



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 10820.001906/2004-83  
Recurso n.º : 146.445  
Matéria : IRPF – EX: 2000 a 2003  
Recorrente : ANGÉLICA CRISTINA DE ARAUJO REIS  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/ SP II  
Sessão de : 17 de agosto de 2006  
Acórdão n.º : 102-47.851

**NULIDADE – ATO ADMINISTRATIVO** – É válida a decisão de primeira instância que contém os requisitos exigidos em lei.

**INCONSTITUCIONALIDADE** – Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, uma vez que adstritos ao Judiciário.

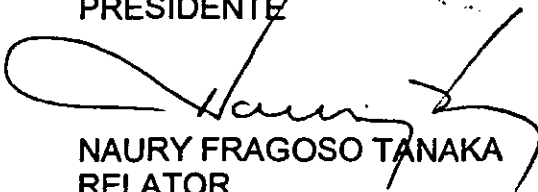
**MULTA DE OFÍCIO** – Decorrencia do princípio da legalidade, vedada a redução ou aplicação de penalidade em intensidade inferior à prevista em lei para a espécie de infração.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANGÉLICA CRISTINA DE ARAUJO REI.

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

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM

04 OUT 2006

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851  
Recurso nº : 146.445  
Recorrente : ANGÉLICA CRISTINA DE ARAUJO REIS

## RELATÓRIO

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 58.223,60, relativo aos exercícios de 2000 a 2003, mediante Auto de Infração, de 10 de setembro de 2004 para conformação do fato gerador do tributo desses períodos de forma distinta daquela havida pela pessoa fiscalizada em razão da presença de infrações, a seguir detalhadas por períodos:

### Exercício de 2000

1. Glosa de deduções por dependente – R\$ 1.080,00 - porque considerada a avó, já falecida – Filomena de Jesus Reis Araujo.
2. Glosa de deduções por despesas médicas em montante de R\$ 440,00, porque não confirmadas pelos profissionais:

|                                 |                          |
|---------------------------------|--------------------------|
| Tânia M H Machado.....          | R\$ 150,00 – fl. 14, v-l |
| Rubens L S Martins Junior.....  | R\$ 50,00 – fl. 27, v-l  |
| Stela M Spazzapan Martins ..... | R\$ 240,00 – fl. 27, v-l |

### Exercício de 2001.

1. Glosa de deduções por dependente – R\$ 1.080,00 - porque considerada a avó, já falecida – Filomena de Jesus Reis Araujo.
2. Glosa de deduções por despesas médicas em montante de R\$ 22.571,00, porque não confirmadas pelos profissionais:

|                           |                            |
|---------------------------|----------------------------|
| Wagner A Oliveira.....    | R\$ 5.700,00 – fl. 30, v-l |
| Sílvia M Garcia.....      | R\$ 7.800,00 – fl. 30, v-l |
| Tânia M H Machado.....    | R\$ 1.496,00 – fl. 14, v-l |
| Marcela B. Siqueira.....  | R\$ 3.375,00 – fl. 15, v-l |
| Maria J.A. Previatto..... | R\$ 4.200,00 – fl. 15, v-l |

### Exercício 2002

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

1. Glosa de deduções por dependente – R\$ 1.080,00 - porque considerada a avó, já falecida – Filomena de Jesus Reis Araujo.
2. Glosa de deduções por despesas médicas em montante de R\$ 10.696,00, porque não confirmadas pelos profissionais:

Tânia M H Machado.....R\$ 446,00 – fl. 15, v-l  
Marcela B. Siqueira.....R\$ 1.920,00 – fl. 15, v-l  
Ana Maria Costa Justo .....R\$ 4.710,00 – fl. 15, v-l  
Stela M Spazzapan Justo .....R\$ 3.620,00 – fl. 15, v-l

Exercício 2003

1. Omissão de rendimentos tributáveis percebidos da Prefeitura Municipal de Andradina, em montante de R\$ 14.553,25, e do INSS, R\$ 4.000,00.
2. Glosa de deduções por dependente – R\$ 1.272,00 - porque considerada a avó, já falecida – Filomena de Jesus Reis Araujo.
3. Glosa de deduções por despesas médicas em montante de R\$ 21.913,00, porque não confirmadas pelos profissionais:

Tânia M H Machado.....R\$ 1.063,00 – fl. 16, v-l  
Marcela B. Siqueira.....R\$ 3.000,00 – fl. 16, v-l  
Ana Maria Costa Justo .....R\$ 2.750,00 – fl. 16, v-l  
Rubens L S Martins Junior.....R\$ 10.000,00 – fl. 16, v-l  
Maria Jose A Previatto.....R\$ 2.700,00 – fl. 16, v-l  
Stela M S Martins.....R\$ 870,00 – fl. 16, v-l  
Irmandade Da Santa C de Andradina.....R\$ 1.530,00 – fl. 16, v-l

Conforme Termo de Constatação Fiscal, fls. 11, a contribuinte foi intimada a comprovar a efetiva utilização dos serviços e os correspondentes pagamentos a Wagner Antônio de Oliveira e Silvia Mara Garcia, oportunidade em que teve conhecimento da Súmula citada no início. Em atendimento a essa indagação, respondeu que nada tinha a informar e não apresentou documentos para comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

A glosa das deduções por despesas médicas pagas a Rubens L S Martins Junior e Stela M Spazzapan Martins, casal, decorreu da comprovação de falsidade dos documentos apresentados pela contribuinte porque não confirmados pelos prestadores dos serviços. Observe-se que a negativa da emissão dos recibos foi informada à contribuinte e esta não contrapôs provas, conforme consta do TCF, fl. 13. Situação idêntica ocorreu com as despesas médicas junto à Tânia Mara H Machado, fls. 13 e 14.

A lide resulta do inconformismo do sujeito passivo com a decisão de primeira instância manifestada no Acórdão DRJ/SPOII nº 10.947, de 20 de janeiro de 2005, fl. 599, v-III, em razão desta conter posição no sentido da procedência parcial do feito.

Nessa oportunidade, acolhido o pedido para afastamento da penalidade qualificada, exceto quanto às infrações consubstanciadas pela apropriação de dedução por dependente inexistente porque já falecido, e por despesas médicas teoricamente pagas aos profissionais Wagner Antônio de Oliveira e Silvia Mara Garcia porque ambos objeto de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, e aqueles corroborados por recibos reconhecidos falsos pelos emitentes Rubens Luiz Serra Martins Junior, Stela Mara Spazzapan Martins e Tânia Mara H Machado.

Observe-se que o sujeito passivo havia contestado apenas a qualificação da penalidade e pedido parcelamento da parte restante do crédito tributário conforme informado no início da Impugnação, fl. 582.

"Contudo, desde logo, a Impugnante quer deixar claro que sua Impugnação é parcial (parcelou o imposto, juros e multa devidos), objetivando apenas o excesso fiscal, mais precisamente o agravamento da multa proposta, visto que a situação fática não se deu ou não se verificou como descrita pelo Agente do Fisco e, além disso, por não se coadunar à fundamentação legal por Ele dada como embasadora da pretensão respectiva."

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

O recurso é tempestivo, pois apresentado cerca de 10 (dez) dias após a ciência da decisão de primeira instância, conforme documentos às fls. 614 e 616, v-III, e contém pedido pela nulidade da decisão *a quo* em razão do digno colegiado de primeira instância não ter autorizado a realização de diligência para oitiva da Autoridade Fiscal, com fundamento no artigo 38, § 2º da lei nº 9.784, de 1999. Essa negativa teria causado prejuízos à defesa porque permaneceu obscuro o motivo que permitiu à autoridade fiscal não explicitar no Termo de Constatação Fiscal o comparecimento da contribuinte à unidade de origem e ter deixado de justificar o não atendimento ao pedido que esta lhe fizera para a rápida conclusão da ação fiscal.

Outra omissão contida na decisão *a quo* estaria caracterizada pela falta de abordagem a respeito da autoria das declarações apresentadas, uma vez que no entender da defesa era o ex-marido da contribuinte quem cuidava dessa atividade, durante o período em que permaneceram casados.

Com suporte no artigo 65, III, "b"(<sup>1</sup>), pedido pela atenuante caracterizada pela ação da contribuinte em buscar o saneamento do dano causado antes do julgamento.

Abordando a interpretação posta em primeira instância a respeito do princípio do não-confisco, no sentido de que este constitui orientação constitucional voltada ao legislador e não ao aplicador, questiona a defesa quanto à falta de atualização da tabela do Imposto de Renda e quanto à validade dos princípios da verdade material, da exatidão legal, da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade. Reforço de sua tese com ensinamentos de Carmem L A da Rocha<sup>2</sup> sobre a aplicabilidade dos princípios constitucionais a todos os atos que compõem o sistema jurídico e a prevalência do princípio da legalidade. Para melhor

---

<sup>1</sup> Não informado o ato legal de referência.

<sup>2</sup> Não informado dados da obra de referência.

Processo nº : 10820.001906/2004-83

Acórdão nº : 102-47.851

explicitar o posicionamento da recorrente transcreve-se parte do texto da peça recursal<sup>3</sup>:

"Instado por tais circunstâncias pode alguém fazer letra morta os princípios da verdade material, da exatidão legal, da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade e que tais? Evidentemente que não."

Protesta a defesa pela nulidade da decisão *a quo* por conter omissão, caracterizada por conclusões incoerentes e contraditórias. Para melhor identificar o conteúdo desse pedido, transcreve-se os parágrafos em que inserido o argumento:

"É por tudo isso que no procedimento administrativo é indispensável, no interesse público, perseguir a verdade e adequar-se a todos os outros princípios citados até mesmo quando essa busca não é provocada.

Para que isso aconteça é preciso que estejam retratados no processo não só os meios (lícitos) utilizados, mas principalmente todos os fatos apurados, o que decididamente não ocorre nestes autos, tanto que o I. Relator, embora tenha reduzido parte das multas, busca lastrear a omissa Decisão, quanto a manutenção do restante das multas agravadas, em conclusões incoerentes e contraditórias, que não podem subsidiar a verdade exigida."

Ainda, pedido pela nulidade da decisão *a quo* pela falta de análise de todos os argumentos postos na impugnação e desvirtuamento de alguns deles, no entanto, sem especificação dos objetos.

A recorrente protesta pela observação das regras que regem o julgamento e expõe extensos comentários e explicações a respeito do assunto. E conclui que o julgamento de primeira instância não conteve os ditos requisitos, principalmente quanto ao dever de buscar e aplicar a melhor e menos onerosa solução.

Argumentos no sentido de que a multa aplicada foi confiscatória, com ofensa à norma do artigo 150, IV, da CF/88. Contestada a penalidade qualificada

---

<sup>3</sup> Excerto do recurso, fl. 618, v-III.

7



Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

porque inexistente a fraude. No entender da defesa, os dados do processo não comprovariam a presença de fraude. Sob a perspectiva da recorrente, a inexatidão da declaração decorreu da ação de terceiros.

Pedido pela interpretação mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, do CTN.

Arrolamento de bens, fls. 631 a 637, v-III.

É o Relatório.



Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

## VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

Os protestos da defesa são direcionados à nulidade da decisão de primeira instância por motivos diversos a seguir identificados : (a) o indeferimento ao pedido de diligência para oitiva da autoridade fiscal; (b) falta de abordagem a respeito da autoria das declarações apresentadas; (c) presença de conclusões incoerentes e contraditórias; (d) falta de análise de todos os argumentos postos na impugnação e (e) omissão sobre questões colocadas pela defesa enquanto desvirtuamento de outras, e quanto ao mérito, têm por objeto a intensidade da multa de ofício qualificada.

O indeferimento ao pedido de diligência para oitiva da autoridade fiscal teve a seguinte posição em primeira instância<sup>4</sup>:

*"No mesmo diapasão, não é de ser acolhido o pedido, igualmente genérico e superficial, de esclarecedoras diligências formulado nos estertores da peça impugnatória. Com efeito, os pedidos de diligências ou perícias devem ser apresentados nos moldes do art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, que prevê que a impugnação mencionará as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. Após apresentado o pedido de realização de perícia nos moldes acima, a autoridade julgadora analisa se ela é necessária ao julgamento da lide. A finalidade da realização de diligências ou perícias é elucidar questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, quando o exame dos autos não seja suficiente para dirimi-las. Todavia, assinale-se que na situação dos autos, elas se*

---

<sup>4</sup> Excerto do Acórdão DRJ/SPOII nº 10.947, de 20 de janeiro de 2005, fl. 686, v-III.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

revelam totalmente desnecessárias e prescindíveis ao julgamento da lide."

Como se observa na referida posição, a autoridade julgadora entendeu que a lide teria solução possível, independente de novas verificações.

Na peça recursal, a recorrente protesta contra essa atitude porque teria causado prejuízos à defesa em razão de não ter sido explicitado o motivo que permitiu a digna autoridade fiscal não esclarecer no Termo de Constatação Fiscal sobre o comparecimento da contribuinte à unidade de origem e quanto ao pedido que esta lhe fizera para a rápida conclusão da ação fiscal.

O fundamento utilizado pela defesa é o artigo 38, § 2º da lei nº 9.784, de 1999<sup>(5)</sup>, no qual presente norma geral autorizativa para a juntada de provas e requerimento por diligências pelo interessado na fase instrutória do processo administrativo, no entanto permitida a recusa das provas ou das diligências sob condições fundamentadas e dadas pela ilicitude, impertinência, dispensabilidade ou protelatórias.

Essa lei constitui conjunto de normas de aplicação geral ao processo administrativo, mas não se sobrepõe às normas regulamentadoras específicas quando presentes e válidas, conforme determinação contida no texto legal do artigo 69, transcrito.

"Lei nº 9.784, de 1999 - Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei."

Assim, a produção de provas complementares, a pedido da defesa, é regulada no processo administrativo tributário pela norma contida no artigo 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, *específica*, transcrito para melhorar o entendimento.

---

<sup>5</sup> Lei nº 9.784, de 1999 - Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.22

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(....)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. *(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)*

(.....)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)*

(....)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*"

Desse texto legal<sup>6</sup> possível extrair que as provas devem compor o processo na fase impugnatória, salvo as exceções comprovadas previstas no parágrafo 4º, e, ainda, que o pedido de diligência ou perícia, também deve constar desse protesto, ter justificativa e quesitos indicados.

Para deslinde dessa questão, também é importante colocar que a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção no julgamento da lide, com

---

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

<sup>6</sup> Válido observar que o Decreto nº 70.235, de 1972, tem força de lei e os textos do artigo em comento foram alterados pela publicação das leis nº 8.748, de 1993 e 9.532, de 1997, conforme indicado em notas ao final de cada um.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

poder de decidir quanto à imprescindibilidade de novos esclarecimentos, na forma autorizativa contida no artigo 29<sup>(7)</sup> do referido Decreto.

Observe-se que o comparecimento da contribuinte à unidade de origem, oportunidade em que teria efetuado pedido verbal para que a ação fiscal fosse encerrada e houvesse a correção das infrações detectadas, não corresponderia a qualquer alteração no seguimento da ação fiscal, nem na decisão correspondente à lide.

Estando a pessoa sob procedimento investigatório válido, não há como encerrá-lo a pedido da parte interessada, ou seja, por força do princípio da legalidade, os fatos devem ser investigados até que a autoridade conclua (a) pela apuração total dos fatos econômicos em que o contribuinte participou ou deles auferiu benefícios financeiros, (b) quanto à natureza da parcela de renda advinda destes, (c) sobre a correta subsunção à norma reguladora do tributo e (d) a correspondência unívoca desses fatos com aqueles que integraram a renda oferecida à tributação pela pessoa. Assim, após o início do procedimento fiscal não há possibilidade da prática de denúncia espontânea, na forma do artigo 138, do CTN.

Então, o pedido da fiscalizada para que houvesse o saneamento das infrações cometidas ainda durante a fase procedimental não poderia ser atendido no transcorrer do procedimento. Em tese, o pedido verbal teria sido respondido pela autoridade fiscal na mesma linha deste voto, mas talvez, por lapso, a resposta, por ser verbal, não tenha permanecido na lembrança e por esse motivo não integrou os protestos da defesa.

Outro aspecto em contrário ao protesto da defesa é a falta de provas. Conhecido de todos que o processo administrativo fiscal é construído com documentos que externem os fatos ocorridos no passado<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.



Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

Caso houvesse, realmente, o interesse de sanar as infrações havidas ainda na fase procedimental, poderia a pessoa protocolar pedido nesse sentido, de forma semelhante ao concretizado em 11 de junho de 2004 para cópia dos documentos que integraram o procedimento, fl. 487, v-III.

Assim, não se evidencia nulidade da decisão *a quo* pela negativa ao pedido de diligência, uma vez que se encontra coerente com a previsão legal e não constituiu prejuízos à defesa.

Outra omissão contida na decisão *a quo* estaria caracterizada pela falta de abordagem a respeito da autoria das declarações de ajuste anual apresentadas, uma vez que afirmado ser o ex-marido o responsável pela atividade no período em que permaneceram casados.

O que se contesta não é o ato de declarar, mas a presença de fatos considerados pela autoridade fiscal como caracterizadores do "evidente intuito de fraudar" nas declarações apresentadas ao Fisco.

Embora possa ter ocorrido à situação indicada pela recorrente, as declarações que integram o processo contêm os bens do casal, informações no sentido de que o cônjuge declarou em separado em todos os períodos sob investigação, que não houve renda por este percebida.

Além daqueles dados considerados como prova da ocorrência de fraude, os demais declarados não foram objeto de contestação pela fiscalizada, o que contribui para a presunção de que houve concordância com a hipótese de alguém declarar em seu lugar, isto é, somente possível o ato de declarar pelo marido se

---

<sup>8</sup> Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. (grifei)

Processo nº : 10820.001906/2004-83

Acórdão nº : 102-47.851

houvesse a entrega dos comprovantes de rendimentos, de pagamentos, de bens, etc. para que este efetuasse a declaração em nome da fiscalizada.

Também a contribuir com essa autoria, a informação prestada em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização que conteve afirmativa de que essa pessoa teria sido a autora das declarações apresentadas<sup>9</sup>:

"Fonte Pagadora INSS não posso esclarecer, pois, o comprovante de rendimentos no qual basei-me para declarar, encontra-se extraviado." (grifei)

Na mesma linha, a informação prestada no comunicado de 28 de maio de 2004, fl. 327, v-II, no qual a contribuinte confirma que sua declaração foi preenchida por profissionais da contabilidade pertencentes ao Escritório Ipiranga, Rua Homero Rodrigues Silva, 1.050, 1º andar, CEP 16901-025, Andradina, SP.

Ademais, a fiscalizada concordou com a parte excedente do tributo exigida pelo Auto de Infração, contestando apenas a qualificação da penalidade. Evidencia-se assim que a contribuinte tinha conhecimento sobre os fatos que integraram suas declarações e com eles concordara, pois apurado saldo de imposto a pagar em todos os períodos investigados.

Lembrando que a apresentação de uma declaração de ajuste anual à Administração Tributária Federal constitui ato jurídico porque dele decorrem direitos e obrigações, não me parece que o cônjuge tenha sido a pessoa que declarou os rendimentos da fiscalizada, sob concordância desta, mas muito mais provável, que a própria tenha feito sua declaração por meio da intervenção do referido escritório. No entanto, mesmo que qualquer das hipóteses fosse verdadeira, a responsabilidade pelas informações encaminhadas à Administração Tributária é apenas da declarante.

---

<sup>9</sup> Excerto do comunicado de 23 de março de 2004, localizado à fl. 47, v-I.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

Em presença dessas provas, rejeita-se o afastamento da penalidade qualificada por ilegitimidade passiva.

O pedido pela nulidade da decisão *a quo* por conter omissão, caracterizada por conclusões incoerentes e contraditórias não se encontra perfeitamente identificado, motivo para transcrição de parte do texto no Relatório e neste voto<sup>10</sup>.

“É por tudo isso que no procedimento administrativo é indispensável, no interesse público, perseguir a verdade e adequar-se a todos os outros princípios citados até mesmo quando essa busca não é provocada.

Para que isso aconteça é preciso que estejam retratados no processo não só os meios (lícitos) utilizados, mas principalmente todos os fatos apurados, o que decididamente não ocorre nestes autos, tanto que o I. Relator, embora tenha reduzido parte das multas, busca lastrear a omissa Decisão, quanto a manutenção do restante das multas agravadas, em conclusões incoerentes e contraditórias, que não podem subsidiar a verdade exigida.

(....)

Assim, se o ilustre Julgador ainda não se convencera quanto à apuração deveria melhor inteirar-se e não proferir Decisão omissa ou assentada em dúvidas e contradições”

Pode-se extrair desse texto que a recorrente protesta contra os argumentos postos em primeira instância para fundamentar a manutenção da parte restante da exigência e quanto à penalidade qualificada. Então, necessário que se traga ao voto a posição expendida no julgamento *a quo* quanto a essa parte do crédito tributário<sup>11</sup>.

“Tendo em vista os fatos e toda a documentação levantada pela fiscalização, ficou demonstrado o evidente intuito de fraude apenas no que concerne às deduções das despesas médicas relacionadas aos profissionais Wagner Antônio de Oliveira e Silvia Mara Garcia, por terem sido utilizados recibos considerados inidôneos e ideologicamente falsos e imprestáveis para a dedução pleiteada,

---

<sup>10</sup> Excerto da peça recursal, fl. 619, v-III.

<sup>11</sup> Fls. 608, V-III.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

conforme a existência de Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficaz, bem como aos profissionais Rubens Luiz Serra Martins Junior, Stela Mara Spazzapan Martins e Tânia Mara H Machado, em razão da utilização de recibos falsos, consoante declarações pelos mesmos firmadas.

Igualmente, cabível a exasperação da multa para 150% no que tange à dedução com dependente já falecido, ou seja, a avó da impugnante, Sra. Filomena dos Reis Araujo, com o fito de reduzir indevidamente o imposto devido" (grifei)

Desse texto possível concluir pela clareza e correção na fundamentação para a manutenção da penalidade de maior ônus financeiro para a correspondente parte do crédito.

A não confirmação dos serviços médicos indicados nos recibos apresentados e da mesma forma a falta de confirmação do recebimento dos valores correspondentes aos recibos de despesas médicas, implica presumir que houve produção *intencional* de documentos para fins de comprovar a dedução por despesas médicas em valor maior que o efetivamente despendido.

A agravar a condição infratora, a apresentação destes à autoridade fiscal com o intuito de manter a situação construída como verdadeira, quando solicitado por termo. Observe-se que a correspondência entre os serviços prestados constantes dos recibos e a necessidade de atendimento médico seria possível de ser verificada pela simples conferência entre o teor dos recibos e a realidade havida no passado.

A complementar o intuito de fraudar, a inserção de dependente inexistente, e a agravar a condição infratora, a manutenção da informação incorreta no primeiro esclarecimento à autoridade fiscal quando informado que Filomena de Jesus Reis Araujo era sua avó, fl. 328, v-III, com a juntada de certidão de nascimento da fiscalizada, fl. 349, v-III. No entanto, quando pedido em novo Termo de Intimação Fiscal a comprovação da relação de dependência havida pela sua avó – moradia em conjunto, certidão de nascimento - fl. 519, v-III - informado que esta já havia falecido e por lapso, não fora informado o escritório contábil sobre esse fato, fl. 521, v-III.



Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

Assim, verifica-se que o evidente intuito de fraudar encontra-se perfeitamente caracterizado nos autos e não procedem os argumentos da defesa contra a decisão de primeira instância quanto aos fundamentos para as infrações subsumidas à penalidade de maior ônus financeiro.

Outro pedido constante da peça recursal teve suporte no artigo 65, III, "b", presume-se do Código Penal<sup>12</sup> porque não informado o ato legal de fundo, mas complementado com solicitação de aplicação de atenuante caracterizada pela ação da contribuinte em buscar o saneamento do dano causado antes do julgamento.

As atenuantes constituem aspectos a serem observados pela autoridade judicial para fins de definir a penalidade aplicável à infração cometida, no âmbito do Direito Penal. Ocorre que a punição em lide, apesar de ter por referência figuras jurídicas configuradoras de crimes, fundamenta-se em norma vinculada à esfera administrativa e foi aplicada em processo desenvolvido nesse âmbito, ambiente em que não há lei autorizativa para diminuir sua intensidade, salvo na hipótese de pagamento do crédito tributário.

Assim, verifica-se que a recorrente utilizou interpretação inadequada ao trazer para a área administrativa determinações contidas no ordenamento jurídico penal. Equívoco, portanto, na fundamentação do pedido, motivo para que seja rejeitado.

Outra questão com objeto na nulidade da decisão de primeira instância foi centrada na subsunção das penalidades aplicadas ao princípio do não-confisco. A

---

<sup>12</sup> Código Penal aprovado pelo Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Art. 65 - São circunstâncias que sempre atenuam a pena: *(Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)*

(.....)

III - ter o agente: *(Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)*

a) cometido o crime por motivo de relevante valor social ou moral;

Processo nº : 10820.001906/2004-83

Acórdão nº : 102-47.851

robustecer a afirmativa, a aplicabilidade dos princípios da verdade material, da exatidão legal, da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade, que não estariam restritos ao legislador, mas ao aplicador das normas. Como a interpretação do respeitável colegiado de primeira instância trilhou no sentido de que o primeiro é orientação constitucional voltada ao legislador e não ao aplicador da norma, os demais citados também não poderiam ser aplicados. E, finalizado o protesto quanto à falta de atualização da tabela do Imposto de Renda.

Apesar de bem esclarecida e fundamentada a questão em primeira instância, permanece o questionamento da defesa por decorrência de interpretação inadequada dos textos legais.

O princípio do não-confisco encontra-se no artigo 150, IV, da CF/88:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;"

Desse texto, possível concluir, de imediato, que seu direcionamento ao *tributo* significa, por prevalência do princípio da legalidade, inaplicabilidade às penalidades. O âmbito de incidência é restrito ao tributo.

Em seguida, deve-se observar que as ações administrativas são conformadas ao princípio da legalidade, por força do artigo 37, da CF/88 e do artigo 2º, da lei nº 9.784, de 1999, esta considerada Lei Geral do Processo Administrativo, direcionamento que obrigou o autor do feito a impor a penalidade que constou do auto de infração porque situação subsumida à hipótese abstrata contida no dispositivo legal.

Por último, conforme bem explicitado em primeira instância, a utilização de tributo com efeito de confisco constitui orientação voltada ao legislador, no sentido

---

b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as consequências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano;



Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

de que a hipótese de incidência contida no texto legal não possa significar perda do todo ou de parte do patrimônio do sujeito passivo.

Apropriados à situação os ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>13</sup> :

“A Constituição Federal assegura que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado utilizar tributo com efeito de confisco. Estariam as multas fiscais incluídas no conceito de tributo para esse efeito, vale dizer, o princípio do não confisco poderia ser invocado para invalidar a imposição de multas que, por serem elevadas, podem ser consideradas confiscatórias? (.....)

À questão de saber se o princípio do não-confisco aplica-se às multas fiscais nossa resposta é negativa. (...)

O regime jurídico do tributo não pode ser aplicado à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de algo ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória”.

Por esses motivos, os protestos fundamentados na hipótese de confisco em razão da intensidade da penalidade aplicada não podem ser acolhidos.

---

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, 4.ª Ed., São Paulo, Dialética, 2001, págs. 104 e 105.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

O pedido pela nulidade da decisão *a quo* em razão da falta de análise de todos os argumentos postos na impugnação também não pode ser acolhido.

Segundo determinação contida no Decreto nº 70.235, de 1972, a decisão de primeira instância deve conter:

"Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências."

A parte do texto legal que contém a determinação para referência expressa a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante constitui o fundamento para o pedido pela nulidade, apesar de não se encontrar explícita a requisição pela aplicabilidade desta norma.

A falta de observação de algumas das questões aparentemente poderia suscitar a referida nulidade por observação restrita do texto legal, caso a decisão deixasse dúvidas a respeito da perfeita subsunção dos fatos à hipótese legal que fundamentou a exigência. Como essa hipótese não se materializa no referido ato, uma vez que a exigência denota a perfeita subsunção dos fatos à hipótese de incidência abstrata contida na lei, a situação encontra-se conforme ao princípio da legalidade, que permite sejam afastados os demais argumentos em contrário.

Nesta situação, considera-se que não houve questões não analisadas, uma vez que os protestos da defesa, conforme explicitado, não encontram respaldo legal.

Observe-se que quando o digno relator faz menção às hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, enquanto informado sobre a possibilidade de saneamento de eventuais vícios por força do artigo 60 do mesmo ato legal, as questões sobre a nulidade do feito foram abordadas de forma genérica.

Processo nº : 10820.001906/2004-83

Acórdão nº : 102-47.851

Quanto à requerida presença de dúvida sobre a autoria das declarações e a aplicação dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade para fins de abrandamento da punição administrativa, consideram-se inadequados os protestos.

Conforme já explicitado no início, não há dúvidas sobre a autoria das declarações enquanto os documentos que integram o processo não permitem descaracterizar o sujeito passivo por essa motivação.

A aplicação dos ditos princípios é vedada por força do princípio da legalidade, ou seja, presente lei válida no ordenamento jurídico tributário, somente norma presente em outra lei válida pode afastar a incidência. E, nesta situação, não há norma válida em contrário ou autorizativa da redução da penalidade.

O afastamento da incidência tributária pela aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, com a devida vênia, constitui interpretação inadequada posta pela defesa.

Referidos direcionamentos prestam-se para impor ao servidor público maneiras sensatas de aplicar a lei, de tal forma e intensidade que mantenha o equilíbrio das relações fisco x contribuinte e exigências que não denotem exageros ou interferências de critérios pessoais e parciais não correspondentes ao padrão esperado de comportamento, ou seja evidência de tratamento não isonômico.

Conveniente os ensinamentos de Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>14</sup>, sobre o princípio da razoabilidade:

"Princípio da Razoabilidade - Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricão, terá de obedecer a

---

<sup>14</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Elementos de Direito Administrativo, 3.ª Ed. Revista, ampliada e atualizada com a Constituição Federal de 1988, São Paulo, Malheiros, 1992, págs. 55 e 56.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e portanto jurisdicionalmente invalidáveis – as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricionariedade.

Com efeito, o fato da lei conferir ao administrador certa liberdade (margem de discricionariedade) significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao saber exclusivo de seu libito, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos e muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicanda. (...)

Deveras: se com outorga de discricionariedade administrativa pretende-se evitar a prévia adoção em lei de uma solução rígida, única – e por isso incapaz de servir adequadamente para satisfazer, em todos os casos, o interesse público estabelecido na regra aplicanda –, é porque através dela visa-se a obtenção da medida ideal ou seja, da medida que, em cada situação, atenda de modo perfeito à finalidade da lei.

(....)

Fácil é ver-se, pois, que o princípio da razoabilidade fundamenta-se nos mesmos preceitos que arrimam constitucionalmente os princípios da legalidade (arts. 5º, II, 37 e 84) e da finalidade (os mesmos e mais o art. 5º, LXIX, nos termos já apontados)."

Quanto à proporcionalidade, cita o autor<sup>15</sup>:

"Este princípio enuncia a idéia – singela, aliás, conquanto frequentemente desconsiderada – de que as competências administrativas só podem ser *validamente* exercidas na *extensão* e *intensidade* proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas."

Conforme possível extrair desses ensinamentos, nem o procedimento, nem o ato administrativo de referência, contêm ofensa a tais princípios. A aplicação da penalidade de maior ônus não constituiu conduta desarrazoada, nem atípica, porque constitui exata subsunção dos fatos à hipótese prevista na matriz legal.

Processo nº : 10820.001906/2004-83  
Acórdão nº : 102-47.851

Observe-se que constou do voto informação sobre a característica da multa aplicada ser apenas *pecuniária*, e que a autoridade fiscal não necessita comprovar o cometimento de crimes, porque não constitui sua competência<sup>15</sup>.

"Para o agravamento da multa, os agentes do Fisco não terão que comprovar o cometimento de nenhum crime, pois o cometimento de crime contra a ordem tributária federal é matéria estranha à competência da Secretaria da Receita Federal, sendo da órbita da Polícia Federal, do Ministério Público Federal e da Justiça Federal."

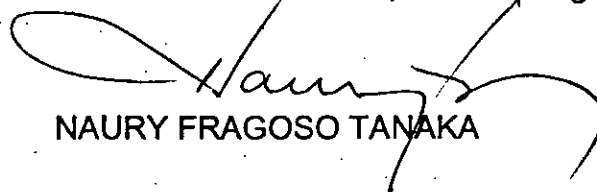
Sob outra perspectiva, as justificativas postas no referido voto para fins de manutenção da punição aplicada pela autoridade fiscal também constituem, embora de forma transversa, motivo para o afastamento da aplicabilidade dos requeridos princípios.

A interpretação mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, do CTN, somente pode ser aplicada na presença de dúvida quanto à subsunção dos fatos à hipótese de incidência, situação distinta desta.

Conforme esclarecido no início, os documentos que integram o processo permitem concluir que própria fiscalizada foi a autora das declarações e da utilização dos documentos adulterados.

Postos os esclarecimentos, justificativas, e fundamentos, que permitem concluir pela inaplicabilidade dos argumentos da defesa contra a validade do ato decisório e a punição de maior ônus, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de agosto de 2006.

  
NAURY FRAGOSO TANAKA

---

<sup>15</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Obra citada, pág. 57.

<sup>16</sup> Excerto do voto, fl. 608, v-III.