas contas bancárias, o montante de R\$ 341.761,19 foi objeto de devoluções e que obteve empréstimos bancários para custeio de sua atividade agrícola no valor de R\$ 147.492,80. Como o trabalho desenvolvido em procedimento fiscal é de total impensoalidade, esclarecemos que encontramos valores superiores aos informados em relação às transferências bancárias e aos cheques devolvidos. Em conformidade com a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

Planilha de Depósitos Bancários e Transferências bancárias, elaborada por esta fiscalização, às fls. 1035/1046, as devoluções de cheques e estornos totalizam o montante de R\$ 474.385,54 e as transferências bancárias R\$ 492.412,87;

- que o contribuinte não havia escriturado, em Livro Caixa (Vide Livro Caixa desconsiderado, às fls. 428/494), a atividade rural desenvolvida em Vacaria – RS. Após grande insistência desta fiscalização, apresentou-o em 10/07/02. De acordo com a legislação em vigor (Instrução Normativa nº 017, de 04 de abril de 1996), UM ÚNICO Livro caixa deve espelhar as atividades rurais desenvolvidas em todos os imóveis explorados pela pessoa física no território nacional. Para esta fiscalização, o Livro Caixa era importante para a identificação das datas dos recebimentos, já que o regime de escrituração da Atividade Rural não é de "Competência", e para verificação da existência de Notas Fiscais que comprovariam depósitos bancários, sem, contudo, terem sido levadas devidamente à tributação. Às fls. 1084, encontram-se discriminadas as Notas Fiscais que respaldam depósitos bancários e que não foram escrituradas no Livro Caixa da Atividade Rural de 1998 e às fls. 1083, os cálculos do lançamento de ofício por omissão de rendimentos da Atividade Rural de 1998;

- que o contribuinte verbalmente sustentou que as Notas Fiscais de remessa para depósitos deveriam ser consideradas por esta fiscalização já que todas se convertem em vendas. Para corroborar seu entendimento, apresentou vários recibos, às fls. 866/875, que conotavam pagamentos das Cooperativas a ele e que, inclusive, estavam devidamente escrituradas na contabilidade daquelas;

- que de fato o fiscalizado tinha razão parcial em suas alegações. Aqueles valores estavam contabilizados nas Cooperativas. Todavia, não como recebimento, mas sim como depósitos de produtos agrícolas dos cooperados. Para o transporte dos produtos agrícolas, do campo às Cooperativas, é necessário, por lei, a emissão de Nota Fiscal para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

acompanhar o produto. Como a entrada destes produtos agrícolas não refletia a compra, mas sim a simples armazenagem, tal fato contábil, representado por Notas Fiscais de simples remessa ou depósito, era registrado, na contabilidade daquelas, a crédito na conta do passivo, "Yoshio Schiokawa", e a débito de conta representativa de "Estoques/Créditos de Cooperados". A cada lote de operações, o fiscalizado recebia, para sua segurança, antecipadamente, um recibo em que constava o pagamento daquelas Notas Fiscais. Como tal documento não refletia a realidade dos fatos, já que não havia o efetivo recebimento, em nosso entender, melhor seria um título de crédito, ou um registro a termo, em que se consignasse que o Sr. Yoshio Schiokawa havia depositado no estabelecimento das Cooperativas valores representados por produtos agrícolas de sua propriedade. Quando as cooperativas vendiam os produtos a elas "consignados em pagamento", emitiam concomitantemente as respectivas Notas Fiscais de Saída (Venda a terceiros) e de Entrada (Notas Fiscais de Compra de produtos agrícolas de cooperados, cuja posse já detinham em seu estabelecimento como depósitos de terceiros / créditos de cooperados;

- que segundo o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, os valores cuja origem houver sido comprovada, que não foram 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.

Em sua peça impugnatória de fls. 1098/1164, instruída pelos documentos de fls. 1166/1396, apresentada, tempestivamente, em 04/09/02, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, primeira preliminar – da irretroatividade do cruzamento de dados da CPMF -, o Auto de Infração proveio de procedimento fiscal realizado com base na Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

10.174, de 09 de janeiro de 2001, cujo artigo 1º deu nova redação ao § 3º, do artigo 11, da Lei nº 9.311, de 1996;

- que em termos de aplicação da Lei Tributária no tempo, o artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, por se tratar de Lei cuja matéria é de natureza tributária, se submete ao disposto nos artigos 9º, II, 106 e 144, do Código Tributário Nacional;

- que considerando que o auto objeto desta impugnação adotou o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com o artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 1996 com a nova redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, para apurar a infração relativa a fatos geradores pretéritos de 01/01/98 a 31/12/98, mediante informação de movimentação bancária, requer-se a sua nulidade, pela violação do princípio da irretroatividade da Lei tributária;

- que, segunda preliminar – do inconformismo do auto de infração com a legislação e normas tributárias aplicáveis à atividade rural -, esqueceu-se que o impugnante é agricultor e tem sua principal fonte de renda na atividade agrícola, enquanto as demais estão perfeitamente identificadas, quantificadas pelo fisco;

- que a atividade agrícola, cuja exploração é feita por pessoas físicas, tem regime de tributação especial, distinta das demais atividades, consubstanciados nos artigos 57 a 73 do RIR/99;

- que, todavia, isto não foi observado no ato de lançamento, o qual apanhou os valores comprovados ou incomprovados por inteiro, quando a legislação que rege tal atividade o faz sobre 20% apenas. O ordenamento jurídico presume que o agricultor tem seus custos/investimentos, no mínimo de 80% dos rendimentos brutos, incidindo a tabela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

progressiva sobre o rendimento presumido de 20%, ao invés de 100% dos valores apurados, como incomprovados, como se procedeu incoerentemente na autuação realizada;

- que é incontroverso no processo em análise, dado que o tempo todo o procedimento fiscal, no qual se embasou o auto de infração, não atribuiu e nem comprovou nenhuma outra atividade ao contribuinte, que não fosse a de produtor rural;

- que tanto assim que os próprios rendimentos de aluguéis são da esposa e cunhada do impugnante, enquanto os rendimentos complementares com aplicações financeiras representam montantes menos expressivos. Estes são auferidos com a disponibilidade dos saldos de Caixa, enquanto é aguardado o vencimento das obrigações vincendas e supervenientes;

- que a escrituração viciada, errônea, deficiente e intempestiva do impugnante no que toca as parcerias não escrituradas, resulta no arbitramento à razão de vinte por cento do resultado da atividade rural apurado no auto de infração, o que se requer;

- que se constata, no presente caso, que o fisco não se desincumbiu do ônus de provar que estes depósitos sem origem comprovada, representariam verdadeira e efetiva renda do impugnante, limitando-se a realizar toda a tributação com base em simples indícios por meio da elaboração de planilhas, as quais não substituem a prova exigida pela Lei e pela Jurisprudência. As planilhas são exercícios temáticos, mas não prova da natureza de cada depósito;

- que no caso do impugnante, o auto de infração aplica a multa de 150%, em relação à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados. Esses depósitos bancários, segundo o Auto de Infração, teria que sofrer a aplicação da multa de 150% por serem grandes, expressivos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

- que depositar dinheiro em conta corrente própria, em Bancos identificados e nominados, é atividade legal e, portanto, exercício regular do direito. Não se constitui em empecilho capaz de retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador do IRPF;

- que, por conseguinte, o Auto de Infração viola totalmente o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, quando aplica a multa de 150% pela quantidade de omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários, por estar desacompanhado do manto legal;

- que este critério de “quantidade de omissão” não está contido na Lei para a aplicação da multa de 150%, inquinando de nulidade a multa aplicada pelo Auto de Infração, sendo criatividade do Fisco;

- que a conta corrente bancária não é um ardil, não é um meio de engano, não é ocultação e nem nada equivalente. Não bastasse, o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, exigiu que o intuito de fraude seja evidente;

- que por isso, se a conta corrente bancária fosse um artifício ardil, quando a Lei determina sua abertura pelos Bancos a favor dos seus clientes que neles efetuam seus depósitos, de acordo com os planos de contas do Bacen, ainda assim dependeria que ela tivesse sido utilizada com evidente intuito de fraude, o que não é o caso, pois nada foi provado nesse sentido.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis – SC, decide deferir a impugnação em parte e determinar o cancelamento parcial do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

- que interessado questiona a legalidade do lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física, relativo ao ano-calendário de 1998, pautando sua defesa no fato de que a exigência imposta, embora tenha indicado como base legal do fato gerador o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, decorreu de informações sobre a movimentação financeira da CPMF, o que estava vedado pelo art. 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996;

- que o dispositivo legal aqui discutido (§ 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996) versa sobre a forma de obtenção e utilização das informações relativas a CPMF e não sobre o fato gerador que deu origem ao lançamento;

- que se saliente que a lei de regência do fato gerador é que deve reportar-se a data de sua ocorrência, em obediência ao art. 144 do Código Tributário Nacional, ainda que posteriormente modificada ou revogada, e não a lei que regula a forma de obtenção das informações que possam servir de base para a averiguação do cumprimento das obrigações tributárias. O fato gerador, como preceitua o art. 113 do referido código, consiste na situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; é a infração propriamente dita;

- que, além disso, o § 1º do art. 144 do CTN deixa claro que ao lançamento aplica-se a legislação posterior à ocorrência do fato gerador que houver instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas;

- que o lançamento em questão decorre da omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários não justificados, relativos ao ano-calendário de 1998. Tal infração está definida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente à época da ocorrência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

do fato gerador, não havendo, portanto, que se falar em violação ao princípio da irretroatividade da lei;

- que a segunda preliminar levantada pelo contribuinte, no tópico IV, a fim de justificar a nulidade do lançamento, baseia-se, em síntese, na arbitrariedade da autoridade lançadora em não aplicar a legislação específica de tributação dos rendimentos da atividade rural. O impugnante relaciona, ainda, como relatado, ilegalidades e irregularidades no procedimento fiscal que ensejariam a nulidade do lançamento;

- que cumpre esclarecer nesse ponto, que as questões levantadas pelo contribuinte, caso fossem confirmadas, não se conformam como vícios de mota tal a macular integralmente o lançamento aqui discutido. Seriam, antes, erros materiais e que em nada turvariam a transparência do procedimento de ofício e a clareza da materialidade da infração fiscal diagnosticada;

- que a partir de 01/01/1997 (data em que se tornou eficaz a Lei nº 9.430, de 1996), a existência de depósitos de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de rendimentos, que veio se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para satisfazer o ônus probandi a seu cargo. Assim, a criação de uma presunção mais sumária concede ao fisco a dispensa de estabelecer um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito;

- que como do relatório se viu, no caso dos depósitos em que houve comprovação da origem na atividade rural, os autuantes tributaram os rendimentos como omissão da atividade rural (quando não declarados). Por outro lado, em consonância com a legislação citada, a autoridade lançadora, irrepreensivelmente, tributou como omissão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

decorrente de depósitos bancários com origem não comprovada, o montante em que o contribuinte não logrou comprovar a origem na atividade rural;

- que a tributação da atividade rural com base de cálculo reduzida, na qual o máximo que se tributa é 20% da receita, para ser aplicada, esta (a receita) deve ser comprovada mediante documentos usualmente utilizados (nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor ou demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais), conforme estabelecido no § 1º do art. 71 do RIR/99;

- que, no presente caso, o contribuinte não traz aos autos quaisquer provas contundentes de que os rendimentos depositados em suas contas bancárias são indubitavelmente provenientes da atividade rural. As alegações e documentos apresentados não favorecem o pleito do impugnante pois comprovam apenas que o contribuinte é produtor rural;

- que é descabido o argumento de que a autoridade lançadora não comprova nos autos que o contribuinte não possui outra atividade que não a de produtor rural; tampouco é relevante o lapso temporal do procedimento fiscal, no qual os autuantes não identificaram qualquer outra atividade do contribuinte. Ora, o impugnante procura inverter o ônus da prova pois, como se viu, a legislação determina que é do contribuinte a obrigação de provar que os rendimentos omitidos originam-se da atividade agrícola, e não dos autuantes, independentemente do tempo que decorreu a fiscalização;

- que muito embora o impugnante tenha argumentado que tais depósitos bancários referem-se ao produto da atividade rural, não houve apresentação de nenhum elemento de prova a sustentar tal alegação. A legislação é clara e exige a comprovação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

origem dos recursos depositados, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea;

- que além de argumentos romanescos, nada trouxe o contribuinte de concreto que pudesse corroborar as acusações feitas. Na verdade, a autoridade fiscal agiu em perfeita consonância com os preceitos legais, não havendo nada, absolutamente nada, que desabone o cioso trabalho realizado pela fiscalização;

- que analisando as alegações apresentadas, impõe-se lembrar que o Sistema tributário Brasileiro está submetido ao princípio da legalidade. O processo administrativo fiscal deve, acima de tudo, observar a legalidade, não só da exigência em si, como também da forma de sua determinação e a autoridade administrativa está adstrita à execução das atribuições inerentes ao seu cargo ou função, devendo proceder de modo a justificar sua investidura e em estrita observância legal. Em se tratando de autoridade tributária, lançadora e/ou julgadora, não lhe assiste direito de escolher entre obedecer ou não à lei, sob pena de responsabilidade funcional;

- que o contribuinte requer que seja aplicado o arbitramento do parágrafo 2º do artigo 60 e artigo 71 do RIR/99 sobre os rendimentos apurados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, por alegar que todo seu rendimento refere-se à atividade rural;

- que muito embora exista alguma polêmica jurisprudencial quanto a essa questão, verdade é que a assertiva de que a existência de contas bancárias não escrituradas justifica, por si só, a caracterização da imprestabilidade da escrituração e, por consequência, a aplicação do arbitramento, não pode ser acatada; pelo menos, não na forma de uma regra geral, aplicável indistintamente a quaisquer casos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

- que o arbitramento citado pelo contribuinte, como se verá no tópico 4.3, poderia ser aplicado exclusivamente para rendimentos comprovados da atividade rural. Como se viu no tópico anterior, o contribuinte não logrou comprovar que tais depósitos bancários se originaram da atividade rural;

- que no que concerne ao pleito do impugnante para aplicação do arbitramento sobre as receitas omitidas da atividade rural, também não há como se acatar;

- que a autoridade lançadora, como se conclui do relatório desse Acórdão, apurou a omissão de rendimentos decorrente da atividade rural com base em documentos e livros fiscais. A matéria tributável, portanto, foi plenamente identificada, o que descarta a possibilidade de arbitramento;

- que o arbitramento deve ser utilizado sempre que não se puder alcançar a realidade econômica do sujeito passivo, que é o que acontece, por exemplo, quando a autoridade fiscal, apesar de coletar indícios da prática de ilícitos fiscais, não consegue traduzir tais ilícitos em valores inequívocos, por conta de não conseguir ter acesso a documentos onde as características e os valores das operações estejam definidos. Entretanto, havendo identificação individualizada e minudente destas operações ilícitas, a tributação deve se dar, por óbvio, a partir delas;

- que como do relatório se viu, o contribuinte se insurge contra a multa de ofício aplicada sobre a omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários sem comprovação de origem, alegando, em síntese, que a majoração do percentual de 75% para 150%, presume o evidente intuito de fraude, o que não foi comprovado pela fiscalização;

- que como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra geral é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

aplicação da multa qualificada, prevista no inciso II, pressupõe que seja comprovado o evidente intuito de fraude;

- que a fraude, num sentido mais abrangente, consiste em uma ação ou omissão promovida com má-fé, tendente a ocultar uma verdade ou fugir de um dever. No caso da multa qualificada, a legislação tributária faz menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964;

- que no caso concreto que aqui se tem, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado à omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários. Os autuantes fundamentam a aplicação da multa de 150% em virtude do "montante enorme de depósitos sem origem comprovada" e que "não há negligência, imperícia ou imprudência capaz de explicar a falta de documentos que legitimam a origem daqueles recursos. Há sim, no mínimo, dolo eventual";

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

- que ademais, não há distinção entre as infrações de omissão de rendimentos da atividade rural e omissão de rendimentos sem origem comprovada. Se os autuantes consideraram que na omissão da atividade rural não houve evidente intuito de fraude não poderiam, em virtude do montante apurado, considerar dolo, mesmo que eventual, para a omissão de rendimentos de origem não comprovada. Não há provas nos autos da intenção dolosa no caso de não comprovação da origem dos depósitos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

- que se ressalta que a simples omissão de rendimentos não dá causa ao agravamento 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, que por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

As ementas das decisões que consubstanciam os fundamentos da Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis - SC são as seguintes:

"Assunto: processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS A CPMF. LIMITES. PRELIMINAR – Com o advento da Lei nº 10.174/2001, resguardando o sigilo na forma da legislação aplicável, é legítima a utilização das informações sobre as movimentações financeiras relativas a CPMF para instaurar procedimento administrativo que resulte em lançamento de outros tributos, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido antes da vigência da referida lei.

PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR – A possível existência de incorreções no levantamento da matéria tributável ou na incorreta aplicação da legislação, por parte da autoridade lançadora, não demanda a declaração de nulidade do auto de infração como um todo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL. NÃO COMPROVAÇÃO DA RECEITA DA ATIVIDADE. INAPLICABILIDADE – Tendo em vista a não apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem que a omissão de receita foi proveniente da atividade rural, incabível a tributação com base nas regras próprias desta atividade.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. INAPLICABILIDADE. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO – O arbitramento de lucros, como medida extrema que é, só pode ser aplicado nos casos em que são imprestáveis os registros contábeis do contribuinte, e os documentos existentes não propiciam, de per se, a reconstituição dos resultados para efeitos de tributação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS – As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS – É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias a disposição literal de lei, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE – Incabível o agravamento da multa, quando não comprovado nos autos, que a ação ou omissão do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

Ementa: TRIBUTAÇÃO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – O efeito confiscatório, constitucionalmente vedado, materializa-se nos casos em que a tributação efetivamente compromete a atividade normal do contribuinte, tornando-a inviável mesmo diante do regular adimplemento das obrigações fiscais. Tal hipótese não se confunde com a tributação exigida de ofício em face do inadimplemento, parcial ou integral, das mesmas obrigações, ao longo do tempo. Aquela se refere a excessividade da exação; esta, por outra, só encontra razão na conduta irregular do sujeito passivo.

Lançamento Procedente em Parte “

Deste ato, a Terceira Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, 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.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a name, is placed here.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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 parcial do crédito tributário exigido.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

Da análise dos autos do processo se verifica, que o contribuinte se insurge contra a multa de ofício aplicada sobre a omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários sem comprovação de origem, alegando, em síntese, que a majoração do percentual de 75% para 150%, presume o evidente intuito de fraude, o que não foi comprovado pela fiscalização.

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 bancários. Os autuantes fundamentam a aplicação da multa de 150% em virtude do "montante enorme de depósitos sem origem comprovada" e que "não há negligência, imperícia ou imprudência capaz de explicar a falta de documentos que legitimam a origem daqueles recursos. Há sim, no mínimo, dolo eventual".

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

Como se vê o artigo 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 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.

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, 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 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.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base depósitos bancários em nome e movimentados pelo contribuinte fiscalizado, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que foi a de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a Receita Federal age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

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

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal, de presunção legal de omissão de rendimentos em razão dos créditos que transitaram em conta corrente em nome do contribuinte, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável 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, da conta bancária fictícia, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias) e das notas fiscais paralelas.

A conta bancária em nome do contribuinte, omitida na declaração de rendimentos, ou a falta de inclusão na Declaração de Bens e Direitos de bens adquiridos, por si só não tem o condão de caracterizar presunção de omissão de rendimentos. O que pode caracterizar omissão de rendimentos são os depósitos bancários ou investimentos cuja origem dos recursos não seja suficientemente comprovada, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se trata de rendimentos não tributáveis, isentos, já tributados, doações ou que tenham origem em empréstimos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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 proposita, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor/bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos ou a falta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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 nº. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994."

Acórdão nº. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE –
Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 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 nº 1.041, de 1994."

Acórdão nº. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

"MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE –
A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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

Acórdão 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 nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

"MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo."

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

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

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

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

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

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

(...)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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

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

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

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

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

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

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

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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 comprehende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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

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

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

Acórdão nº. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

"COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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

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

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

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

"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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80."

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

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

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

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

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

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

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13974.000285/2002-93
Acórdão nº. : 104-19.806

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.

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, NEGOU provimento.

Sala das Sessões - DF, em 18 de fevereiro de 2004

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'NELSON MALMANN', is placed over a horizontal line.