



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.720955/2014-86
ACÓRDÃO	2001-007.997 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 DE AGOSTO DE 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VITOR AURELIO SZWARCTUCH
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

OFENSA AO PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi emitido por autoridade competente, contendo todos os dados previstos na legislação de regência, em especial o tributo a ser fiscalizado e respectivo período de apuração. Inexiste obrigatoriedade de informar ao contribuinte os critérios e diretrizes que conduziram à sua seleção para fiscalização.

DECADÊNCIA.

No lançamento de ofício, o direito de a Fazenda Pública da União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o disposto no art. 173, I, do CTN.

Em caso de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), em que haja a intenção dolosa de omitir e retardar o conhecimento pelo fisco de fatos ocorridos, desloca-se o termo inicial para a contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, em face da ressalva constante ao final do texto do § 4º do art. 150 do CTN.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO MONTANTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM LEI. DESNECESSIDADE DE REQUERIMENTO.

A suspensão da exigibilidade do montante do crédito tributário que se encontra pendente de julgamento o seu acerto se encontra devidamente amparada automaticamente pelo dispositivo constante do artigo 151, III, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis,

independentemente de autorização judicial.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS E COM INSTRUÇÃO.

Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a título de despesas médicas e com instrução, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes e desde que comprovados por documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA PENAL.

A retroatividade benigna tributária trazida pela Lei nº 14.689/2023, alterando os dispositivos constantes do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, é um princípio que permite a aplicação de uma lei mais benéfica para o contribuinte, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado. Está prevista no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário visando a redução do percentual da multa de ofício para o patamar de 100%

Sala de Sessões, em 22 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto[a] integral), Lilian Claudia de Souza, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão prolatada pela Delegacia de Julgamento de São Paulo (DRJ/SP1), acórdão 16-63.690, - 18ª Turma, fls. 521/559 que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de fls. 472/510 que se encontra devidamente consubstanciado no Auto de Infração de fls. 445/464, que apurou crédito tributário relativo às glosas deduções de valores referentes a Despesas Médicas e a Despesas com instrução, como também do montante do acréscimo patrimonial a descoberto.

A fundamentação para a apuração do crédito tributário ora sendo vergastado pelo presente recurso voluntário se encontra bem descrita no Termo de Representação Fiscal para Fins Penais, processo nº 10880.721182/2014-55, fls. 2/3, em apenso, em que relata:

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Senhor Delegado da Receita Federal em Santo André - SP,

I – INTRODUÇÃO

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil OSVALDO AKIRA KATO, matrícula 1.356.679, em procedimento fiscal junto à contribuinte VITOR AURELIO SZWARCTUCH, CPF 075.345.498-09, estabelecida na R RAUL POMPEIA 714, V. POMPEIA, SÃO PAULO, SP, tendo verificado fatos que, EM TESE, configuram a prática de ilícito previsto nas legislações previdenciária e penal, formaliza a presente REPRESENTAÇÃO, acompanhada das respectivas provas e elementos de convicção.

II – ILÍCITOS Art. 1º da Lei nº 8.137/90. “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:” I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

III - DESCRIÇÃO DOS FATOS

Listo trecho do dossiê elaborado pelo GFRAU – Grupo Especial de Combate a Fraudes Fiscais:

1) CONTEXTO

A Receita Federal, em ação conjunta com a Polícia Federal, deflagrou em 16/05/2013, a Operação Publicano, para desarticular quadrilha que agia fraudando declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física.

Foram cumpridos 4 mandados de prisão contra 3 contadores e 1 servidor da Receita Federal e 7 mandados de busca e apreensão, todos expedidos pela Justiça Federal após solicitação da Polícia Federal. O inquérito policial iniciou-se com o recebimento de informações da Receita Federal, após a constatação da existência de irregularidades nas DIRPF (Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física) de diversos contribuintes, de 2010 a 2012.

O esquema envolvia contadores que encaminhavam declarações de contribuintes, em sua maioria profissionais liberais, como médicos, dentistas e advogados, com valores indevidos de deduções e despesas médicas e odontológicas, para recolher impostos a menor ou receber restituições indevidas.

A investigação apontou que a fraude era viabilizada por um servidor lotado no setor de Malha Fina da Pessoa Física, na Delegacia de Fiscalização de São Paulo – Defis/SP. Ele monitorava as declarações fraudulentas, evitando que fossem fiscalizadas.

Segundo a investigação, há cerca de cinco mil declarações suspeitas. A Receita Federal estima que o prejuízo ao Fisco supere R\$ 100 milhões.

2) ESCOPO DA AÇÃO FISCAL

Trata-se de procedimento de fiscalização em desfavor de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e seu respectivo núcleo familiar, uma vez que os trabalhos de investigação desenvolvidos no âmbito dos Autos nº 0001976-50.2013.403.6181, que tramita na 6ª Vara Federal Criminal Especializada em Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional e de Lavagem de Valores, apontou com robustos elementos probatórios a conduta funcional irregular que estaria acarretando enriquecimento ilícito do Auditor-Fiscal VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH, CPF nº 075.345.498-09, matrícula SIAPECAD nº 26305, lotado e em exercício no Sevic1 da Delegacia Especial da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo – Defis/SP.

Constam indícios de que o servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH teria se utilizado das contas bancárias e declarações de IRPF da esposa e de parentes próximos como receptáculos patrimoniais no intuito de não gerar variação patrimonial incompatível com seus rendimentos próprios. Da mesma forma ocorreu em relação à movimentação financeira, uma vez que os indícios coletados

nos âmbito das investigações policiais apontam que Vitor teria se utilizado das contas de parentes para receber valores oriundos de práticas incompatíveis com a probidade do serviço público.

No curso dos trabalhos, foi possível constatar o “modus operandi” relacionado à provável ocultação dos recursos oriundos de práticas ilegais dentro do núcleo familiar de Vitor, dentre as quais ressaltam-se:

1) Declaração de rendimentos, de forma recorrente, no campo “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, preferência pela rubrica “INDENIZAÇÕES POR RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO”. Dessa forma, utilizando-se de um subterfúgio para esquivar-se da tributação sobre os valores recebidos, trata-se de sério indício de inserção de informação falsa na DIRPF.

2) Rendimentos recebidos de pessoa física em valores geralmente dentro do limite de isenção. É característica das DIRPF não possuírem campo para informar outros dados complementares acerca dos pagamentos, apenas valor e mês do recebimento, razão pela qual fica difícil confirmar a origem dos pagamentos apenas com as informações prestadas à Receita Federal do Brasil.

3) Dispêndios declarados cujos valores foram artificialmente reduzidos em relação ao que foi efetivamente praticado (despesas de ensino com dependentes, gastos em cartão de crédito aparentemente incompatíveis com os rendimentos auferidos).

Conjugando as infrações de variação patrimonial à descoberto com as informações constantes no dossiê transcrito acima, concluímos que a conduta do fiscalizado tipifica-se, em tese, em crime contra a ordem tributária, conforme estabelece os incisos I e II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90.

IV – CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Foi efetuado o lançamento de IRPF relativo aos anos-calendário de 2010 a 2012. Foi aplicada multa qualificada, passível de redução, no montante equivalente a 150% do valor do imposto devido, relativamente à infrações realizada com o intuito de reduzir o imposto devido na declaração citada.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

Imposto: 144.209,85

Juros: 16.291,95

Multa: 206.660,87

Valor do Crédito Apurado 367.162,67

V – QUALIFICAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS / PESSOAS RELACIONADAS

VITOR AURELIO SZWARCTUCH, CPF 075.345.498-09, brasileiro, residente e domiciliado R RAUL POMPEIA 714, V. POMPEIA, SÃO PAULO, SP – CEP 05025-010 – ex-cônjuge de EDILAINE LOPES SZWARCTUCH.

VI – RELAÇÃO DOS ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS

Foram anexados a este processo os seguintes documentos:

Autorização Judicial Operação “Publicano”

Termo de Verificação Fiscal Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do processo;

AI - Auto de Infração emitido

DIRPF/2010, DIRPF/2011, DIRPF/2012 e DIRPF/2013

Como desdobramento da operação encetada pela Polícia Federal denominada “Operação Publicano” em desfavor do ora recorrente, servidor da carreira de Auditoria da Receita Federal, fls. 12, nos autos do processo judicial nº 0005578-49.2013.403.6181, cópia às fls. 4/35 do processo em apenso, sofreu inclusive a determinação da prisão temporária.

O acórdão da autoridade de piso de nº 16-63.690, 18ª Turma da DRJ/SP1, se encontra devidamente ementado como segue:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

OFENSA AO PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi emitido por autoridade competente, contendo todos os dados previstos na legislação de regência, em especial o tributo a ser fiscalizado e respectivo período de apuração.

Inexiste obrigatoriedade de informar ao contribuinte os critérios e diretrizes que conduziram à sua seleção para fiscalização.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS E COM INSTRUÇÃO.

Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a título de despesas médicas e com instrução, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes e desde que comprovados por documentação hábil e idônea.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros

e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DAS REQUISIÇÕES DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF).

O relatório circunstanciado, exigido pelo Decreto nº 3.724/2001, destina-se a convencer a autoridade administrativa competente da necessidade de emissão da RMF - Requisição de Movimentação Financeira. In casu, demonstrada claramente a indispensabilidade das Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), não se vislumbra a existência de vícios que iniquem de nulidade o presente lançamento.

DECADÊNCIA.

No lançamento de ofício, o direito de a Fazenda Pública da União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o disposto no art. 173, I, do CTN.

Em caso de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), em que haja a intenção dolosa de omitir e retardar o conhecimento pelo fisco de fatos ocorridos, desloca-se o termo inicial para a contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, em face da ressalva constante ao final do texto do § 4º do art. 150 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS APLICÁVEIS.

À autoridade administrativa julgadora não compete formar juízo sobre a validade jurídica das normas aplicadas na determinação do crédito tributário, sendo-lhe defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade do lançamento. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Devidamente cientificado da citada decisão em 31/05/2016, fls. 564, protocolou o presente recurso voluntário em 28/06/2016 de fls. 565/599, onde em síntese alega, basicamente repetindo os argumentos que foram expendidos em sua peça impugnatória que se encontra às fls. 472/510:

1. Assim como na sua peça impugnatória, trata inicialmente da tempestividade da apresentação do presente recurso voluntário; argui da necessidade de concessão de efeito suspensivo ao presente Recurso Voluntário; traça uma contextualização dos fatos a partir do início da fiscalização;
2. No item IV da sua peça recursal, argui como preliminares nos subitens III; III.1, a nulidade do Auto de Infração em face, ao seu entender da inexistência de finalidade e vício da inadequação do MPF – Mandado de Procedimento Fiscal; da ocorrência da decadência, ao seu entender, dos fatos geradores ocorridos até maio/2009, ano-base 2008;
3. Como matérias de mérito, alega em sua peça recursal:
 - a. acerca da impossibilidade de a autoridade lançadora haver glosado o montante de despesas efetivamente realizadas e justificadas e acréscimo patrimonial de recursos advindos de herança recebida pelo falecimento de seu pai, dinheiro em espécie na sua conta bancária;
 - b. Se insurge contra as glosas que foram efetuadas com Despesas com Instrução em relação à sua filha no montante de \$ 12.444,000; e das com Despesas Médicas, já que entende que os médicos não teriam sido intimados para manifestar-se sobre os efetivos pagamentos;

- c. Argui que relativamente ao montante do acréscimo patrimonial a descoberto levado em consideração como materialidade para o lançamento a autoridade lançadora não teria levado em consideração os valores recebidos por herança de David Szwrc Tuch;
 - d. Argui que, ao seu entender, a multa aplicada ao lançamento ora guereado teria o seu caráter confiscatório;
 - e. Ao seu entender, ainda haveria nulidade do lançamento em face do procedimento de fiscalização ter-se iniciado em São Paulo e concluído no município de Santo André-SP.
4. Alfim da sua peça recursal, pede:
- a. Preliminarmente, declarar a NULIDADE do Mandado de Procedimento Fiscal em questão, assim como os demais atos dele decorrentes, inclusive o auto de infração ora impugnado, tendo em vista os vícios e a inadequação do mandado de procedimento fiscal que instaurou a fiscalização da qual decorreu o auto de infração impugnado por meio da quebra de sigilo bancário;
 - b. Reconhecer NULIDADE pelo início em SÃO PAULO e término em SANTO ANDRÉ, fora do domicílio do contribuinte;
 - c. Acaso superado o pedido preliminar acima, seja reconhecida a DECADÊNCIA do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2008 a maio de 2009, e por corolário seja declarado extinto o crédito nesta parte por força do art. 156, V do CTN, tendo em vista haver decorrido mais de 05 anos, a contar do fato gerador, até a data da efetiva constituição do lançamento, ocorrido somente em 29/05/2014;
 - d. No mérito, julgar IMPROCEDENTE/INSUBSISTENTE o Auto de Infração em epígrafe, as glosas promovidas foram injustas, conforme já justificado e comprovado nesta defesa, assim como a herança recebida não pode constituir acréscimo patrimonial a descoberto;
 - e. Eventualmente, acaso o lançamento seja mantido por se entender que houve algum ilícito, REVISAR/REDUZIR o valor do Auto de Infração de modo que, acaso subsista a aplicação de qualquer penalidade a título de multa de ofício, seja esta reduzida a 20% (vinte por cento) do imposto, tendo em vista ser este o patamar reconhecido como justo e em estrita aos princípios do não-confiscatório, da proporcionalidade e da razoabilidade;
 - f. Por fim, ainda que rejeitados todos os pedidos acima, há de ser julgada parcialmente acolhida a presente impugnação para o fim de AFASTAR o agravamento da multa de ofício invocado de maneira abusiva/arbitrária pelo

agente fiscal, uma vez restar flagrante a incorrência de qualquer hipótese do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Raimundo Cássio Gonçalves Lima**, Relator

O presente recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições para ser conhecido.

1. Delimitação da lide

A presente lide se encontra assentada sobre os seguintes pontos que foram mantidos pela autoridade de piso e objeto do presente Recurso Voluntário:

a. análise das preliminares que foram arguidas pelo ora recorrente, todas invocando a nulidade do procedimento de constituição do crédito tributário;

b. como matérias de mérito, argui o ora recorrente:

b.1. Inicialmente, analisar a questão do instituto da decadência com relação à materialidade apurada com relação ao período de 2009/2008;

b.2. As glosas efetuadas pela autoridade lançadora com relação às rubricas Despesas com Instrução e Despesas Médicas;

b.3. A sua justificativa para o acréscimo patrimonial objeto do lançamento tributário, sob a alegação de ter sido desconsiderado valor recebido a título de herança;

b.4. A questão suscitada acerca da aplicação da multa agravada.

2. Preliminares

2.1. Nulidade do Auto de Infração

Alfim da sua peça recursal, fls. 565/599, o recorrente pede em sede de matérias preliminares:

“(…)

Preliminarmente, declarar a NULIDADE do Mandado de Procedimento Fiscal em questão, assim como os demais atos dele decorrentes, inclusive o auto de infração ora impugnado, tendo em vista haver os vícios e a inadequação do mandado de procedimento fiscal que instaurou a fiscalização da qual decorreu o auto de infração impugnado por meio da quebra de sigilo bancário;

Reconhecer NULIDADE pelo início em SÃO PAULO e Término em SANTO ANDRÉ, fora do domicílio do contribuinte.”

Arrostando em sua decisão a autoridade de piso a arguição de nulidade do lançamento ora renovada no bojo do presente recurso voluntário, afirmou peremptoriamente ao rechaçá-la, vide fls. 521/559, *verbis*:

“(…)

PRELIMINARES

Defende o impugnante ser NULO o Procedimento Fiscal do qual decorreu a lavratura do Auto de Infração contestado, sob os seguintes argumentos: que a modalidade de MPF escolhida foi equivocada, pois, foi emitido MPF de fiscalização, enquanto deveria ter havido MPF de diligência; no MPF em questão não houve a descrição das verificações a serem realizadas, nos termos exigidos pelo §4º do art. 7º da Portaria RFB nº 11.371/2007.

Ainda, diz ser NULO o próprio Auto de Infração porque proveniente de uma ação fiscal ilegal, seja por ferir a razão de ser das normas que autorizam a quebra do sigilo bancário, seja porque atinge frontalmente os Princípios da Administração Pública da Legalidade, da Motivação e da Publicidade.

No tocante a alegada nulidade do Procedimento Fiscal, tem-se, primeiramente, que se fazer uma correção ao impugnante, pois, ele menciona a Portaria RFB nº 11.371/2007 para fundamentar seus questionamentos, entretanto, em 17/05/2013, data em que iniciou o procedimento fiscal, essa Portaria já havia sido revogada, sendo que a Portaria que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é a de nº 3.014, de 29 de junho de 2011, que promoveu algumas poucas alterações no procedimento fiscal em relação a anterior (nº 11.371/2007), conforme pode se observar da transcrição que se verá mais adiante neste voto.

Seguindo a análise em relação a alegada nulidade do MPF, comporta destacar a informação contida no Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 03 a 05:

“O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de procedimento Fiscal utilizando o programa Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverá ser informado o número do CPF/CNPJ, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.”

A partir da informação acima e considerando o CPF do contribuinte em causa e o código de acesso 17542160, informado em fl. 3 (Termo de Início de Ação Fiscal), foi efetuada nesta oportunidade a “Consulta Mandado de Procedimento Fiscal” que foi anexada como fls. 519/520, a título de demonstração. Desta consulta constata-se vários elementos que desqualificam os argumentos do impugnante, pois, o MANDATO DE PROCEDIMENTO FISCAL – FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.90.00-2003-02151-5, identifica o contribuinte em causa bem como o seu nº no cadastro de pessoas físicas (CPF), o tributo que será fiscalizado que é o IRPF e o período a ser fiscalizado que é de 01/2009 a 12/2012.

O MPF-F referido acima foi emitido em 16/05/2013 com data prevista para ser executado até 13/09/2013. Teve uma primeira prorrogação para até 10/01/2014, uma segunda prorrogação para até 09/05/2014 e uma terceira prorrogação para término até 05/09/2014. Considerando que a ciência do Auto de Infração se deu em 29/05/2014 (AR de fl.

465). Ainda, com base no parágrafo único, do art. 4º, da Portaria RFB nº 3.014/2011, foi dada a ciência ao contribuinte de todas as alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo e de inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, através do sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br> com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizou o início do procedimento fiscal, anteriormente mencionado. Como visto, todas as ocorrências encontram-se registradas no documento “Consulta Mandado de Procedimento Fiscal”, fls. 519/520, em relação às quais o contribuinte tinha livre acesso.

Quanto ao mencionado pelo Impugnante “...c) Alguns profissionais da área de saúde e empresas não responderam as solicitações através dos MPF encaminhado para prestar informações e portanto a fiscalização entendeu que as deduções não foram justificadas e assim glosadas.”, não é possível entender o que se requer. Caso o Impugnante queira defender a correção na dedução de alguma despesa médica glosada, a única forma possível é, primeiramente, indicar exatamente a qual despesa se refere e apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovem a despesa referida.

Segue a transcrição de alguns artigos de interesse, da Portaria RFB nº 3.014/2011.

PORTARIA RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011

DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

Art. 2º Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:

I – Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização; e

II – Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPF-D), para realização de diligência.

Art. 3º Para fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, a notificação de lançamento ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive por meio digital.

CAPÍTULO II

DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. (grifo meu)

(...)

Art. 6º O MPF será emitido, observadas as respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

I - Coordenador-Geral de Fiscalização;

II - Coordenador-Geral de Administração Aduaneira;

III - Superintendente da Receita Federal do Brasil;

IV - Delegado da Receita Federal do Brasil;

V - Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil;

VI - Corregedor-Geral;

VII - Coordenador-Geral de Pesquisa e Investigação; ou VIII - Coordenador-Geral de Programação e Estudos.

(...)§ 4º Os procedimentos de fiscalização a serem realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, subordinada à mesma região fiscal, serão autorizadas pelo respectivo Superintendente.

(...)Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do responsável pela equipe a que está vinculado o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil referido no inciso V; e VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade emitente e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicará, ainda, o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo estas alcançar os fatos geradores relativos aos últimos cinco anos e os do período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos respectivos Anexos I e II a esta Portaria.

§ 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá examinar livros e documentos referentes a períodos não consignados no MPF-F, quando necessário para verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período em exame, ou deles seja decorrente.

§ 3º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo constante do Anexo III a esta Portaria.

§ 4º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo constante do Anexo II a esta Portaria.

(...)Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º. (grifo meu)Art. 10. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, nos casos de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, revisão aduaneira e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;

IV - relativo à revisão interna de declaração, inclusive na hipótese de aplicação de penalidade por falta ou atraso em sua apresentação (malhas fiscais);

V - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em procedimento de diligência realizado mediante a utilização de MPF-D;

VI - destinado à aplicação de multa por não atendimento à Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001; e VII - destinado à verificação de ocorrência de avaria ou extravio de mercadorias sob controle aduaneiro.

§ 1º Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo, deverá ser emitido MPF-D.

§ 2º Em relação ao disposto no inciso II do caput, é dispensado o MPF para os procedimentos de revisão aduaneira que puderem ser realizados com base unicamente nos elementos probatórios disponíveis no âmbito da RFB.

CAPÍTULO III

DOS PRAZOS

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; e

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (grifo meu)

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

CAPÍTULO IV DA EXTINÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Por fim, o Impugnante argumenta que houve erro na escolha da modalidade de MPF, pois, segundo ele, dever-se-ia utilizar MPF-D, ou seja, MPF para diligência, e não MPF-F, para a fiscalização.

Ora, não há o menor cabimento nessa afirmação uma vez que não consta dos comandos da Portaria citada acima ou de qualquer outro ato normativo, que o contribuinte fiscalizado deva ser informado da razão de sua inclusão em programa de fiscalização. Essa informação é de interesse interno, sendo que o controle da execução dos procedimentos fiscais executados pelos Auditores Fiscais da Receita Federal –AFRF realiza-se pelo cumprimento às disposições contidas na legislação vigente, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

Cabe destacar que, regra geral, os instrumentos de seleção para dar início à fiscalização não dizem respeito ao contribuinte, mas sim ao Estado, mesmo por que a seleção pode ser simplesmente aleatória. O presente Procedimento Fiscal foi emitido pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil, SRRF da 8ª Região Fiscal – Estado de São Paulo, autoridade devidamente autorizada para tanto, conforme art. 6º, da Portaria RFB nº 3.014/2011, acima transcrita, logo, a Instauração do MPF-F bem como todos os elementos que dele constam encontram-se perfeitos.

Ainda, comporta observar do Mandado de Procedimento Fiscal, fls. 519/520, e do Termo de Início da Ação Fiscal, fl. 03, que os Auditores Fiscais incumbidos do trabalho de fiscalização em questão pertencem ao grupo de fiscalização da própria Superintendência, e não de unidade descentralizada, muito possivelmente em razão da existência de processo criminal envolvendo o próprio contribuinte - Vitor Aurélio Szwarc Tuch, que ocupava cargo público federal na cidade de São Paulo.

Pelo exposto, não cabe razão ao impugnante em relação a NULIDADE do MPF-F, que determinou a fiscalização que deu ensejo a lavratura do Auto de Infração, tampouco NULIDADE dos demais atos dele decorrentes, uma vez que se encontram de acordo com a legislação vigente. (negrito consta do original)

No que tange ao Auto de Infração, diz ser NULO porque proveniente de uma ação fiscal ilegal, seja por ferir a razão de ser das normas que autorizam a quebra do sigilo bancário, seja porque atinge frontalmente os Princípios da Administração Pública da Legalidade, da Motivação e da Publicidade.

Argumenta que, a quebra de sigilo bancário deve ser expressa e estritamente motivada, guardar pertinência com os pressupostos e requisitos de fato estabelecidos pela lei e decretos regulamentares relativos à sua indispensabilidade, bem como obedecer às formalidades e procedimentos ali estabelecidos em prol dos princípios da moralidade administrativa, transparência, publicidade, razoabilidade, contraditório e ampla defesa.

Tem-se, primeiramente, que o capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional, (art. 145, da Constituição Federal) consagra os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, facultando, por consequência óbvia, à administração tributária, identificados os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), recepcionado pela Constituição Federal, e por isso mesmo elevado ao status de lei complementar, disciplinou, em seu art. 197, as formas de acesso da Administração Tributária aos bancos de dados dos agentes econômicos, como se verifica a seguir:

“Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;”

Ao mesmo tempo, o art. 198 do mesmo CTN, salvaguarda a inviolabilidade das informações fornecidas ao fisco, consagrando o sigilo fiscal:

“Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.”

O art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, em seu § 5º, já autorizava a ação fiscal, conforme se depreende de sua leitura:

“Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)
§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados se não reservadamente.

§ 7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, nº que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.” (destaques da transcrição)

Constata-se que o texto legal enumerava apenas dois requisitos para permitir ao Fisco o exame de documentação bancária: a existência de um processo instaurado e a manifestação da autoridade competente, considerando-os indispensáveis.

Com efeito, todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao Fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de ajuste, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, ocasião em que lhes pode ser exigida a apresentação de documentação comprobatória. Pode ocorrer, no entanto, de o contribuinte negar-se a apresentar tais comprovantes, ou até mesmo nem os possuir, restando ao Fisco buscá-los nas instituições onde se deram as transações. Assim, o fornecimento de informações por instituições bancárias vem apenas substituir o dever ao qual estão sujeitos os contribuintes, por lei. Admitir o contrário implicaria autorização ao contribuinte de nem mesmo apresentar a declaração de ajuste, alegando o sigilo e a privacidade de suas transações.

De qualquer maneira, cumpre notar que o art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964, foi, posteriormente, substituído, no que se refere às investigações fiscais, pelo art. 8º da Lei nº 8.021, de 14/04/1990, in verbis:

“Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de 10 (dez) dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento deste prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.”

Ressalte-se que a utilização do dispositivo legal supra pelas autoridades administrativas, além de correta, era obrigatória, em razão do caráter vinculado de sua função.

Contudo, no presente contexto, a fiscalização teve início após a edição da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, que regulou, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, trazendo em seu bojo vários artigos, a seguir transcritos, que autorizam a Secretaria da Receita Federal - SRF a requisitar informações bancárias às instituições financeiras, sendo este, inclusive, o senso comum:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996; (grifei)

(...)

6º A 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.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.”

À luz da legislação transcrita, verifica-se que o parágrafo 3º do art. 1º excepciona, expressamente, da regra do sigilo bancário, os casos em que o fornecimento de informações e documentos alusivos a operações e serviços de instituições financeiras não constitui violação do dever de sigilo. Percebe-se ainda que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, poderia solicitar às instituições bancárias extratos das contas de depósito do interessado, sem que isso caracterizasse quebra de sigilo bancário (art. 6º da LC nº 105/2001).

Ressalte-se, por outro lado, que, ao mesmo tempo em que a legislação dá ao Fisco a prerrogativa de obter informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes, ela impõe aos servidores que, por dever de ofício, vierem a ter conhecimento das informações bancárias e mesmo daquelas protegidas pelo manto do sigilo fiscal, sérias restrições, inclusive com a tipificação penal do ato de revelar fato de que tenha ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, conforme pode se constatar do Decreto 3.724/2001, arts. 8º, 9º e 10º, e Código Penal, art. 325.

A matéria está, também, regulada nos arts. 918, 998 e 999 do vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/1999.

Quanto ao cumprimento dos dois quesitos, contidos no artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, quais sejam, que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e que os exames nas contas de depósitos e aplicações financeiras sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente, encontram-se plenamente atendidos, conforme se verifica da análise do processo.

Vê-se que, a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal (com Intimação Fiscal) ocorreu em 17/05/2013 e teve as razões descritas no Termo de Verificação, que segue reprodução:

“Trata-se de procedimento de fiscalização em desfavor de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e seu respectivo núcleo familiar, uma vez que os

trabalhos de investigação desenvolvidos no âmbito dos Autos nº 0001976-50.2013.403.6181, que tramita na 6ª Vara Federal Criminal Especializada em Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional e de Lavagem de Valores, apontou com robustos elementos probatórios a conduta funcional irregular que estaria acarretando enriquecimento ilícito do Auditor-Fiscal VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH, CPF nº 075.345.498-09, matrícula SIAPECAD nº 26305, lotado e em exercício no Sevic1 da Delegacia Especial da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo – Defis/SP.

Constam indícios de que o servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH teria se utilizado das contas bancárias e declarações de IRPF da esposa e de parentes próximos como receptáculos patrimoniais no intuito de não gerar variação patrimonial incompatível com seus rendimentos próprios. Da mesma forma ocorreu em relação à movimentação financeira, uma vez que os indícios coletados nos âmbito das investigações policiais apontam que Vitor teria se utilizado das contas de parentes para receber valores oriundos de práticas incompatíveis com a probidade do serviço público.

No curso dos trabalhos, foi possível constatar o “modus operandi” relacionado à provável ocultação dos recursos oriundos de práticas ilegais dentro do núcleo familiar de Vitor, dentre as quais ressaltam-se: 1) Declaração de rendimentos, de forma recorrente, no campo “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, preferência pela rubrica “INDENIZAÇÕES POR RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO”. Dessa forma, utilizando-se de um subterfúgio para esquivar-se da tributação sobre os valores recebidos, trata-se de sério indício de inserção de informação falsa na DIRPF.

2) Rendimentos recebidos de pessoa física em valores geralmente dentro do limite de isenção. É característica das DIRPF não possuírem campo para informar outros dados complementares acerca dos pagamentos, apenas valor e mês do recebimento, razão pela qual fica difícil confirmar a origem dos pagamentos apenas com as informações prestadas à Receita Federal do Brasil.

3) Dispêndios declarados cujos valores foram artificialmente reduzidos em relação ao que foi efetivamente praticado (despesas de ensino com dependentes, gastos em cartão de crédito aparentemente incompatíveis com os rendimentos auferidos).

Pois bem, além do Termo de Início, já mencionado, o contribuinte, ainda, foi intimado em 17/07/2013 (fls. 15 a 18), em 30/08/2013 (fls. 19 a 22) e em 03/04/2014 (fls. 420 e 421) sem ter atendido às solicitações contidas nas intimações em sua totalidade ou de forma que satisfizesse. Os trabalhos de investigação desenvolvidos no âmbito dos Autos nº 0001976-50.2013.403.6181, que tramita na 6ª Vara Federal Criminal Especializada em Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional e de Lavagem de Valores, apontaram com robustos elementos probatórios a conduta funcional irregular que estaria acarretando enriquecimento ilícito do Auditor-Fiscal VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH. Constam

indícios de que o servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH teria se utilizado das contas bancárias e declarações de IRPF da esposa e de parentes próximos como receptáculos patrimoniais n.º intuito de não gerar variação patrimonial incompatível com seus rendimentos próprios. Da mesma forma ocorreu em relação à movimentação financeira, uma vez que os indícios coletados nos âmbito das investigações policiais apontam que Vitor, contribuinte em epígrafe, teria se utilizado das contas de parentes para receber valores oriundos de práticas incompatíveis com a probidade do serviço público, por tudo isso, fez-se indispensável a obtenção das informações bancárias do contribuinte fiscalizado, nos termos da legislação anteriormente analisada. Via de consequência, houve solicitação para que fossem emitidas as Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) aos bancos onde o fiscalizado manteve conta durante os anos fiscalizados, para que estes fornecessem à fiscalização toda documentação bancária do fiscalizado nos anos citados.

Observe-se que, diferentemente do que afirma o impugnante, é de se constatar que a decisão da Justiça Federal, contida no Auto n.º 0005578-49.2013.403.6181, (fls.

325 a 440), no tocante ao Compartilhamento de Dados (fls 439 a 440), determina “Por tais razões, autorizo o compartilhamento de dados – aí incluídos aqueles obtidos em razão da EXTENSÃO do afastamento do sigilo bancário, da interceptação telefônica e também da telemática já autorizadas por estes juízos nos autos n.º 0001976-50.2013.403.6181 e 0003435-87.2013.403.6181, além de todo o material eventualmente apreendido durante o cumprimento das buscas e apreensões deferidas – tanto para fins fiscais quanto correccionais.”

Pelo exposto, por todos os ângulos que se possa analisar, o acesso à movimentação financeira do contribuinte fiscalizado foi realizado de acordo com a legislação vigente, inclusive com autorização judicial, ainda que não fosse exigível n.º presente caso, uma vez que já se encontravam presentes todos os requisitos que autorizam o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a requisitar a movimentação financeira. Não houve violação aos Princípios da Administração Pública da legalidade, da Motivação e da Publicidade, como sugeriu o impugnante. (negrito consta do original)

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO.

À vista da análise supra, há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No tocante aos aspectos relativos a nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal - servidor competente para efetuar o lançamento -, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os Atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08.1.90.00-2013-02151-5, fl. 03.

O autuado, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido ao mesmo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Por fim, o contribuinte teve ciência do mesmo, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida de fls. 472 a 510.

Pelo exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento. (negrito consta do original)

(...).”

Segundo lição de Leandro Paulsen *et all* na obra Direito Processual Tributário, sexta edição revista e atualizada, Livraria do Advogado, preambularmente comentando o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que trata das nulidades dos atos administrativos no âmbito do Processo Fiscal, assim o afirma:

“Nulidade no processo administrativo: incompetência ou violação ao direito de defesa. Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco

na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

O ora recorrente pede a declaração da nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal, e dos demais atos dele decorrentes, alegando cerceamento de defesa pelos fatos dos documentos e computadores estarem apreendidos pela Polícia Federal, bem como em face do Auto de Infração ter sido iniciado em São Paulo e concluído em Santo André-SP.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, além dos Termos de Intimação Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores que ensejaram a glosa das compensações, bem como a multa e juros, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

Outrossim, em se tratando da alegação de eventual cerceamento de defesa, assim já se manifestou o presente órgão julgante:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa quando foi dado ciência à contribuinte dos fatos que lhes estavam sendo imputados na denúncia fiscal; foi garantido apresentar defesa, no prazo de trinta dias, contados da ciência do auto de infração; foram apontados os fundamentos das infrações constantes da peça acusatória; foi dada ciência da diligência requerida pela autoridade julgadora de primeira instância, bem como oportunidade para manifestar-se sobre as conclusões dos trabalhos fiscais; foram respondidas as teses de defesa apresentadas na impugnação; e foi dada ciência da decisão a quo, facultando-lhe recolher ou recorrer do crédito tributário mantido. Preliminar rejeitada. (...)” (2º CC – Ac. 203-09149 – 3ª C. – Rel. Luciana Pato Peçanha Martins – DOU 04.06.2004 – p. 31).

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento e a decisão de piso encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Considerando que as alegações defensivas trazidas pelo ora recorrente no tocante às matérias preliminares em nada diferem daquelas que já teriam sido apresentadas e devidamente apreciadas em sede de impugnação, destarte, estando as suas conclusões alcançadas pela decisão do órgão julgador de primeira instância, em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, levando-se em consideração ao quanto disposto no § 12, I, o art. 114 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, bem como considerando ainda que não teriam sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa suficientes para malferir a decisão ora sendo arrostada por meio do presente recurso voluntário, adoto todos os seus fundamentos de fato e de direito dantes expostos e rejeito todas as preliminares suscitadas pelo ora recorrente.

2.2. Efeito Suspensivo ao Presente Recurso Voluntário

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário cujo montante se encontra vergastado mediante o presente recurso voluntário é corolário automática das disposições contidas no artigo 151, II, da Lei nº 5.172/66 (CTN), destarte, não carecendo de requerimento por parte do ora recorrente.

“(…)

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (grifei e negritei)

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

(...)”

3. Mérito

3.1. Arguição do instituto da decadência.

Considerando que as alegações defensivas trazidas pelo ora recorrente no tocante à matéria em que se refere ao instituto da decadência em nada diferem daquelas que já teriam sido apresentadas e devidamente apreciadas em sede de impugnação, destarte, estando as suas conclusões alcançadas pela decisão do órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, levando-se em consideração ao quanto disposto no § 12, I, o art. 114 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, bem como considerando ainda que não teriam sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa suficientes para malferir a decisão ora sendo arrostada por meio do presente recurso voluntário, adoto todos os seus fundamentos de fato e de direito dantes expostos e rejeito os argumentos de sua defesa.

Alfim da sua peça recursal, fls. 565/599, e logo imediatamente após a suscitação das suas matérias preliminares, pede o ora recorrente:

“(...)”

Acaso superado o pedido preliminar acima, seja reconhecida a DECADÊNCIA do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2008 e maio de 2009, e por corolário seja declarado extinto o crédito nesta parte por força do art. 156, V do CTN, tendo em vista haver decorrido mais de 05 anos, a contar do fato gerador, até a data da efetiva constituição do lançamento ocorrido somente em 29/05/2014.

(...)”

Arrostando a autoridade de piso em sua decisão a arguição de nulidade do lançamento ora renovada no bojo do presente recurso voluntário, afirmou peremptoriamente ao rechaçá-la, vide fls. 521/559, *verbis*:

“(...)”

DA DECADÊNCIA. FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ MAIO/2009.

Argumenta o impugnante que, contando o prazo de 05 anos da data dos fatos geradores ocorridos entre 01/2008 a 05/2009, observa-se que esse prazo escoou-se antes da data da lavratura do auto ora impugnado. Logo, imperativo reconhecer a ocorrência da decadência do direito fazendário à constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 01/2008 a 04/2009, considerando-se que o procedimento formal de lançamento do crédito tributário se deu, pela efetiva notificação do contribuinte, apenas em 29 de maio de 2014. Inconteste, portanto, o decurso do prazo decadencial apto a ensejar a extinção de quase a totalidade do crédito tributário ora exigido.

Conclui que, na esteira do entendimento firmado pelo STJ, bem como pelo próprio CARF, é certo que aos tributos sujeitos à lançamento por homologação, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos contando do fato gerador, conforme dispõe o § 4º do art. 150 do CTN.

No tocante a Decadência Tributária, tem-se que é a perda do direito de lançar pela autoridade administrativa, em razão do não exercício desse direito, durante determinado lapso de tempo (geralmente cinco anos). A decadência é uma forma extintiva do crédito tributário (art. 156, inc. V, do CTN), contudo, a definição do dies a quo para a contagem do prazo decadencial é imprescindível, tendo em vista, ainda, que o termo inicial do prazo de decadência depende da modalidade de lançamento ao qual se refere essa causa extintiva.

Os artigos 147 a 150 do CTN oferecem três modalidades de lançamento: a) lançamento por declaração, efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (art. 147); b) Lançamento de ofício, efetuado pela Administração Pública nas hipóteses descritas no art. 145 c/c art 149, a iniciativa é sempre da autoridade da administração tributária, seja porque a lei não estabelece esse dever de iniciativa para o sujeito passivo, seja porque o dever estabelecido por lei para o sujeito passivo não foi cumprido; c) Lançamento por Homologação, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

Quanto ao caso presente, comporta esclarecer, relativamente a contagem do prazo decadencial, que a decadência do lançamento de ofício é regulada exclusivamente pelo que dispõe o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966). Esta 18ª Turma de Julgamento tem aplicado este entendimento. Diante disto, segue transcrição de trecho do voto da colega julgadora Anair Tambosi, acompanhado por unanimidade no Acórdão nº 9.173, de 13 de setembro de 2005, no qual esta questão foi brilhantemente tratada:

“3 O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no seu art. 156, cuida, no Capítulo IV, Seção IV, das

modalidades de extinção diversas do pagamento, contemplando o instituto da decadência com as disposições contidas no art. 173, a seguir transcrito:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

4 Logo, como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário está bem definido no inciso I do citado art. 173. Todavia, a despeito do que determina o art. 142 do CTN, grande parte dos tributos e contribuições administrados pela SRF condiciona-se à sistemática de recolhimento ou pagamento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer os respectivos créditos sem prévio exame da autoridade administrativa. Portanto, tem-se por imprescindível a definição dos termos iniciais para a contagem do prazo decadencial de cada tributo ou contribuição às disposições contidas no art. 150 do CTN, em especial o seu parágrafo 4º, que estabelece, in verbis :

"A rt. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”

5 Observa-se, pois, que da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar à atuação da autoridade administrativa para a constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente.

6 Acerca da tributação dos rendimentos das pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda

ou proventos de qualquer natureza, o § 2º do art. 2º do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 – RIR/1999, cuja base legal é o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, dispõe que “ O imposto será devido mensalmente à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 ”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/1999 refere-se à apuração anual do imposto de renda, na declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

7 Em se tratando, no caso, de lançamento correspondente à omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em Instituição Financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, não foram comprovados, é preciso lembrar que esses valores somente são conhecidos pelo fisco quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual por parte do contribuinte, ou seja, é nesse momento que a totalidade dos rendimentos são informados e se terá a apuração da base de cálculo e o quantum de imposto devido. Isso porque o fato gerador do imposto de renda de pessoa física é um exemplo clássico de tributo que se enquadra na classificação de fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, ou seja, aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível.

8 Assim é que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário subtraídas as deduções pleiteadas. Destarte, o fato jurídico tributário somente considera-se consumado por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, ainda que compreenda os rendimentos recebidos no ano-calendário findo em 31 de dezembro e que o imposto seja devido à medida que os rendimentos forem percebidos e que as despesas tenham sido pagas no ano correspondente.

9 Tanto que o lançamento ou qualquer outro pronunciamento, por parte da Fazenda Pública, só pode ser efetuado após a data em que se instaure a possibilidade jurídica de assim proceder-se, ou seja, após a efetiva entrega da Declaração de Ajuste Anual - DAA, ou, em não ocorrendo tal entrega, após o prazo limite estipulado para a sua entrega. Somente após esse prazo é que se tem como verificado o descumprimento da obrigação tributária, pressuposto para a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício, como, no caso, para a inclusão dos rendimentos omitidos. É ilógico pensar que antes da manifestação por parte do contribuinte, com a entrega da DAA, onde caberia oferecer à tributação os rendimentos por ele recebidos no ano-calendário e oportunizar-lhe a dedução de eventuais despesas, possa a Fazenda Pública fazer qualquer exigência em relação a esses fatos. A lógica impõe analisar os rendimentos ali declarados e as deduções pleiteadas para aí sim, na constatação de omissão, dedução indevida ou qualquer outra infração à legislação tributária, proceder à exigência respectiva.

10 Logo, tratando-se de lançamento de ofício em razão da constatação de omissão de rendimentos, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o direito de proceder ao lançamento decai somente após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

11 Estando a contribuinte omissa na entrega da declaração do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, não resta dúvida de que o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é 1º de janeiro de 2001, já que o fisco somente poderia efetuar o lançamento após a data da entrega da DAA, que contém informações pertinentes à ocorrência do fato gerador, ou em não apresentando a partir do 1º dia do exercício seguinte. Assim sendo, não há que se falar em decadência do lançamento cuja ciência se deu em 14/07/2005.

12 Além disso, verifica-se também que, o prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, não se aplica ao caso em análise, em face da ressalva constante ao final do texto do § 4º do art. 150 do CTN, já que, aqui, está caracterizado o evidente intuito de fraude, o que desloca a contagem do prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, iniciando a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

13 Ou seja, a intenção dolosa de omitir e retardar o conhecimento pelo fisco de fatos ocorridos no ano-calendário de 1999, deslocou o termo inicial para a contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, 01/01/2001. Tendo o lançamento sido cientificado à impugnante em 14/07/2005, também não há que se falar em decadência, que se daria somente em 31/12/2005.”

Definido, portanto, que a decadência de lançamento de ofício deve ser determinada exclusivamente à luz do que dispõe o inciso I do artigo 173 do CTN, constata-se que, para o caso concreto, tendo sido efetuada a entrega da Declaração de Ajuste Anual- DAA, relativamente ao ano-calendário de 2009, ano mais antigo autuado, em 29/04/2010 (fl. 384), o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é 1º de janeiro de 2011, já que o fisco somente poderia efetuar o lançamento após a data da entrega da DAA que contém informações pertinentes à ocorrência do fato gerador.

Assim sendo, **o prazo para se constituir o lançamento, relativamente ao ano-calendário de 2009, esgotar-se-ia em 31/12/2015. Tendo o lançamento sido cientificado em 29/05/2014, não há que se falar em decadência.** (negrito consta do original)

Comporta destacar, ainda, que, mesmo se a contagem do prazo decadencial tivesse como ponto de partida o dispositivo legal eleito pelo Impugnante (§ 4º do art. 150 do CTN), ainda assim, não se daria a decadência, pois, a intenção dolosa de omitir e retardar o conhecimento pelo fisco de fatos ocorridos nos

anos-calendário em questão, deslocou o termo inicial para a contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, 01/01/2011, em face da ressalva constante ao final do texto do § 4º do art. 150 do CTN. (negrito consta do original)

(...)”

3.2 – Acréscimo Patrimonial. Glosas das rubricas Despesas Médicas e Gastos com Instrução

Considerando que as alegações defensivas trazidas pelo ora recorrente no tocante às matérias atinentes às glosas efetivadas no curso do processo de fiscalização com relação aos Gastos com Instrução e com Despesas Médicas, bem como em relação a apuração do Acréscimo Patrimonial em nada diferem daquelas que já teriam sido apresentadas e devidamente apreciadas em sede de impugnação, destarte, estando as suas conclusões alcançadas pela decisão do órgão julgador de primeira instância e em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, levando-se em consideração ao quanto disposto no § 12, I, o art. 114 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, bem como considerando ainda que não teriam sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa suficientes para malferir a decisão ora sendo arrostada por meio do presente recurso voluntário, adoto todos os seus fundamentos de fato e de direito dantes expostos e mantenho as respectivas decisões.

Alfim da sua peça recursal, fls. 565/599, versando a sua irresignação com as referidas matérias tributadas dantes citadas, assim pediu o ora recorrente:

“No mérito, julgar IMPROCEDENTE/INSUBSISTENTE o Auto de Infração em epígrafe, as glosas promovidas foram injustas, conforme já justificado e comprovado nesta defesa, assim como a herança recebida não pode constituir acréscimo patrimonial a descoberto.”

3.2.1 – Acréscimo patrimonial

Arrostando a autoridade de piso em sua decisão a arguição defensiva renovada pelo ora recorrente no bojo do presente recurso voluntário, afirmou peremptoriamente ao rechaçá-la, vide fls. 521/559, *verbis*:

“(…)”

Na questão relativa ao acréscimo patrimonial a descoberto, defende o impugnante que, não foi considerada a herança recebida pelo falecimento do pai do fiscalizado, se assim fosse corretamente analisado, poderia a fiscalização confirmar que não houve acréscimo patrimonial a descoberto e sim recebimento de valores por herança. “Desta feita, admitir-se a nova cobrança somente com base em movimentações financeiras, sem qualquer indício que tais valores corresponderam à recebimento de herança e não aquisição de riqueza do contribuinte fiscalizado, tem-se flagrante a bi-tributação.”.

Assim, diz que, o arbitramento da base de cálculo do imposto de renda não se considerando que do valor declarado pelo próprio contribuinte (120.000,00) e o valor efetivamente recebido em espécie por herança, (629.556,29), tem-se que o primeiro valor que foi declarado está dentro/compõe o segundo valor, ou seja, dentro dos 629 estão os 120, se tal fato não for considerado, estará sendo ferido importantes princípios constitucionais que devem ser observados por esta instância administrativa: 1 - Princípio da Capacidade Contributiva -Uma vez que a proporcionalidade tributária foi ferida com o arbitramento da base de cálculo; 2 - Princípio da Vedação de Efeitos Confiscatórios - O arbitramento de base de cálculo que não se coaduna com a realidade, onerando excessivamente o Impugnante; 3 - Princípio da Dignidade da Pessoa Humana - O poder de tributar não é o poder de destruir a subsistência humana; 4 -Princípio da Proibição da Bi-tributação - Não é conferida competência tributária para fins de que o tributo incida, duas vezes, ainda que a pessoas distintas, sobre uma mesma revelação de riqueza.

Mais uma vez o impugnante apresenta contestação genérica sem qualquer vínculo com provas e fatos. A Escritura Pública de Inventário e Partilha referente ao espólio de David Szwarc Tuch (fls. 31 a 34) não faz menção alguma ao valor de R\$ 629.556,26, muito pelo contrário, o patrimônio do Sr. David Szwarc Tuch não comportaria, jamais, uma cota parte em dinheiro para um dos filhos, nesse valor. Ainda, qualquer forma de contestação precisa estar acompanhada da comprovação, se a intenção é justificar a origem do valor investido no VGBL, necessário seria demonstrar o rastreamento desse dinheiro, comprovar de onde veio o depósito para a sua conta bancária, entretanto, nada foi apresentado pelo impugnante.

No tocante a alegada violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, ao Princípio da Vedação de Efeitos Confiscatórios e ao Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, observa-se que o lançamento, conforme análise feita anteriormente, ponto a ponto, concluiu que o mesmo fundamentou-se rigorosamente na legislação vigente, não cabendo tais argumentos ao operador do direito. Em se tratando de autoridade tributária, lançadora e/ou julgadora, não lhe assiste direito de escolher entre obedecer ou não à lei, sob pena de responsabilidade funcional. A atividade administrativa de lançamento, sobretudo, foi literalmente prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Quanto a alegada ocorrência de bi-tributação, tem-se que, a bi-tributação é um fenômeno do direito tributário que ocorre quando dois entes tributantes cobram dois tributos sobre o mesmo fato gerador. O que, evidentemente, não ocorreu neste caso.

Nenhum reparo a ser feito quanto a apuração da omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto. Correto o lançamento. (negrito consta do original)

(...)"

3.2.2 - Glosas: Despesas Médicas e com Despesas com Instrução

Enfrentando os argumentos levados pelo ora recorrente em sua peça impugnatória que se encontra devidamente colacionada às fls. 472/510, tanto com relação à glosa com as Despesas com Instrução e com as Despesas Médicas, a autoridade de piso em sua decisão assim se manifestou:

3.2.2.1 – Despesas com instrução

“(…)

Contesta, igualmente, a glosa de despesas médicas e com instrução sob argumento de que foram efetivamente realizadas No que tange à glosa de dedução de despesas médicas e com instrução, estas deduções encontram-se previstas no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “e”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõe:

“Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelho ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimento de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas, ao ensino fundamental; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007)(…)§ 2º O disposto na alínea “a” do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II – restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas -CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de

documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

(...)”

No tocante ao pagamento das despesas com instrução em relação a filha Stella Szwartuch, defende o impugnante que, a dedução da despesa com instrução da menor Stella Szwartuch apesar de constar em nome da mãe da criança, diferente dos demais filhos, foi paga/quitada pelo fiscalizado, eis que todos os filhos constam como seus dependentes na declaração de IRPF e sempre foram pagas pelo mesmo, porém por equívoco da instituição de ensino lavrou o recibo-boleto em nome da mãe e que é a esposa do fiscalizado, mas a despesa é paga pelo Vitor Aurélio Szwartuch, se for feita a comparação nas declarações entre o fiscalizado e sua esposa, poderá ser comprovado que a mesma não declarou a despesa e os filhos não são seus dependentes.

Quanto aos argumentos acima expostos, é de se destacar que Vitor e Edilaine, pais de Stella Szwartuch, tem personalidades jurídicas distintas e autonomia tributária/fiscal, logo, não se aproveita pagamento feito por um em Declaração de Ajuste Anual de outro. No presente caso, Edilaine pagou algumas prestações escolares de sua filha Stella, que consta na Declaração de Ajuste de Vitor como sua dependente, em sendo assim, eventuais pagamentos de instrução e/ou médicas feitos por Edilaine, jamais poderiam ser declarados, para fins de dedução do imposto de renda, na Declaração de Ajuste da própria Edilaine, pois Stella não constou como sua dependente, por outro lado, os pagamentos feitos por terceiros -no caso, por Edilaine -, de despesas próprias de Stella, não podem constar como dedução na Declaração de Ajuste do contribuinte em causa, pois não foi ele quem as realizou, tendo em vista a legislação acima transcrita.

Correta a glosa de despesas com instrução cujo pagamento foi feito por terceiros e não pelo contribuinte em epígrafe. (negrito consta do original)

(...)”

3.2.2.2 – Despesas Médicas

“(…)”

Quanto a glosa das despesas médicas, argumenta o impugnante que, em alguns casos o médico nem sequer foi intimado para manifestar-se e mesmo assim a fiscalização entendeu não confirmado, outra situação absurda, diz ele, é que despesas médicas dos filhos foram glosadas pois o nome do paciente e CPF não conferem, já que são os filhos do fiscalizado e portanto o recibo apesar de ter sido em nome do menor o pagamento foi feito pelo pai, responsável o próprio fiscalizado Sr. Vitor, desta forma algumas das glosas foram indevidamente realizadas, devendo ser revisto o procedimento que promoveu tais glosas, eis que não foram devidamente justificadas pela fiscalização e indevidas.

Primeiramente, quanto aos argumentos descritos no parágrafo supra, comporta esclarecer que a contestação ao lançamento não pode fundamentar-se em alegações genéricas. Verifica-se que o Impugnante nem cuidou de indicar quais são as despesas médicas que foram glosadas pela fiscalização e de cujas glosas o contribuinte discorda. Tem-se que, nos casos em que não restou comprovado que foi o Sr. Vitor quem efetuou o pagamento, por não constar do recibo essa informação, a única forma de restabelecer a dedução seria através da comprovação do efetivo pagamento, ou seja, através da cópia do cheque que foi utilizado para pagar a despesa médica, assim, esta prova supriria a falha no recibo.

Por fim, não cabe à fiscalização correr atrás de provas da efetividade de despesas do contribuinte, se é do interesse do contribuinte essa comprovação cabe a ele, tão somente, a busca pela comprovação da efetiva realização das despesas, entretanto, nada de novo foi acrescido com a impugnação, esta limitou-se a contestação genérica.

Não há reparos a ser feito em relação às glosas de despesas com instrução e de despesas médicas. Correto o procedimento fiscal. (negrito consta do original)

(...)"

3.3 – Multa qualificada de 150%

Alfim da sua pela recursal, fls. 565/599, relativamente à aplicação do percentual da multa no patamar dantes descrito, pede:

"(...)

Eventualmente, acaso o lançamento seja mantido por se entender que houve algum ilícito, REVISAR/REDUZIR o valor do Auto de Infração de modo que, acaso subsista a aplicação de qualquer penalidade a título de multa de ofício, seja esta reduzida a 20% (vinte por cento) do imposto, tendo em vista ser este o patamar reconhecido como justo e em estrita aos princípios do não-confiscatório, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Por fim, ainda que rejeitados todos os pedidos acima, há de ser julgada parcialmente acolhida a presente impugnação para o fim de AFASTAR o agravamento da multa de ofício invocado de maneira abusiva/arbitrária pelo agente fiscal, uma vez restar flagrante a incoerência de qualquer hipótese do art. 44 § 1º da Lei nº 9.430/96."

Nesse ponto entendo que assiste razão ao ora recorrente no seu pleito visando a redução do percentual da multa de ofício aplicada no lançamento sendo guerreado no patamar de 150%, tendo em vista dispositivos constantes do artigo 106, II, "c", da Lei nº 5.172/66, (CTN) c/c a nova redação do artigo 44, VI, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96.

Disse o ilustre relator ao enfrentar a presente questão em seu voto proferido e que se encontra às fls. 521/559, *verbis*:

(...)

Da qualificação da Multa de Ofício

Para as infrações de variação patrimonial a descoberto foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a nova redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

O Impugnante argumenta que o acréscimo patrimonial apontado pela fiscalização foi devidamente justificado e apresentada toda a documentação relativa ao espólio dos bens deixados por David Szwarc Tuch, pai do fiscalizado que transferiu valores em espécie e bens, justificando o entendimento equivocado de acréscimo a descoberto. Sendo assim, conclui, torna-se imperioso concluir pela improcedência da absurda, desproporcional e notadamente confiscatória imposição da multa aplicada, extinguindo-se o auto de infração impugnado.

Conforme verificação feita anteriormente, relativamente a alegada herança de seu pai, concluiu-se através da análise da Escritura Pública de Inventário e Partilha referente ao espólio de David Szwarc Tuch (fls. 31 a 34) que a mesma não faz menção alguma ao valor de R\$ 629.556,26 que o impugnante insiste em dizer que recebeu de herança de seu pai, muito pelo contrário, constatou-se que o patrimônio do Sr. David Szwarc Tuch não comportaria, jamais, uma cota parte em dinheiro para um só filho, nesse valor. A parte efetivamente deixada em herança foi devidamente considerada pela fiscalização. Em sendo assim, novamente carece de fundamento o argumento do impugnante.

A apuração de crédito tributário encontrando-se correta, conforme constatado, comporta a análise da qualificação da multa de ofício aplicada no caso presente. A fundamentação encontra-se precisamente explanada no Termo de Verificação Fiscal, a qual reproduzir-se-á abaixo.

“(...)

1) CONTEXTO

2) A Receita Federal, em ação conjunta com a Polícia Federal, deflagrou em 16/05/2013, a Operação Publicano, para desarticular quadrilha que agia fraudando declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física.

Foram cumpridos 4 mandados de prisão contra 3 contadores e 1 servidor da Receita Federal e 7 mandados de busca e apreensão, todos expedidos pela Justiça Federal após solicitação da Polícia Federal. O inquérito policial iniciou-se com o recebimento de informações da Receita Federal, após a constatação da existência de irregularidades nas DIRPF (Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física) de diversos contribuintes, de 2010 a 2012.

O esquema envolvia contadores que encaminhavam declarações de contribuintes, em sua maioria profissionais liberais, como médicos, dentistas e advogados, com valores indevidos de deduções e despesas médicas e odontológicas, para recolher impostos a menor ou receber restituições indevidas.

A investigação apontou que a fraude era viabilizada por um servidor lotado nº setor de Malha Fina da Pessoa Física, na Delegacia de Fiscalização de São Paulo – Defis/SP. Ele monitorava as declarações fraudulentas, evitando que fossem fiscalizadas.

Segundo a investigação, há cerca de cinco mil declarações suspeitas. A Receita Federal estima que o prejuízo ao Fisco supere R\$ 100 milhões.

2 ESCOPO DA AÇÃO FISCAL

Trata-se de procedimento de fiscalização em desfavor de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e seu respectivo núcleo familiar, uma vez que os trabalhos de investigação desenvolvidos no âmbito dos Autos nº 0001976-50.2013.403.6181, que tramita na 6ª Vara Federal Criminal Especializada em Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional e de Lavagem de Valores, apontou com robustos elementos probatórios a conduta funcional irregular que estaria acarretando enriquecimento ilícito do Auditor-Fiscal VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH, CPF nº 075.345.498-09, matrícula SIAPECAD nº 26305, lotado e em exercício no Sevic1 da Delegacia Especial da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo – Defis/SP.

Constam indícios de que o servidor VITOR AURÉLIO SZWARCTUCH teria se utilizado das contas bancárias e declarações de IRPF da esposa e de parentes próximos como receptáculos patrimoniais no intuito de não gerar variação patrimonial incompatível com seus rendimentos próprios. Da mesma forma ocorreu em relação à movimentação financeira, uma vez que os indícios coletados nos âmbito das investigações policiais apontam que Vitor teria se utilizado das contas de parentes para receber valores oriundos de práticas incompatíveis com a probidade do serviço público.

No curso dos trabalhos, foi possível constatar o “modus operandi” relacionado à provável ocultação dos recursos oriundos de práticas ilegais dentro do núcleo familiar de Vitor, dentre as quais ressaltam-se:

- 1) Declaração de rendimentos, de forma recorrente, no campo “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, preferência pela rubrica “INDENIZAÇÕES POR RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO”. Dessa forma, utilizando-se de um subterfúgio para esquivar-se da tributação sobre os valores recebidos, trata-se de sério indício de inserção de informação falsa na DIRPF.
- 2) Rendimentos recebidos de pessoa física em valores geralmente dentro do limite de isenção. É característica das DIRPF não possuírem campo para informar outros dados complementares acerca dos pagamentos, apenas valor e mês do recebimento, razão pela qual fica difícil confirmar a origem dos pagamentos apenas com as informações prestadas à Receita Federal do Brasil.
- 3) Dispêndios declarados cujos valores foram artificialmente reduzidos em relação ao que foi efetivamente praticado (despesas de ensino com dependentes, gastos em cartão de crédito aparentemente incompatíveis com os rendimentos auferidos.” “Nas aplicações em previdência privada VGBL (no fluxo financeiro

mensal acima, meses de julho e agosto de 2012) e na aquisição do apartamento da rua Dr. Miranda de Azevedo, 546 (no fluxo financeiro mensal acima, mês de dezembro de 2012), percebe-se claramente a omissão de rendimentos injustificados.

Conjugando as infrações de variação patrimonial à descoberto com as informações constantes no dossiê transcrito acima, concluímos que a conduta do fiscalizado tipifica-se, em tese, em crime contra a ordem tributária, conforme estabelece os incisos I e II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90(...)

Portanto, por todo o relato acima transcrito, não resta dúvida da intenção do impugnante de fraudar o Fisco ao omitir a natureza dos rendimentos que proporcionaram a variação patrimonial, quer através de prestação de informação falsa às autoridades fazendárias – de que os recursos são frutos de herança -, quer através da omissão de informações, além, é claro, de todos os elementos levantados através da Operação Publicano, que tinha por objetivo desarticular quadrilha que agia fraudando declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física.

Sendo assim, a multa de ofício aplicável para a infração Omissão de Rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, apurada na presente fiscalização, é a qualificada (150%), nos termos do Art. 957, inciso II, do Decreto 3000/99 -RIR 99 (artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a nova redação introduzida pelo artigo 14 da Lei No. 11.488, de 15 de junho de 2007).

Da análise dos aspectos acima, conclui-se que a penalidade qualificada com base no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com a nova redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007 foi corretamente aplicada. (negrito consta do original)

Observe-se que da impugnação encontra-se extensa contestação acerca de suposto **agravamento da multa de ofício**, que não ocorreu no presente caso. Logo, todos os elementos ali expostos não serão analisados. (negrito consta do original)

Nas infrações relativas a glosa de despesas médicas e glosa de despesas com instrução, foi aplicada a multa de ofício de 75%, prescrita no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, que é aplicável, sempre, nos lançamentos de ofício, excetuada a hipótese de 150%, aplicável nos casos de evidente intuito de fraude.

Correto, portanto, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal da omissão de rendimentos e da respectiva multa de ofício qualificada (150%) e das glosas de despesas e respectiva multa de ofício de 75%. (negrito consta do original)

(...).”

A retroatividade benigna tributária é um princípio que permite a aplicação de uma lei mais benéfica para o contribuinte, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado, como no presente caso. Está prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional (CTN).

O princípio da retroatividade benéfica, ou benigna, consagrado no artigo 106 do CTN, estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixar de defini-lo como infração, ou quando comine a ele penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Este princípio está alinhado com o artigo 5º, inciso XL da Constituição, que determina que a lei penal retroage para beneficiar o réu.

Portanto, quando se trata de multas, que possuem natureza punitiva, o princípio da retroatividade benéfica deve ser aplicado. Isso implica que a redução da multa qualificada de 150% para 100% pela Lei 14.689/23 deve retroagir para beneficiar os contribuintes. Como preleciona Luciano Amaro em sua obra Direito Tributário Brasileiro, 15ª edição, Saraiva, 2009, p. 202:

“(…) Já em matéria de sanção às infrações tributárias (recorde-se que sanção de ato ilícito não se confunde com tributo, nem é compreendida no conceito deste), o Código Tributário Nacional, inspirado no direito penal, manda aplicar retroativamente a lei nova quando mais favorável ao acusado do que a lei vigente à época da ocorrência do fato. Prevalece, pois, a lei mais branda (*lex mitior*).

Em tal diapasão, entendo que o percentual da multa de ofício objeto da irresignação trazida no bojo do recurso voluntário ora em exame deve ser reduzida para o patamar de 100%.

4. Conclusões

Ante o exposto, conheço do presente recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL visando a redução do percentual da multa de ofício para o patamar de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima