



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Recurso nº : 144.260 – DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPF - EX: 1998 a 2002
Recorrentes : 3ª TURMA-DRJ-SÃO PAULO/SP II e ADEMAR BENEDITO VERONEZI FILHO
Sessão de : 16 de agosto de 2006
Acórdão nº : 102-47.831

DECADÊNCIA - Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se da ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do artigo 150 do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO - OPERAÇÕES COMERCIAIS - EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA - À luz do art. 150, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, e do § 2º da Lei 9.430/1996, verificando-se, durante a auditoria fiscal, que o contribuinte realiza operações comerciais por conta própria, em caráter habitual, e que os depósitos bancários são relativos a essas operações, há que ser efetuada a equiparação à pessoa jurídica para fins de exigência dos tributos devidos. In casu, a lavratura de auto de infração na pessoa física (IRPF) constitui erro na identificação do sujeito passivo e nos tributos exigidos, haja vista que o correto seria a exigência de IRPJ e Reflexos.

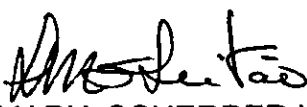
Preliminar acolhida.
Recurso voluntário provido parcialmente.
Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos de ofício e voluntário interpostos pela 3ª Turma da DRJ SÃO PAULO II e ADEMAR BENEDITO VERONESI FILHO, respectivamente.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. No recurso voluntário, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1997. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para excluir: 1 – a exigência de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício; 2 – a omissão de rendimento com base em depósito bancário; e 3 – reduzir a multa isolada para 50%, nos termos do relatório e

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

voto que passam a integrar o presente julgado. Considerou-se impedido de votar o
Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 10840.004455/2003-17

Acórdão nº : 102-47.831

Recurso nº : 144.260

Recorrentes : 3ª TURMA-DRJ-SÃO PAULO/SP II e ADEMAR BENEDITO VERONEZI FILHO

RELATÓRIO

A 2ª Turma da DRJ São Paulo II, em recurso de ofício, e ADEMAR BENEDITO VERONESI FILHO, em sede de recurso voluntário recorrem a este Conselho da decisão de primeira instância, proferida no Acórdão DRJ/SPO II nº 9.578, de 05/11/2004, que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte o Auto de Infração do IRPF às fls. 04/14.

As infrações indicadas no lançamento e os argumentos de defesa suscitados pelo contribuinte foram sumariados pela pelo Órgão julgador a quo, nos seguintes termos:

“Contra o contribuinte em questão foi lavrado o auto de infração (fls.04/14) com o lançamento de imposto de renda relativo aos anos-calendário 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001 de R\$ 5.249.129,39, de multa de ofício de R\$ 2.758.959,36, de juros de mora calculados até 28 de novembro de 2003 de R\$ 7.767.194,01 e multa isolada de R\$ 90.704,88.

2- A ação fiscal contra o contribuinte foi iniciada com a ciência do Termo de Início de Fiscalização (fl. 42), dada através do AR de fl. 43, em 22/04/2003, em que foi intimado apresentar documentos e comprovantes relativos à declaração do imposto de renda dos anos-calendário 1997 a 2001.

3- Este procedimento fiscal foi decorrência de outra ação específica levada a cabo junto à empresa Edmar Ribeirão Produtos Alimentícios Ltda, por ter sido constatada movimentação financeira desta empresa, em contas nos bancos Bilbao Vizcaya, Santander Meridional e Bradesco, de R\$ 8.116.958,48, no ano-calendário 1998, sem, contudo, ter sido localizada em seu endereço informado à SRF. Ainda no decorrer desta ação fiscal, requisitaram-se à Junta Comercial informações sobre a citada empresa e seus sócios, e, de posse destes dados, estes últimos foram identificados e localizados, ocasião em que se pode constatar tratarem-se de pessoas simples que teriam sido induzidas pelo contribuinte em epígrafe a participarem da sociedade.

4- Foram feitas, então, Requisições de Informações Financeiras às instituições bancárias envolvidas, com solicitação de fichas cadastrais, extratos bancários e cópias de cheques. Com o exame dos documentos recebidos, apurou-se que o Sr. Ademar Benedito Veronezi Filho possuía nestas entidades procurações que lhe davam poderes ilimitados para movimentação das contas desta empresa.

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

5- Assim, a autoridade fiscal, por entender demonstrado que a conta corrente da empresa era utilizada para encobrir a movimentação financeira do contribuinte em epígrafe, solicitou a inaptidão de Edmar Ribeirão Produtos Alimentícios Ltda (fls. 276, 281/283) e direcionou a fiscalização desta pessoa jurídica para a pessoa física Ademar Benedito Veronezi Filho.

6- Intimado o contribuinte, este informou possuir contas bancárias nos bancos Bradesco, Itaú, e Meridional, o que motivou a emissão de novas Requisições de Informações Financeiras. Com os dados coletados, intimou-se o contribuinte a apresentar comprovação de origem dos créditos efetuados em suas contas. Em resposta, afirmou que trabalha na troca de tíquetes restaurantes ou similares, comprando-os junto aos restaurantes e repassando-os às empresas emitentes e que os créditos bancários são decorrentes dos pagamentos realizados por estas empresas. Anexa à resposta notas fiscais destes pagamentos os quais foram aceitos pela fiscalização como comprovantes de origem. No entanto, restou não comprovada parcela dos créditos e a autoridade lançadora encerra o procedimento com a lavratura do auto de infração citado por entender configurada as seguintes infrações à legislação tributária:

7- Omissão de Rendimentos de Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos a carnê-leão, conforme apurado em suas declarações anuais de imposto de renda.

8- Fundamento legal: arts. 1º ao 3º e §§ e 8º da Lei 7.713/88; arts. 1º ao 4º da Lei 8.134/90; arts. 3º e 11 da Lei 9.250/95; art. 21 da Lei 9.532/97; art. 1º da Lei 9.887/99.

9- Omissão de Rendimentos Caracterizada de Depósitos Bancários sem Origem Comprovada. Omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea.

10- Fundamento legal: artigo 42 da Lei 9.430/96; artigo 4º da Lei 9.481/97; artigo 21 da Lei 9.532/97; art. 1º da Lei 9.887/99.

11- Multa Isolada. Falta de recolhimento do imposto sobre a renda de pessoa física devido mensalmente, a título de carnê-leão, apurado nos anos-calendário 1997/2001.

12- Enquadramento legal: art. 8º da Lei 7.713/88 c/c art. 43 e 44, §1º, inciso III, da Lei 9.430/96.

13- O contribuinte toma ciência do auto de infração em 13/12/2003, e, inconformado com o lançamento, apresenta impugnação em 13/01/2004 de fls. 6864/6889, em que alega, em síntese, o que segue:

13.1- o termo inicial do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador, o qual seria o mês em que os rendimentos fossem pagos ou, na opinião de alguns autores, o dia 31 de dezembro do ano respectivo. Nas duas hipóteses, operou-se a decadência em relação ao ano-calendário 1997, pois na

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

última iniciou-se este prazo em 1º de janeiro de 1998 e terminou em 31 de dezembro de 2002;

13.2- quanto ao lançamento referente ao ano de 1998, em relação ao carnê-leão e a multa isolada aplicada, cujo vencimento ocorre no último dia útil do mês subsequente, os meses de janeiro a outubro de 1998 já teriam ultrapassado o prazo de cinco anos, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

13.3- a Lei 9.311/96 proibia expressamente a utilização da movimentação bancária, obtida com base nos valores deste tributo, para outro fim que não fosse o lançamento dessa contribuição, proibição que só foi eliminada a partir da Lei 10.174/2001. Tendo sido abrangidos na fiscalização os períodos de 1998 a 2000, violou-se flagrantemente o princípio da irretroatividade e anterioridade das leis;

13.4- o acesso dos agentes fiscais aos dados bancários do contribuinte não só viola o direito ao sigilo bancário, mas também o princípio da irretroatividade e anterioridade;

13.5- os valores lançados como omissão de rendimentos carnê-leão foram obtidos com base nas informações das declarações de rendimentos dos períodos base de 1997 a 2001, portanto, tratam-se de rendimentos já tributados, cujos recolhimentos já foram objeto de parcelamento;

13.6- além disso, o auditor fiscal submeteu os referidos valores à tributação por mais duas vezes: ao considerar a base de cálculo da declaração e ao considerar o valor bruto declarado;

13.7- o modelo utilizado pelo impugnante para apresentar as declarações dos anos-calendário 1998/2000 foi o simplificado, no qual não é informada a natureza dos rendimentos, se recebidos de pessoa física ou jurídica. Assim, o procedimento fiscal apresenta vício insanável de fundamentar-se em presunção de que tenha obtido os rendimentos de pessoa física;

13.8- os rendimentos referem-se exclusivamente à comercialização de tickets e foram recebidos de pessoa jurídica, tendo sido declarados de modo errado somente nas DIRPF dos anos-calendário 1997 e 2001;

13.9- ainda que se tratasse de rendimentos sujeitos ao carnê-leão, a aplicação da multa isolada não poderia prosperar, pelo fato de ter sido aplicada também a multa de 75% prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96;

13.10- é pacífico que o pagamento espontâneo do imposto pelo contribuinte, põe-no ao abrigo da imposição de qualquer penalidade, seja o lançamento de ofício ou a multa de mora;

13.11- de maneira contrária ao considerado pelo auditor fiscal, não agiu na clandestinidade e nem usava de subterfúgios para abrir contas correntes. Ficou comprovado nos autos que possuía sociedade em conta de participação com a empresa Edmar Ribeirão Produtos Alimentícios;

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

13.12- foi comprovado que os valores creditados nas suas contas correntes não se referem a rendimentos, mas a valores dos tíquetes reembolsados, os quais depois de deduzidas as despesas foram informados em suas declarações;

13.13- os créditos no BBV de 05/11/1998 no BBV, "RSG SAFETY" de R\$ 1.004,58, de 06/03/1998, "ESTORNO DE DÉBITO" de R\$ 10.000,00 e no Bradesco em 08/05/1998 e 20/01/2000, "MESMA TITULARIDADE" de R\$ 500,00 e de R\$ 7.224,16, não podem ser considerados como de origem não comprovada;

13.14- o montante de créditos bancários no mês de agosto de 2001 está errado, o valor correto é R\$ 72.116,69 e não R\$ 353.894,89;

13.15- os créditos cujo histórico é "depósito em dinheiro" referem-se a depósitos em dinheiro de sua própria titularidade, que não configuram omissão de rendimentos. De igual modo são as "Transf. em dinheiro" que são depósitos em dinheiro de sua própria titularidade realizados em outras agências bancárias;

13.16- estes recursos em dinheiro originam-se de seu próprio caixa, informados nas declarações de ajuste como saldo em caixa;

13.17- não assiste razão à autoridade fiscal em não deduzir do montante dos créditos os valores correspondentes aos extratos de reembolso apresentados por ele e pelas administradoras dos convênios;


13.18- não lhe foi dado tempo suficiente para localização ou solicitação junto às administradoras dos convênios de todas as notas fiscais, assim apresenta junto à impugnação novas notas. Apresenta, também, novos extratos com a comprovação de origem;

13.19- ainda que não fossem comprovadas as origens dos depósitos, o auto de infração deveria ser cancelado, pois não considerou os saldos das contas de um mês como recurso para o mês subsequente;

13.20- de acordo com nosso ordenamento jurídico o ônus da prova é de quem alega não do contribuinte. Ao poder tributante cabia provar de forma inequívoca a utilização dos recursos na aquisição de patrimônio ou investimento, seja por sinais exteriores de riqueza ou por quaisquer outros meios;

13.21- depósitos bancários por si só não são caracterizadores do fato gerador do imposto de renda;

13.22- a multa qualificada de 150% foi indevidamente aplicada, pois não ficou comprovado o evidente intuito de fraudar o fisco.

14- Em 03 de março de 2004, e depois em 20 de abril de 2004, o impugnante requer juntada de novos documentos ao processo (fls. 7.081/7.191), referentes a notas fiscais de serviços e extratos de reembolso emitidos pelas administradoras dos tíquetes. 

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

15- Em sessão de julgamento de 28 de maio de 2004, esta Terceira Turma de Julgamento da DRJ/SPO-II, através da Resolução nº 365, resolve baixar o processo em diligência, encaminhando-o para a delegacia de origem, para juntada aos autos de planilha demonstrativa dos créditos em contas de depósito do contribuinte considerados pela autoridade lançadora como não comprovados.

16- Foi aberto novo procedimento fiscal, conforme mandado de procedimento fiscal de fl. 7.198, e o contribuinte intimado a, em face dos créditos em conta discriminados nas fls. 7.202/7.242, comprovar as suas origens (fl. 7.201).

17- O contribuinte apresenta novos documentos (fls. 7.249/7.369) e o procedimento fiscal é encerrado com as correções e considerações assinaladas no Termo de Constatação de fls. 7.371/7.374, com a ciência dada ao contribuinte em 20/09/2004.

18- Apresenta, ainda, o impugnante a manifestação de fls. 7.375/7.378, alegando que não foram considerados os relatórios de reembolso de tíquetes emitidos e assinados pelas administradoras.”

A ementa a seguir transcrita resume o entendimento manifestado pelo Órgão julgador de primeiro grau:

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

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001.

Ementa: PRELIMINAR - SIGILO BANCÁRIO - Havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário.

PRELIMINAR - EXAME DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

DECADÊNCIA - O prazo para o Fisco efetuar o lançamento do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas é de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRELIMINAR - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO – MULTA DE OFÍCIO – SIMULTANEIDADE – É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados. Na fase impugnatória, contudo, sendo apresentados documentos que demonstrem a origem de parte dos créditos considerados no lançamento, é de se exonerar a parcela respectiva.

MULTA QUALIFICADA - Aplicável a multa de ofício qualificada uma vez configuradas as circunstâncias previstas no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

TAXA SELIC - São devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário.

Lançamento Procedente em Parte"

Em face do montante exonerado (imposto e multa de ofício) ultrapassar R\$500.000,00, interpôs aquele Colegiado recurso de ofício ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, em Brasília-DF, de acordo com o art. 34 do Decreto 70.235/72, com as alterações introduzidas pela lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 375/2001.

Em relação à parte mantida no julgamento de primeiro grau, o contribuinte tomou ciência em 29/11/2004 (fl. 7415), e na guarda do prazo legal, interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes (fls. 7418/7444), conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).


Em sua peça recursal o recorrente suscita, em preliminar, a decadência do direito da Fazenda Pública Nacional constituir o crédito tributário no ano de 1997, considerando o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN. Ressalta que a partir

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

da Lei nº 7.713, de 1988, e legislação subsequente, o IRPF passou a ter característica de lançamento por homologação, com fato gerador mensal ou, na opinião de alguns autores, no dia 31 de dezembro do respectivo ano. Tendo tomado ciência do lançamento em 13/12/2003, a exigência tributária referente ao carnê-leão, inclusive multas aplicadas (proporcional e isolada), do ano de 1997, encontra-se fulminada pela decadência. Em relação à multa isolada, aponta também a decadência em relação aos meses de janeiro a outubro de 1998. Colaciona arestos do Primeiro Conselho de Contribuintes.

No mérito, em relação aos rendimentos recebidos de pessoas físicas (item 01 do Auto de Infração) e multa isolada (item 03), aduz que tem por única atividade a comercialização de tíquetes, os quais são recebidos de pessoas jurídicas. Portanto, os rendimentos declarados incorretamente nos anos-calendário de 1997 e 2001 como recebidos de pessoas físicas, foram efetivamente auferidos de pessoas jurídicas, e transitaram por suas contas bancárias, razão pela qual não se pode somá-los aos rendimentos supostamente omitidos, relativos aos depósitos bancários, mas subtraí-los. O imposto apurado no lançamento deveria ser deduzido do imposto já recolhido nas DIRPF.

Afirma que o fundamento legal da autuação (inciso I do artigo 106 do RIR/99), não se aplica à hipótese imputada ao recorrente, o que por si só justifica a exclusão integral dos rendimentos lançados, nos períodos bases de 1997 a 2001, em decorrência de evidente erro formal do procedimento fiscal.

Ainda ressalta ser indevida a cobrança do imposto de renda acrescida da multa proporcional (75%) e da multa isolada (também de 75%), sobre impostos recolhidos espontaneamente antes de qualquer procedimento fiscal, do qual somente tomou ciência em 22/04/2003, data em que foi intimado a apresentar documentação comprobatória dos rendimentos informados em suas DIRPF dos anos-calendário de 1997 a 2001 (fl. 42). A exigência concomitante, das referidas multas, caracteriza dupla penalização sobre um mesmo fato, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico. Colaciona jurisprudência deste Conselho. 

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

Sobre os depósitos bancários, questiona a irretroatividade da lei nº 10.174, de 2001, para fins de lançamento do imposto de renda relativo aos anos de 1998, 1999 e 2000, em face da vedação expressa constante do artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 1996.

Afirma que comprovou exaustivamente nos autos, através da apresentação das notas fiscais e de extratos de reembolso de tíquetes apresentados pelo recorrente ou enviados pelas empresas administradoras dos convênios que exerce a atividade de aquisição de tíquetes refeição e alimentação, junto a padarias, varejões, restaurantes, lanchonetes, pizzarias, supermercados etc, resgatando-os posteriormente junto às empresas emissoras, que restituem os valores de face dos tíquetes, diminuído da taxa de administração e dos tributos incidentes. Portanto, aduz que os créditos efetuados em suas contas bancárias não se referem a rendimentos, mas aos valores dos tíquetes reembolsados, os quais, após as deduções dos custos de aquisição e das despesas gerais, administrativas, salários, transporte, segurança tributos, manutenção de equipamentos, combustível etc, foram devidamente lançados nas declarações de rendimentos dos exercícios sob fiscalização.

Argumenta que o próprio Auditor Fiscal declarou, à fl. 37, que os referidos documentos apresentados foram considerados idôneos, entretanto, não seriam hábeis para considerá-los como comprovantes das origens dos créditos bancários. Questiona tal conclusão, pois as disposições legais vigentes, em especial a Lei nº 9.430, de 1996, não definem quais sejam os documentos hábeis para a comprovação da origem dos créditos bancários, bem como a Autoridade Fiscal não apresentou quaisquer justificativas para não considerar os referidos documentos como hábeis. Além disso, afirma que o nome de cada empresa administradora dos convênios é informado individualmente nos respectivos históricos dos lançamentos.

Discute os fundamentos da decisão de primeiro grau (itens 106 e 120), para afirmar que não há razão para que os extratos de reembolso emitidos pelas empresas administradoras não sejam considerados como documentos comprobatórios da origem dos depósitos, uma vez que identificam claramente a fonte do crédito, o valor, a data e o título a que foram depositados, conforme "Demonstrativo da




Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

Conciliação dos Relatórios de Reembolso de Tiquetes e os Créditos Bancários Fiscalizados” (fls. 7.453/7.465).

Em relação aos itens 121 e 122 da decisão, esclarece que os regimes especiais concedidos pelas Secretarias das Fazendas Municipais correspondentes tiveram por objetivo autorizar a emissão de uma única nota fiscal mensal para “todos os credenciados” e não para cada credenciado, razão pela qual não apresentou nenhuma nota fiscal consolidada. Ademais, afirma que os valores das notas fiscais consideradas no “Termo de Constatação de Diligência Fiscal” foram excluídos da relação dos extratos de reembolso, conforme item 5 da manifestação do recorrente sobre o referido Termo – fls. 7.375/7.378.

Rebate a assertiva do item 115 da decisão *a quo* de que só são hábeis para comprovação as notas fiscais de serviços. Aduz que a emissão de notas fiscais de serviços, de competência tributária municipal, rege-se pela legislação competente de cada município. A concessão de regime especial não poderá penalizar o recorrente, justificando, portanto, a aceitação de quaisquer outros meios de prova. Não poderia o Auditor Fiscal exigir documentos que a própria administração tributária municipal não exige dos seus contribuintes.

Ressalta que as empresas administradoras foram intimadas a apresentar cópias das notas fiscais dos pagamentos efetuados ao autuado (fls. 748/762). Informaram os valores reembolsados ao recorrente (fls.767/779) e a empresa VR Vales Ltda declarou também a concessão do regime especial de emissão de nota fiscal (fls. 780/782). Critica o fato de a Fiscalização não ter considerado as informações disponibilizadas pelas empresas, concluindo o procedimento fiscal sem utilizar todos os recursos disponíveis para confirmá-las.

A seguir, pugna pela inoccorrência do fato gerador do imposto, pois as autoridades fiscais não se desincumbiram do ônus de provar a utilização dos recursos na aquisição de patrimônio, investimentos ou sinais exteriores de riqueza. A exação fiscal, por outro lado, é infinitamente superior ao seu patrimônio, o que demonstra e inexistência de renda – aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica – nos termos do artigo 43 do CTN. 

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

Aponta a existência de créditos decorrentes de recursos próprios, capital de giro, os quais eram utilizados em pagamento na aquisição de tíquetes, para cobertura de cheques, lançados nos extratos bancários como "transferência entre agências em dinheiro". A origem desse numerário são as declarações de ajuste anual e respectivas declarações de bens e direitos, não havendo fundamento para considerá-los como origem de recursos.

Sobre a evolução mensal dos créditos comprovados e considerando a inexistência de fundamentação legal para a presunção de consumo de renda, aduz que os saldos bancários de um mês, incluindo os valores supostamente omitidos e aqueles efetivamente comprovados através de notas fiscais, não foram considerados como origem de recursos nos meses subseqüentes. Colaciona arestos.

Argumenta que a aplicação da multa qualificada não se justifica, em razão de não ter ficado provado nos autos o evidente intuito de fraude, uma vez que se utilizou instituições financeiras decorrentes de sua atividade, bem como lançou nas declarações os lucros apurados na atividade de comercialização dos tíquetes e, sempre que solicitado, apresentou todos os documentos e informações referentes às suas operações, fato este expressamente reconhecido pelo Auditor Fiscal. Afirma que jamais utilizou qualquer forma de indução à participação dos sócios da empresa Edmar, sociedade que somente operou no ano de 1998, havendo também realizado operações em nome próprio. Ficou surpreso com o relato às fls. 67 e 68 e quanto ao fato de não constar nos autos qualquer declaração formal assinada pelos sócios ou quaisquer outros documentos. A partir do ano de 1999 houve a liberação dos limites quantitativos estabelecidos pelas empresas administradoras para reembolso, razão pela qual passou a efetuar todas as operações em seu próprio nome. Requer, a redução da multa para o seu percentual básico.

Arrolamento de bens efetuado de ofício, controlado no Processo de nº 10840.000725/2004-00, consoante despacho à fl. 7.467.

É o Relatório. 

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

VOTO

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Quanto à preliminar de decadência, este Primeiro Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir ao sujeito passivo a incumbência de apurar e antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória (repasse ao órgão administrativo de informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

A natureza do lançamento é determinada pela legislação do tributo, que impõe ao sujeito passivo a obrigação de ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Se não houver imposto a pagar, por ter havido prejuízo ou pela operação não estar sujeita à incidência tributária, a natureza do lançamento não se altera.

Neste sentido, na edição de outubro/dezembro de 2000 da "Tributação em Revista", foi publicado um artigo da lavra dos Auditores Fiscais Antonio Carlos Atulin e José Antonio Francisco, em que se exalta este entendimento com as seguintes considerações:

"(...) ousamos afirmar que o pagamento antecipado não é da essência do lançamento por homologação.

A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento: o fato de


Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.

O fato de eventualmente incorrer a antecipação do pagamento não desnatura o lançamento por homologação (...).

*Claro está que a atividade não pode ser apenas a existência do pagamento. Na hipótese de não haver pagamento, pode, perfeitamente, incidir a hipótese típica do lançamento por homologação, posto que o sujeito passivo pode ter cumprido o dever legal e dele ter concluído que não há o que pagar.**

Conclui-se, portanto, ter decaído o direito da Fazenda Pública modificar os elementos da obrigação tributária informados pelo contribuinte através da DIRPF do ano calendário de 1997, considerando que o fato gerador ocorreu em 31/12/1997 e o prazo decadencial se esgotou em 31/12/2002. Como não houve qualificação da infração no lançamento (em relação ao item 001 do AI), o termo inicial da contagem do prazo decadencial é regido pelo artigo 150 do CTN. O Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 13 de dezembro de 2003 (fl. 6848), quando já extinto o crédito tributário.

A multa isolada decorrente da falta de recolhimento do carnê-leão é exigida mês a mês e pode ser lançada dentro do próprio ano calendário em que não foi recolhida. Assim, deve-se excluir da exigência a multa isolada mantida na decisão de primeiro grau, relativa aos meses de novembro e dezembro de 1997. Ressalte-se, por oportuno, que no julgamento de piso a multa isolada referente aos anos de 1998 a 2000 foi exonerada (resta, portanto, prejudicada a arguição de decadência da multa isolada dos meses de janeiro a outubro/1998), considerando que o contribuinte havia apresentado DIRPF simplificada, a qual não permite a identificação da origem dos rendimentos, se de pessoa física ou de jurídica, restando apenas a multa isolada referente ao ano-calendário de 2001. 

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

Acolho também questão suscitada pelo recorrente quanto ao procedimento espontâneo de entrega de suas DIRPF dos exercícios de 1998 a 2001, em 22/08/2001, e do exercício de 2002, em 30/04/2002 (fls. 6824/6835), conforme consignado pela fiscalização à fl. 05. O início do procedimento fiscal aberto em nome do autuado, data de 22/04/2003 (fl. 42).

Com efeito, a espontaneidade do contribuinte se confirma mesmo considerando o início do procedimento fiscal tendente a investigar a origem dos depósitos e créditos efetuados nas contas bancárias da empresa Edmar Ribeirão Produtos Alimentícios Ltda em 15/04/2001, data em que se considerou intimada referida empresa (Edital à fl. 55), nos termos do artigo 23, § 2º, inciso III, do Decreto 70.235, de 1972.

Conforme determina o artigo 7º, §§ 1º e 2º, do mesmo diploma, o ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos exclui a espontaneidade do sujeito passivo e dos demais envolvidos nas infrações verificadas pelo prazo de sessenta dias. Assim, a partir do dia 15/06/2001 o autuado readquiriu a espontaneidade, pois o próximo ato de ofício dando continuidade aos trabalhos somente ocorreu em 31/03/2003 (fl. 56 – data do protocolo na Junta Comercial do Estado de São Paulo).

Conclui-se, portanto, que a exação tributária indicada no item 001 do Auto de Infração (fls. 05/08) deve ser exonerada, pois os rendimentos foram declarados pelo contribuinte quando havia readquirido a espontaneidade, para os anos-calendário de 1997 a 2000 (apresentadas fora do prazo). A DIRPF do ano de 2001 foi apresentada no prazo regulamentar (30/04/2002), não se justificando, por isso, a inclusão desta na omissão do item 001 do lançamento em exame. O mesmo não se pode afirmar em relação à multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão no ano de 2001.

Havendo exonerado o autuado do item 001, deixa de existir concomitância entre a multa de ofício incidente sobre o imposto apurado no ajuste anual e a multa isolada devido à falta de recolhimento do carnê-leão incidente sobre rendimentos recebidos de pessoas físicas, declarado pelo próprio contribuinte como auferidos nos meses do ano-calendário de 2001. Não vejo óbice, portanto, à manutenção da referida multa isolada. Esta, porém, deve ser reduzida para 50%

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

(cinquenta por cento), pela aplicação do princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, "c", do CTN), nos termos do artigo 18 da MP 303, de 2006.

Com efeito, a multa isolada é devida quando o contribuinte não faz o recolhimento mensal do imposto de renda, que está obrigado por ter auferir rendimento de pessoa física, conforme dispõe o artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 (base legal do artigo 106 do RIR/99). A norma legal inculpada no artigo 44, § 1º, inc. III, da Lei 9.430 de 1996 vem especificamente apenar estes contribuintes que não efetuaram o recolhimento mensal.

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

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


II - (omissis)

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

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

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

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

Por outro lado, não se constata nos autos qualquer elemento de prova a robustecer a alegação do recorrente de que não auferiu rendimento de pessoa física, de modo a infirmar os rendimentos auferidos de pessoa física indicados pelo próprio na DIRPF do ano de 2001 (fls. 6836/6837), que sequer foi retificada neste particular. 

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

Quanto aos depósitos bancários, inicialmente, entendo que não houve aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, mas apenas sua aplicação imediata sobre os efeitos ainda pendentes dos atos jurídicos praticados ou constituídos sob a vigência da lei anterior (§ 3º, artigo 11, da Lei nº 9.311, de 1996), com base no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro e no § 1º, do art. 144, do CTN.

Os dados disponibilizados pelas instituições financeiras à Receita Federal, na vigência da Lei 9.311/1996, não foram utilizados para fins de lançamento tributário. Tal fato só ocorreu a partir da vigência da Lei nº 10.174, 09/01/2001, ou seja, mesmo já existindo a possibilidade de efetuar o lançamento sobre depósito bancário sem origem comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430, de 27/12/1996, e dispondo a Administração Tributária de elementos para comparar a movimentação bancária do contribuinte com seus rendimentos declarados, nenhum procedimento fiscal foi iniciado, o que evidencia o mais absoluto respeito à norma anterior.

A despeito desta questão ainda não estar definida no âmbito do Poder Judiciário, havendo decisões que atendem a teses divergentes, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, em recente decisão, datada de 02/12/2003, exarada no Recurso Especial nº 506.232-PR, cuja ementa é a adiante transcrita, também já decidiu que a Lei nº 10.174, de 2001, ao facultar a utilização das informações da CPMF em procedimentos administrativos para fins de verificação da existência de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, apenas ampliou os poderes das autoridades fiscais, sem afetar situações constituídas e consolidadas sob a égide da lei anterior, podendo, portanto, ser aplicada imediatamente aos efeitos ainda pendentes das obrigações tributárias surgidas sob a vigência da lei anterior, que se prolongam no tempo para além da data de entrada em vigor da lei nova, que passa então a regulá-los, desde que não abrangidos pela decadência:

“TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido."

O Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos abaixo transcritas, também julgou no sentido exposto, de que não se trata de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, mas de aplicação imediata de suas disposições aos efeitos pendentes dos atos jurídicos constituídos sob a vigência da lei anterior (Lei

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

nº 9.311, de 1996), porque apenas amplia os poderes de investigação das autoridades administrativas, na forma autorizada pelo § 1º, do art. 144, do CTN, aplicação essa que não viola o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada:

"IRPF - UTILIZAÇÃO DOS DADOS DA CPMF COMO INDÍCIO DE SONEGAÇÃO FISCAL - RETROATIVIDADE - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174/01, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utilizá-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe. (Ac 106-13143).

IRPF - UTILIZAÇÃO DOS DADOS DA CPMF EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL - INOCORRÊNCIA DE RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174/2001 - APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI NOVA AOS EFEITOS PENDENTES DE ATO JURÍDICO CONSTITUÍDO SOB A ÉGIDE DA LEI ANTERIOR - LEI Nº 9.311/96 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, aplicando-se-lhe, no entanto, a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou amplie os poderes de investigação das autoridades administrativas (CTN, art. 144). A Lei nº 10.174, de 2001, ao facultar a utilização das informações da CPMF em procedimentos administrativos para fins de verificação da existência de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, apenas ampliou os poderes das autoridades fiscais, sem afetar situações constituídas e consolidadas sob a égide da lei anterior, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, razão pela qual pode ser aplicada imediatamente aos efeitos ainda pendentes das obrigações tributárias surgidas sob a vigência da lei anterior, que se prolongam no tempo para além da data de entrada em vigor da lei nova, que passa então a regulá-los, desde que não abrangidos pela decadência, com amparo no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro e no § 1º, do art. 144, do CTN. (Ac 102-46185)."

Em relação à origem dos depósitos, verifica-se que os elementos de prova levantados pela fiscalização, corroborados sucessivamente por novos extratos de reembolso de tíquetes e notas fiscais que chegaram aos autos deste processo, através de intimação da fiscalização às empresas administradoras de tíquetes/vales alimentação/refeição, e também por iniciativa do contribuinte, comprovam a origem dos

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

depósitos como sendo provenientes de atividade empresarial desenvolvida pelo autuado, o que não é de se estranhar em face do volume da movimentação bancária do autuado. Capital de giro ou o faturamento não podem ser considerados como se fossem rendimentos líquidos, salvo se arbitrado um percentual como lucro, conforme dispõe a legislação tributária. Afronta ao bom senso e ao princípio da capacidade contributiva pensar-se diferente. Naturalmente que o contribuinte comprava tiquetes dos comerciantes e ganhava um determinado percentual quando os descontava. Esta diferença é passível de ser tributado no IRPJ.

O artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretado com ponderação. A fiscalização, conquanto tenha se esforçado para caracterizar a presunção de omissão de depósito bancário, deixou de observar na constituição do crédito tributário o disposto no 150, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000 de 1999:

"Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea 'a');

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea 'b');

(...)

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de: (...)

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea 'c');

(...)" (Negritei).

Vejamos também o disposto no art. 42 da Lei 9.430 de 1996, base legal para arbitramento das receitas e rendimentos em face de depósitos bancários, com destaque ao §2º:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

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

Assim, tendo sido verificado, durante a auditoria fiscal que o contribuinte realiza operações comerciais por conta própria, em caráter habitual, e que os depósitos bancários são relativos a essas operações, o correto seria efetuar a equiparação à pessoa jurídica para fins de exigência dos tributos devidos (IRPJ e reflexos).

As evidências desta conclusão se apresentaram logo no início do procedimento fiscal (fls. 414/417), quando o contribuinte ao ser intimado para justificar a origem dos depósitos, apresentou dois volumes de notas fiscais e seis volumes contendo demonstrativos das movimentações bancárias em forma de escrituração contábil (fls. 414/745, 802/1975 e 6760/6816), justificando que agia como uma empresa de serviços, adquirindo tíquetes no comércio em geral (panificadoras, restaurantes, supermercados etc) para troca junto às empresas conveniadas.

É certo que o registro contábil sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova. No presente caso, entretanto, os valores escriturados nos referidos livros (fls. 802/1975), encontram suporte nos créditos efetuados nas contas bancárias do autuado e nas diversas listagens de reembolsos de tíquetes emitidas pelas empresas conveniadas, que fornecem todas as informações necessárias à identificação da fonte do crédito, numerário, data e o título a que foram depositados. A própria fiscalização reconheceu os extratos de reembolso como

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

documentos idôneos, pois fornecidos por terceiros, mas não os acolheu como hábeis para serem usados como comprovantes fiscais legais – status conferido somente à nota fiscal, desconsiderando, inclusive, particularidades da atividade, como o regime especial de emissão de nota fiscal em favor de algumas empresas.

Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa. É o que dispõe o artigo 332 do Código de Processo Civil.

In casu, a lavratura de auto de infração na pessoa física (IRPF) constitui erro na identificação do sujeito passivo e nos tributos exigidos, haja vista que o correto seria a exigência de IRPJ e Reflexos, com arbitramento dos lucros, se não fosse possível apurar o lucro real, e qualificação da multa de ofício qualificada, se atendidos os pressupostos do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Por outro lado, as fotocópias dos cheques às fls. 2010 a 6758, disponibilizados pelas instituições financeiras, não foram alvo de diligências pela fiscalização, com o propósito de estabelecer um conjunto probatório mais consistente. O princípio da verdade material decorre do princípio da oficialidade: é do interesse da administração tributária que o lançamento seja efetuado com base na verdade real.

A jurisprudência desse Conselho de Contribuintes tem caminhado no mesmo sentido das conclusões aqui expostas; e não poderia ser diferente, pois converge à melhor interpretação das normas vigentes sobre a matéria, senão vejamos:

“EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA – INSCRIÇÃO DE OFÍCIO NO CNPJ – Constatado pela fiscalização, que a pessoa física exercia atividade mercantil, correta a sua consideração como pessoa jurídica e a sua inscrição de ofício no CNPJ, nos termos do art. 127 do RIR/94, de forma a buscar a sua exata qualificação e possibilitar o adequado lançamento dos tributos cabíveis.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – INEXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO - ARBITRAMENTO DO LUCRO. Constatado pela fiscalização que a movimentação bancária da pessoa física provém da exploração de atividade mercantil e uma vez equiparada a pessoa jurídica, correta a consideração dos depósitos bancários de origem não comprovada, de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96, como receita, para fins de arbitramento do lucro, por inexistência de escrituração. (Acórdão 107-08228, Sessão de 11/08/2005).



Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

IMPOSTO SOBRE A RENDA. TRIBUTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA - Caracterizam-se como empresas individuais, as pessoas físicas que, em nome individual, explore, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços. Comprovado que nos anos-calendário de 1998 a 2002 as atividades exercidas pelo contribuinte equipara-o a pessoa jurídica, os resultados destas estão excluídos das regras para a incidência do imposto sobre a renda de pessoa física. (Acórdão 106-14602, Sessão de 18/05/2005).


IRPJ - REVENDA DE MERCADORIAS - EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA - A venda de mercadorias por pessoa física que desenvolve com habitualidade, em nome individual, atividade econômica de natureza comercial, impõe-se a equiparação à pessoa jurídica.

ARBITRAMENTO - A inexistência de escrituração fiscal e comercial, justifica-se o arbitramento dos lucros, com base nas receitas apuradas pelo fisco. (Acórdão 104-16978, Sessão de 14/04/1999).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM - INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS - Na apreciação de prova o julgador tem plena liberdade para formar seu convencimento. Comprovada a origem de depósitos bancários, deve cancelar-se a exigência nessa parte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO - OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS DE RECURSOS FINANCEIROS - EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA - À luz do art. 150, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), verificado que o contribuinte realiza operações de empréstimos de recursos financeiros, em caráter habitual, deve ser efetuada a equiparação a pessoa jurídica para fins de exigência dos tributos devidos nessa parte. (Acórdão 102-47928, Sessão de 21/09/2006)."

As presunções servem para que fatos de difícil comprovação direta sejam substituídos por outros que, em ocorrendo, darão fortes indícios de que o fato gerador do imposto efetivamente ocorreu. Assim, a presunção de omissão de rendimentos em face da constatação de depósitos bancários deve ser construída com base na verossimilhança, pois, sem que assim seja, não será possível a sua aplicação, posto que estará eivada de incerteza, fazendo nascer uma obrigação com vício de bases principiológicas relativas à segurança jurídica e à capacidade contributiva.

O contribuinte ao trazer argumentos e documentos que demonstram que a presunção adotada não tem sólidos fundamentos, ou seja, não leva a um juízo de probabilidade sustentável, torna por contaminar o lançamento de incerteza, o que não se admite no Direito Tributário. 

Processo nº : 10840.004455/2003-17
Acórdão nº : 102-47.831

Segundo Suzy Gomes Hoffmann¹, "prova é a demonstração – com o objetivo de convencer alguém – por meios determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato".

Tratando da prova jurídica, a autora utiliza conceito posto por Tércio Sampaio Ferraz Junior² (em Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo, Atlas, 1990, pág. 291), transcrito a seguir:

"A prova jurídica traz consigo, inevitavelmente, o seu caráter ético. No sentido etimológico do termo – probatio advém de probus que deu, em português, prova e probó – provar significa não apenas uma constatação demonstrada de um fato ocorrido – sentido objetivo – mas também aprovar ou fazer aprovar – sentido subjetivo. Fazer aprovar significa a produção de uma espécie de simpatia, capaz de sugerir confiança, bem como a possibilidade de garantir, por critérios de relevância, o entendimento dos fatos num sentido favorável (o que envolve questões de justiça, equidade, bem comum etc.)" (grifei)

Em face ao exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento em parte ao recurso voluntário, para acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1997, e excluir: 1 – a exigência de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício; 2 – a omissão de rendimento com base em depósito bancário da pessoa física; e 3 – reduzir a multa isolada para 50%.

Sala das Sessões - DF, 16 de agosto de 2006.



JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

¹ HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, págs. 67 e 68.

² HOFFMANN, Suzy Gomes. Ob. Citada, pág. 68.