MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº	10907.002252/2006-17
Recurso nº	163.884 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2002 a 2005
Acórdão nº	106-17.207
Sessão de	17 de dezembro de 2008
Recorrente	ORLANDO CARVALHO VIEIRA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ em CURITIBA - PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE - AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DE DILIGÊNCIA DETERMINADA PELA AUTORIDADE JULGADORA DE 1ª INSTÂNCIA - NÃO DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO PARA A DEFESA - INOCORRÊNCIA DA NULIDADE - O contribuinte deve comprovar o prejuízo sofrido com o procedimento vergastado, pois, na fase do recurso voluntário, é permitido livremente sua insurgência contra a decisão recorrida (e contra o resultado da diligência). Recorrente que somente repisa os argumentos deduzidos na impugnação, não acostando qualquer inovação na argumentação ou na prova documental, não consegue demonstrar o prejuízo sofrido para defesa, razão suficiente para afastar a nulidade vindicada.

NULIDADE - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INOCORRÊNCIA - Somente há erro na eleição do sujeito passivo quando o fiscalizado comprova que os recursos omitidos pertencem a terceiros. Não comprovada a propriedade por terceiro dos depósitos vergastados, deve-se manter o fiscalizado no pólo passivo da autuação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - RENDIMENTOS OMITIDOS - FATO GERADOR COM PERIODICIDADE MENSAL - IMPOSSIBILIDADE - APRECIAÇÃO EQUIVOCADA DO ART. 42, § 4º, DA LEI Nº 9.430/96 - FATO GERADOR COMPLEXIVO, COM PERIODICIDADE ANUAL - HIGIDEZ DO LANÇAMENTO - É equivocado o entendimento de que o fato gerador do imposto de renda que incide sobre rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não

comprovada tem periodicidade mensal. A uma, porque o art. 42, §4º, da Lei nº 9.430/96 sequer definiu o vencimento da exação dita mensal; a duas, porque os rendimentos sujeitos à tabela progressiva obrigatoriamente são colacionados no ajuste anual, quando, então, apura-se o imposto devido, indicando que o fato gerador, no caso vertente, aperfeiçoou-se em 31/12 do ano-calendário; a três, porque a ausência de antecipação dentro do ano-calendário somente poderia ser apenada com uma multa isolada de ofício, como ocorre na ausência do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão); a quatro, porque a regra geral da periodicidade do fato gerador do imposto de renda da pessoa física é anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - COMPROVAÇÃO A PARTIR DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DE EMPRESAS - NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA FINANCEIRA DOS LUCROS A PARTIR DAS CONTAS CORRENTES DAS EMPRESAS - AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NAS DIPJ DAS EMPRESAS E DIRPF DOS BENEFICIÁRIOS - LIVROS FISCAIS REGISTRADOS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL - FRAGILIDADE DESTA PROVA - EMPRESA COMERCIAL COM MARGEM DE LUCRO EXORBITANTE - NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS - Para comprovar a distribuição de lucros, suficiente para elidir a presunção da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada, o recorrente e as empresas envolvidas devem demonstrar a movimentação financeira entre os intervenientes, alicerçada em contemporâneas informações da distribuição de lucro nas declarações de rendas das pessoas jurídicas e físicas. Ainda, os lucros distribuídos devem ter identidade com os depósitos bancários. Lucros exorbitantes, fora do padrão dA atividade econômica das empresas, aliado à escrituração comercial registrada no curso da ação fiscal, sem comprovação das transferências financeiras das empresas para o recorrente, não são suficientes para afastar a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS TRAZIDA NA FASE DA AUTUAÇÃO - AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO DOS DEPOSITANTES PELA FISCALIZAÇÃO - DESNECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DA CAUSA DOS DEPÓSITOS E DA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO DESSES VALORES - NÃO APERFEIÇOAMENTO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96 - Comprovada a origem dos depósitos bancários, caberá a fiscalização aprofundar a investigação para submetê-los,

se for o caso, às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos, na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Não se pode, simplesmente, ancorar-se na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, obrigando o contribuinte a comprovar a causa da operação, e se esta foi tributada. Conhecendo a origem dos depósitos, inviável a manutenção da presunção de rendimentos com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

MULTA QUALIFICADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS EXTRAÍDA DE PRESUNÇÃO LEGAL - CLASSE DE DEPENDENTES NÃO AUTORIZADA PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - MERA GLOSA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO - INSUBSISTÊNCIA DO EXASPERAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do evidente intuito de fraude, notadamente quando a omissão de rendimentos é alicerçada em presunção legal. Nesta última hipótese, a relevância econômica e reiteração da conduta não autorizam o exasperamento da multa de ofício. Na mesma linha acima expendida, quando o contribuinte não utilizou qualquer fraude para reduzir a base de cálculo do imposto devido, mas apenas incluiu na declaração de ajuste determinada classe de dependentes não autorizada pela legislação do imposto de renda, torna-se incabível a majoração da multa lançada.

Recurso voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORLANDO CARVALHO VIEIRA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75% e excluir da base de cálculo os seguintes valores: i) R$ 77.500,00 no ano-calendário 2001; ii) R$ 49.000,00 no ano-calendário 2002; iii) R$ 85.000,00 no ano-calendário 2003; e iv) R$ 78.985,00 no ano-calendário 2004, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga que manteve a multa de 150%.

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS
Relator

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Sérgio Galvão Ferreira Garcia (suplente convocado), Carlos Nogueira Nicácio (suplente convocado) e Gonçalo Bonett Allage. Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Janaina Mesquita Lourenço de Souza.

Relatório

Em face do contribuinte Orlando Carvalho Vieira, CPF/MF nº 163.147.279-87, já qualificado neste processo, foi lavrado, em **26/09/2006**, Auto de Infração (fls. 352 a 408), com ciência pessoal em 28/09/2006 (fls. 352).

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento da obrigação:

IMPOSTO	R$ 573.940,29
MULTA DE OFÍCIO	R$ 860.910,42

Ao contribuinte, foram imputadas duas infrações, a saber:

1. dedução indevida de dependentes (sogros), nos anos-calendário 2001 a 2004, conduta apenada com multa qualificada de 150%;

2. omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário 2001 a 2004, conduta apenada com multa qualificada de 150%.

A presente ação fiscal, no tocante à segunda das infrações acima, é um desdobramento da fiscalização levada a efeito junto ao cônjuge do fiscalizado, Sra. Marília Ramos Vieira, motivada por movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados, que culminou com a imputação ao contribuinte e a seu cônjuge de uma omissão de rendimentos estribada na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, nos montantes de R$ 479.496,77, R$ 557.994,54, R$ 503.746,99 e R$ 550.384,40, nos anos-calendário 2001 a 2004, respectivamente (fls. 357 a 360). Considerando que havia contas bancárias titularizadas pelo contribuinte e seu cônjuge, no presente feito, a autoridade autuante intimou o fiscalizado a comprovar a origem dos depósitos bancários mantidos nas contas em conjunto.

Em intimação recebida em 28/07/2006 (fls. 282 a 324), o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários mantidos na Caixa Econômica Federal, agência 0398, contas correntes nºs 15.060-0 e 118.070-0, titularizadas por si e por seu cônjuge (fls. 17 e 238). Objetivando atender à fiscalização, em **15/08/2006**, o contribuinte informou que os depósitos, em sua maioria, eram provenientes de depósitos de cheques dos clientes das empresas Marilia Ramos Viera, nos anos-calendário 2001 e 2002, e Carvalho e Vieira & Cia Ltda, nos anos-calendário 2003 e 2004 (fls. 325). Ainda, juntou extratos bancários das empresas, demonstrando que o montante de R$ 296.500,00 referia-se a meras transferências entre as contas bancárias das empresas e do fiscalizado, bem como buscou comprovar o montante de R$ 60.985,00, como de origens outras (fls. 326 a 351).

A autoridade autuante não afastou da tributação os valores recebidos das pessoas jurídicas, pois entendeu que o contribuinte deveria apresentar a contabilidade das empresas, para demonstrar a que título tais recursos foram transferidos. **Ademais, exasperou a multa de ofício para 150%, em decorrência da expressiva e reiterada discrepância entre a movimentação financeira e os rendimentos declarados (fls. 362 e 363).**

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Como relevante, acostou à impugnação uma cópia dos atos constitutivos da firma individual Marilia Ramos Vieira e da empresa Carvalho e Vieira & Cia Ltda, esta titularizada pelo impugnante e seu cônjuge, e os livros fiscais das empresas com o fito de demonstrar que os depósitos bancários tinham origem em lucros distribuídos pelas empresas. **As empresas tinham como objeto social o comércio de material de construção (fls. 432v e 435).**

Considerando o conjunto probatório juntado na impugnação, que reforçava a tese primeva de que os depósitos tinham origem nas empresas citadas, a autoridade julgadora *a quo* converteu o julgamento em diligência, para que a autoridade autuante apreciasse a documentação fiscal juntada na impugnação (fls. 825).

A autoridade autuante presidiu a diligência, acostou cópia das DIPJ das empresas aos autos, argumentou e concluiu (fls. 955 e 956):

- análise da documentação relativa à empresa Marília Ramos Vieira, CNPJ nº 75.725.846/0001-98, relacionada aos depósitos dos anos-calendário 2001 e 2002:
  - a pessoa física Marília Ramos Vieira declarou em sua declaração de ajuste a percepção de R$ 44.178,43 e R$ 60.922,60, a título de rendimentos isentos, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente, com expressiva diferença em relação aos montantes contabilizados como lucros distribuídos (R$ 852.014,71 e R$ 1.057.417,55, nos anos respectivos);
  - conforme DIPJ acostadas aos autos, não há registro de distribuição de lucros no ano-calendário 2001; em 2002, há registro de distribuição de R$ 60.922,60;
  - a contabilidade da empresa somente registra a conta bancária mantida na Caixa Econômica Federal, não havendo

contabilização dos valores transitados pelas demais contas, especialmente a conta bancária mantida do banco do Brasil, a qual movimentou mais da metade do fluxo financeiro da empresa no ano-calendário 2001;

- apontou divergências entre as receitas contabilizadas (R$ 2.258.761,18 e R$ 3.209.510,04, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente) e as registradas nas DIPJ (R$ 2.167.491,18 e R$ 2.834.480,04, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente);

- os livros fiscais foram registrados no curso da ação fiscal (fls. 830 a 833);

- assim, concluiu que se tentou criar uma ficção, na qual boa parte da receita de vendas teria como contrapartida empréstimos para sócios, os quais seriam baixados contra suposta distribuição de lucros.

- análise da documentação relativa à empresa Carvalho Vieira & Cia Ltda, CNPJ nº 05.363.637/0001-66, relacionada aos depósitos dos anos-calendário 2003 e 2004.

  - a pessoa física Marília Ramos Vieira e o fiscalizado nada declararam a título de rendimentos isentos em suas declarações de ajuste, nos anos-calendário 2003 e 2004, em antinomia com a informação dos montantes contabilizados de lucros distribuídos, que alcançaram R$ 1.061.058,89 e R$ 1.092.991,52, nos anos respectivos;

  - conforme PJSI-exercício 2004 e DIPJ-exercício 2005 acostadas aos autos, não há registro de distribuição de lucros no ano-calendário 2004 e 2005;

  - a contabilidade da empresa omitiu a movimentação financeira de uma conta bancária mantida no Bradesco;

  - apontou divergências entre as receitas contabilizadas (R$ 3.078.270,89 e R$ 3.483.935,12, nos anos-calendário 2003 e 2004, respectivamente) e as registradas na PJSI-exercício 2004 (R$ 3.078.048,29) e DIPJ-exercício 2005 (R$ 3.467.077,11);

  - os livros fiscais foram registrados no curso da ação fiscal (fls. 894 a 897);

  - assim, concluiu que se tentou criar uma ficção, na qual boa parte da receita de vendas teria como contrapartida empréstimos para sócios, os quais seriam baixados contra suposta distribuição de lucros.

Aqui, deve-se registrar que a DIPJ e PJSI foram entregues nos prazos legais.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ-Curitiba (PR), por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, em decisão de fls. 957 a 969. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 06-15.479, de 18 de setembro de 2007, que foi assim ementado:

NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não se tratando das situações previstas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, incabível falar em nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O direito de constituir o crédito tributário decai após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à entrega da DAA, já que o lançamento somente poderia ter sido efetuado depois que o fisco tomou conhecimento de que rendimentos auferidos pelo contribuinte ficaram à margem da tributação.

DEDUÇÕES COM DEPENDENTES. SOGROS. COMPROVAÇÃO.

Só podem ser dependentes, para efeito de dedução dos rendimentos tributáveis, aqueles que atenderem aos requisitos legais e a relação de dependência estiver devidamente comprovada.

ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ERRO. INO-CORRÊNCIA.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o titular da conta corrente cujos depósitos não tiveram a origem comprovada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrada a intenção deliberada do contribuinte em omitir tanto informações quanto rendimentos em sua declaração de ajuste anual, torna-se perfeitamente aplicável a multa qualificada de 150%.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, 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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRO-VA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, com a impugnação devem ser trazidos todos os documentos em que se funda, admitindo-se sua juntada a destempo somente nos casos expressamente previstos na legislação de regência do processo administrativo.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 11/10/2007 (fls. 974). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 12/11/2007 (fls. 978).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

I. o Acórdão recorrido incorreu em nulidade ao não apreciar a insurgência do impugnante no tocante ao exasperamento da multa de ofício vinculada à infração da glosa dos dependentes, bem como em prosseguir o julgamento sem haver sido dado ciência do resultado da diligência ao impugnante;

II. houve erro na eleição do sujeito passivo, já que o recorrente vem asseverando que os valores dos depósitos em debate estão vinculados às receitas da firma individual Marília Ramos Vieira e da empresa Carvalho Vieira & Cia Ltda, as quais, registre-se, também estão sob ação fiscal;

III. a decadência fulminou o crédito tributário lançado até agosto de 2001, já que incide, na espécie, a contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, agregada à periodicidade mensal do fato gerador do imposto de renda decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, na forma do art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96;

IV. está comprovado nos autos que os depósitos bancários tiveram origem em lucros distribuídos pelas empresas antes citadas;

V. além dos depósitos com origem nos lucros distribuídos, houve comprovação da origem de um rol outro de depósitos, oriundos de meras transferências financeiras provenientes das contas bancárias das empresas;

VI. no tocante à glosa dos dependentes, assevera que os genitores afins têm a maior parte de suas despesas suportadas pelo recorrente e por sua esposa, sendo descabida a glosa perpetrada pela fiscalização;

VII. é descabida a aplicação da multa qualificada de 150%, já que a tributação amparou-se em uma presunção de omissão de rendimentos, não havendo comprovação de fraude nos autos. Ademais, a fraude não se presume.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 05, sorteado para este relator na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 25/06/2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 11/10/2007 (fls. 974), quinta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 12/11/2007 (fls. 978), segunda-feira, no último dia do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar os pedidos e as razões deduzidos no recurso, como discriminados no relatório.

Inicialmente, passa-se a apreciar, em conjunto, as defesas dos **itens I e VII** que versam, essencialmente, sobre a exasperação da multa de ofício em ambas as infrações, bem como em relação à nulidade da decisão *a quo* em decorrência da ausência de ciência do resultado da diligência.

Efetivamente, o resultado da diligência determinada pela autoridade julgadora da instância de piso deveria ter sido notificado ao contribuinte para que este, querendo, oferecesse razões adicionais. Entretanto, para acatar a nulidade aqui vindicada, o contribuinte deveria comprovar o prejuízo sofrido com o procedimento vergastado, o que inocorreu na espécie, pois, na fase do recurso voluntário, foi permitido livremente sua insurgência contra a decisão recorrida (e contra o resultado da diligência), e o contribuinte não logrou comprovar qualquer prejuízo, restringindo-se a repisar as razões da impugnação, já que as peças recursais, impugnação e recurso voluntário, são em tudo idênticas, exceto pelas preliminares de nulidade da decisão recorrida no voluntário, quando, repise-se, o contribuinte apenas rebateu, superficialmente, os argumentos e conclusões da diligência, sequer acostando qualquer documento novo que contraditasse a diligência (fls. 983 e 984). Assim, como já dito, o contribuinte poderia livremente vergastar as conclusões da diligência, bem como da decisão recorrida, neste recurso voluntário. Entretanto, restringiu-se a repisar as razões da impugnação.

Ora, não demonstrado o prejuízo sofrido, é desarrazoado declarar a nulidade da decisão recorrida, já que não se pode esquecer que o recurso voluntário é um remédio recursal amplo, que devolve para a instância *ad quem* toda a controvérsia dos autos. Aqui, aplicável o princípio do "*pas de nullité sans grief*", pois a nulidade de ato processual exige a respectiva comprovação de prejuízo, o que inocorreu no caso presente.

Superada a nulidade, passa-se a discutir a pertinência do exasperamento da multa de ofício para as infrações em guerreadas no recurso.

Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

Primeiramente, deve-se evidenciar que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes vem erigindo barreiras à qualificação indiscriminada da multa de ofício, o que

culminou com a edição **Súmula 1ºCC nº 14**: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*". Ademais, a fraude deve ser minudentemente demonstrada para que a multa qualificada não soçobre.

Assim, parece absolutamente desarrazoada a qualificação da multa de ofício em decorrência da glosa de dependentes (no caso em debate, os sogros do recorrente), já que é uma situação análoga à omissão de rendimentos, ambas tendo o condão de majorar a base de cálculo do imposto de renda, podendo-se aplicar para o caso em discussão nestes autos, de modo análogo, o entendimento sumular nº 14, do Primeiro Conselho de Contribuintes, antes informado. Ainda, deve-se evidenciar que a autoridade autuante não discorreu uma única linha em seu relatório sobre esse exasperamento (fls. 362 a 363). Aos autos não foram juntados quaisquer documentos fraudulentos que pudessem qualificar as condutas. Simplesmente se tratava dos sogros do recorrente e que, como se verá mais à frente, a legislação não permite tal dedução, mormente quando os cônjuges declaram em separado.

Assim, afasta-se o exasperamento da multa de ofício que incidiu sobre as glosas dos dependentes, quer porque não se comprovou o evidente intuito de fraude, quer porque a autoridade autuante não motivou o exasperamento.

No tocante à infração da omissão de rendimentos decorrente dos depósitos bancários de origem não comprovada, a autoridade autuante justificou o exasperamento nos termos seguintes:

> *Podemos perceber que a distribuição dos depósitos cuja origem não foi comprovada é relativamente uniforme ao longo dos meses. Há também uma discrepância muito alta entre o montante dos rendimentos que o contribuinte ofereceu à tributação e o total dos créditos cuja origem não foi comprovada. Isto só corrobora a tese de que tais depósitos na realidade constituem renda, e que o contribuinte cometeu em tese o crime de sonegação ao omitir rendimentos ano após ano. Em função disto está sendo formalizada representação fiscal para fins penais e a multa de ofício foi qualificada, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Acima, percebe-se que a qualificação da multa de ofício foi alicerçada na relevante discrepância entre os valores presumidos como omitidos e os declarados, bem como pela prática reiterada de tal conduta.

No caso da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, considerando a necessidade da comprovação da fraude, a qualificação da multa de ofício tem sido acatada pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes nos seguintes casos, exemplificadamente:

- utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação de conta bancária;

- conta de depósito aberta em nome interposta pessoa (Acórdão nº 104-20.713, sessão de 19/05/2005, relator o Conselheiro Remis Almeida Estol; Acórdão nº 104-22.618, sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann);

- utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte (acórdão nº 102-47.157, sessão de 20/10/2005, relatora a Conselheiro Silvana Mancini Karam);

- contribuinte que utiliza conta de terceiro para movimentar recursos de origem não comprovada (Acórdão nº 106-16.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti);

- omissão da escrituração de depósitos bancários, aliado ao exercício de atividades paralelas, as quais dependem de autorização de órgão governamental (Acórdão nº 101-93.865, sessão de 19/06/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez);

- utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários (Acórdão nº 102-48.266, sessão de 01/03/2007, relator o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho).

Veja-se que a qualificação da multa de ofício no caso da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada exige um quê fraudulento acessório, algo que agregue uma conduta adicional fraudulenta à própria presunção de omissão de rendimentos. Como se pode ver nos autos, nenhuma das condutas acima foi perpetrada pelo recorrente, já que a qualificação foi estribada na relevância da presunção da omissão e pela prática reiterada da conduta em foco.

Ora, se o entendimento sumular antes transcrito não permite a qualificação da multa de ofício quando presente uma simples omissão de rendimentos, como justificar a qualificação dessa multa em uma presunção de omissão de rendimentos, em que não ficou demonstrada nenhuma fraude, e que a própria omissão de rendimentos é presumida? O evidente intuito de fraude não pode ser presumido, como ocorre com a presunção legal de omissão de rendimentos, mas minudentemente demonstrado.

Ademais, e em reforço, a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes rejeita especificamente a qualificação para o caso vertente, quando estribada na relevância da presunção da omissão e pela prática reiterada da conduta em foco, como se pode verificar no Acórdão nº 104-22.619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, que foi assim ementado, *verbis*:

> *OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*
>
> *DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem*

creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

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

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Recurso parcialmente provido. (grifou-se)

Nessa linha, não se pode permitir o exasperamento da multa de ofício perpetrada pela fiscalização, devendo ser arrostado tal procedimento, reduzindo as multas de ofício para o percentual sancionatório ordinário de 75%.

Agora, passa-se a apreciar a defesa do **item II** (houve erro na eleição do sujeito passivo, já que o recorrente vem asseverando que os valores dos depósitos em debate estão vinculados às receitas da firma individual Marília Ramos Vieira e da empresa Carvalho Vieira & Cia Ltda, as quais, registre-se, também estão sob ação fiscal).

Neste ponto, não assiste razão ao recorrente. As contas bancárias eram titularizadas pelo recorrente e seu cônjuge, devendo, apenas, quando comprovada a origem dos depósitos em receitas das pessoas jurídicas, arrostar a presunção legal.

Aqui, deve-se evidenciar que o contribuinte buscou comprovar a origem dos depósitos como provenientes da distribuição de lucros das empresas Marília Ramos Vieira e Carvalho Vieira & Cia Ltda. Assim, acaso comprovada a origem defendida, afasta-se a tributação.

Dessa forma, incabível a preliminar de erro na eleição do sujeito passivo.

Superado o item precedente, passa-se ao **item III** da defesa (a decadência fulminou o crédito tributário lançado até agosto de 2001, já que incide, na espécie, a contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, agregada a periodicidade mensal do fato gerador do imposto de renda decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, na forma do art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96).

A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN. Este é o caso do lançamento do imposto de renda da pessoa física.

Deve-se enfatizar que é pacífico, no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que a contagem do prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física, quer nas hipóteses de tributação definitiva, quer nas de tributação sujeita a ajuste, amolda-se à dicção do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem passa a ser feita na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Como exemplo da jurisprudência acima, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 108-09.230, relator do voto vencedor o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 28/02/2007; CSRF/01-05.628, relator o Conselheiro José Henrique Longo; CSRF/04-00.213, relator o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006.

Assim, considerando que o lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, adota-se o prazo decadencial qüinqüenal a partir do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, como antes enfatizado.

Superado o ponto precedente, deve-se discutir qual a periodicidade do fato gerador do imposto de renda referente aos rendimentos sujeitos à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, se tal fato gerador tem periodicidade mensal ou anual.

Antes de prosseguir, um pequeno apanhado doutrinário sobre a classificação dos fatos geradores quanto a sua forma de exteriorização. Por essa classificação, o fato gerador pode ser instantâneo, que se exterioriza por um fato único (como a saída do produto do estabelecimento para o IPI), complexivo ou periódico, que se exterioriza por uma série de fatos econômicos e se aperfeiçoa em um único momento (como exemplo, o imposto de renda), e continuado, que se exterioriza por uma situação de fato, de caráter contínuo, que se renova em determinado período de tempo (como o IPTU). Nessa linha, não há dúvidas de que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física referente a rendimentos passíveis de ajuste anual é complexivo, ou seja, aperfeiçoa-se ao final de determinado período de tempo.

Aqui, vale ressaltar que sob a égide primitiva da Lei nº 7.713/88, que introduziu na legislação do imposto de renda o sistema de bases correntes, o fato gerador foi mensal apenas para o ano-calendário 1989. O imposto era apurado mensalmente, e as pessoas físicas pagavam, mensalmente, com base nessa apuração.

Entretanto, a partir do ano-calendário de 1990, mister conciliar a interpretação do art. 2º da Lei nº 7.713/88 ("*O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos*") com o art. 2º da Lei nº 8.134/90 ("*O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido*

no art. 11"). O art. 11 da Lei nº 8.134/90, aliado ao art. 9º desta Lei, versa sobre a apuração do saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração de ajuste anual.

Assim, a partir da Lei nº 8.134/90, que introduziu a declaração de ajuste anual nos moldes que se conhece hoje, o fato gerador passou a ser anual, porém se manteve a tributação dos rendimentos à medida de sua percepção. Essa a única interpretação que pode conciliar os dispositivos da Lei nº 7.713/88 com os da Lei nº 8.134/90, não havendo que se falar em fato gerador do imposto de renda com periodicidade mensal.

Na linha acima, a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para uniformizar a interpretação da legislação tributária da pessoa física no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, em sessão de 19/06/2007, relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no Acórdão nº CSRF/04-00.586, assentou:

> *DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário.*

O contribuinte entende que o fato gerador do imposto de renda que incidiu sobre os rendimentos omitidos com origem em depósitos bancários de origem não comprovada tem periodicidade mensal, pois pugna pelo reconhecimento da decadência do período de qüinqüênio anterior a setembro de 2006. Para tanto, afastando a legislação básica do imposto de renda (Leis nºs 7.713/88, 8.134/90 e 9.250/95), finca sua convicção na legislação específica da tributação dos depósitos bancários, trazendo à colação o art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

> *Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*
>
> *§1º a §3º omissis;*
>
> ***§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.***
>
> *§ 5º omissis. (grifou-se)*

O recorrente advoga que o fato gerador do imposto de renda, no caso vertente, teria periodicidade mensal, alicerçado na dicção do art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, forte na dicção de que "*os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos*".

Ocorre que este parágrafo não diz tudo que seria necessário para se ter um fato gerador com periodicidade mensal, pois a regra da tributação da pessoa física é o fato gerador

com periodicidade anual. Veja-se que sequer há definição do vencimento dessa obrigação "mensal". Quando venceria tal obrigação? No último do mês seguinte, como no caso dos rendimentos submetidos ao carnê-leão? No último dia útil do mês seguinte ao trimestre civil, como no caso do imposto devido pelas pessoas jurídicas do lucro presumido? Na data do depósito bancário, com fato gerador diário, como no caso do IRRF que incide sobre rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior ou a pagamento a beneficiário não identificado?

Ademais, os rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada devem ser tributados no mês em que considerados recebidos, **com base na tabela progressiva**, como expressamente determinado pelo art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96. Ora, todos os rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cujo imposto é calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250/96) devem ser levados à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, a tributação dentro do ano-calendário pela tabela progressiva (como no caso do carnê-leão e dos rendimentos percebidos de pessoa jurídica sujeitos ao ajuste anual) não é definitiva, mas antecipação do devido no ajuste anual. Aqui, mesmo que o contribuinte descumpra o dever de antecipar o imposto dentro do ano-calendário, não submetendo os rendimentos à tabela progressiva, deve levá-los ao ajuste anual. Assim, os rendimentos sujeitos à tabela progressiva mensal devem ser colacionados no ajuste anual, fortalecendo, dessa forma, a idéia de que tais rendimentos sofrem a incidência de um imposto cujo fato gerador aperfeiçoa-se no último dia do ano-calendário.

Colocado o problema dessa forma, deve-se lembrar que, no caso dos rendimentos percebidos de pessoas físicas (carnê-leão) sujeitos à antecipação dentro do ano-calendário, com vencimento especificado em lei (art. 6º, II, da Lei nº 8.383/91), o imposto pago dentro do ano-calendário, juntamente com os rendimentos, são levados à colação no ajuste anual. Não havendo pagamento antecipado, não há que se falar em cobrança do imposto dentro do ano-calendário, mas apenas há o lançamento de uma multa isolada pelo descumprimento da antecipação, sendo os rendimentos, igualmente, colacionados no rol dos rendimentos do ano.

Inegavelmente, há similaridade jurídica entre os rendimentos sujeitos ao carnê-leão, que não tiveram o imposto antecipado dentro do ano-calendário, e os rendimentos oriundos da presunção dos depósitos bancários de origem não comprovada. Ambos são rendimentos omitidos que deveriam ser tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva. Para o primeiro, ressalte-se, a Lei definiu o vencimento da obrigação mensal, porém, mesmo assim, o fato gerador é complexivo anual. Para segundo, com muito mais razão, o fato gerador somente pode ser complexivo anual.

Vê-se, por tudo, que é frágil a tese da periodicidade mensal do imposto de renda que incide sobre os rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada, pelos motivos que seguem:

1. o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, como regra geral, tem periodicidade anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90;

2. como os rendimentos dos depósitos bancários estão sujeitos à aplicação da tabela progressiva, obrigatoriamente devem ser levados à colação no ajuste anual, quando, então, aperfeiçoa-se o fato gerador em 31/12, permitindo-se a apuração do imposto devido;

3. Se os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), com vencimento definido em lei, e que não tiveram o imposto antecipado dentro do ano-calendário, são submetidos ao ajuste anual, sendo o fato gerador do imposto complexivo anual, com muito mais razão deve-se estender esta interpretação para os rendimentos oriundos da presunção dos depósitos bancários de origem não comprovada;

4. ausente o pagamento do imposto devido dentro do ano-calendário para o caso vertente, torna-se impossível cobrar as antecipações, cabendo, se houvesse previsão legal, a aplicação de multa de isolada de ofício, de forma similar à ausência do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

Por tudo, percebe-se que a tese da periodicidade mensal do fato gerador dos rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada não pode ser aceita. Ainda, o lançamento do imposto de renda da pessoa física amolda-se à tipologia do lançamento por homologação, cujo prazo decadencial é contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, considerando que o fato gerador dos rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada é anual, mister perquirir se a decadência alcançou o fato gerador do ano-calendário 2001, primeiro dos anos aqui em debate, que se aperfeiçoou em 31/12/2001.

O sujeito passivo foi cientificado do auto de infração em 28/09/2006 (fls. 352). Como detalhado acima, aqui, acolhe-se a tese de que o fato gerador do imposto de renda oriundo da infração em debate é complexivo, com periodicidade anual. Dessa forma, o fato gerador do primeiro dos anos-calendário aqui vergastado aperfeiçoou-se em 31/12/2001, e, em 28/09/2006 (fls. 352), ainda não tinha fluído o qüinqüênio decadencial, contado na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que somente teve seu termo final em 31/12/2006. Para os demais anos-calendário da autuação, por óbvio, os termos finais da decadência ocorreram ou ocorrerão em 31/12/2007, 31/12/2008 e 31/12/2009.

Por tudo, sem razão o recorrente.

Agora, passa-se aos itens de defesa **IV** (está comprovado nos autos que os depósitos bancários tiveram origem em lucros distribuídos pelas empresas antes citadas) e **V** (além dos depósitos com origem nos lucros distribuídos, houve comprovação da origem de um rol outro de depósitos, oriundos de meras transferências financeiras provenientes das contas bancárias das empresas), analisados em conjunto.

O recorrente centra sua defesa na tese de que os depósitos bancários eram oriundos de distribuição de lucros da empresas Marilia Ramos Vieira e Carvalho Vieira & Cia Ltda. Para tanto, juntou escrituração contábil que demonstraria o afirmado.

A tese da distribuição de lucros é extremamente frágil, como se pode demonstrar pelos seguintes indícios:

- depósitos pretensamente oriundos da empresa Marília Ramos Vieira, CNPJ nº 75.725.846/0001-98, relacionada aos depósitos dos anos-calendário 2001 e 2002:

    - a pessoa física Marília Ramos Vieira declarou em sua declaração de ajuste a percepção de R$ 44.178,43 e R$ 60.922,60, a título de rendimentos isentos, nos anos-calendário 2001 e 2002, com expressiva diferença em relação aos montantes contabilizados como lucros distribuídos (R$ 852.014,71 e R$ 1.057.417,55, nos anos respectivos). Aqui deve perceber que os rendimentos imputados ao ora recorrente eram provenientes de conta titularizada em conjunto com sua esposa, Sra. Marília. Por óbvio, considerando que se tratava de uma firma individual, não há qualquer registro de lucros distribuídos nas DIPRF do recorrente (fls. 3 a 8);

    - conforme DIPJ da firma individual acostadas aos autos, não há registro de distribuição de lucros no ano-calendário 2001 e, no ano-calendário 2002, apenas, há registro de distribuição de R$ 60.922,60;

    - os livros fiscais foram registrados no curso da ação fiscal (fls. 830 a 833), o que, por si só, enfraquece a força probante de tal escrituração;

    - não há comprovação de que os recursos financeiros saíram da firma individual para o recorrente.

- depósitos pretensamente oriundos da empresa Carvalho Vieira & Cia Ltda, CNPJ nº 05.363.637/0001-66, relacionada aos depósitos dos anos-calendário 2003 e 2004:

    - a pessoa física Marília Ramos Vieira e o fiscalizado nada declararam a título de rendimentos isentos em suas declarações de ajuste, nos anos-calendário 2003 e 2004, em dissonância com a informação dos montantes contabilizados de lucros distribuídos, que alcançaram R$ 1.061.058,89 e R$ 1.092.991,52, nos anos respectivos;

    - conforme PJSI-exercício 2004 e DIPJ-exercício 2005 acostadas aos autos, não há registro de distribuição de lucros nos anos-calendário 2004 e 2005;

    - os livros fiscais foram registrados no curso da ação fiscal (fls. 894 a 897), o que, por si só, enfraquece a força probante de tal escrituração;

    - não há comprovação de que os recursos financeiros saíram da empresa para o recorrente.

Inexistente a comprovação de que os valores provieram das contas correntes da empresa, agregada a ausência de comprovação da real existência dos lucros nas declarações das empresas e dos sócios, contemporâneas aos fatos, deve-se reconhecer a fragilidade da tese do recorrente. Ademais, os livros fiscais formalizados no curso do procedimento fiscal, sem qualquer documentação de suporte da escrituração, pouco agregam para comprovar os fatos perseguidos.

Com as considerações acima, percebe-se que a distribuição de lucro buscou mascarar a verdadeira origem dos depósitos bancários, o que restou não demonstrado nos autos. Efetivamente, os créditos nas contas correntes do fiscalizado não provieram da distribuição de lucros.

Por último, mas não menos importante, há a absoluta desproporção entre os pretensos lucros e o faturamento da empresa. Veja-se abaixo:

Anos-calendário	**Receitas escrituradas pela firma individual e pela empresa (fls. 987 e 988)**	**Lucros distribuídos (fls. 992 a 994)**	**Proporção Lucro/Receita**
2001	R$ 2.258.761,18	R$ 852.014,71	37,7%
2002	R$ 3.209.510,04	R$ 1.057.417,55	32,9%
2003	R$ 3.078.270,89	R$ 1.061.058,89	34,5%
2004	R$ 3.483.935,12	R$ 1.092.991,52	31,4%

Ora, ambas as empresas tinham como objeto social o comércio de material de construção (fls. 432v e 435). Como justificar uma lucratividade, após o pagamento do imposto de renda, acima de 30% no segmento de comércio de material de construção? Apenas para se ter uma idéia, a legislação do imposto de renda, na opção lucro presumido, tem como presunção de lucro um percentual de 8% sobre o faturamento das empresas comerciais. Assim, é absolutamente implausível a hipótese de que as empresas em debate tivessem distribuído o montante de lucro acima, já que, como é cediço, os percentuais de lucros informados são irreais, apenas possíveis em atividades especulativas ou no segmento de serviço, jamais em atividades comerciais ou industriais.

Pelo que consta dos autos, vê-se que o contribuinte escriturou centenas de lançamentos como distribuição de lucro, com identidade com os valores depositados em suas contas correntes, em diversos dias do mês, o que é absolutamente não usual. Trata-se, iniludivelmente, de uma montagem para tentar comprovar a origem dos depósitos a partir de uma fonte de distribuição de recursos isenta de imposto.

Aqui, registre-se, não se descarta a hipótese de que tais valores sejam provenientes das atividades econômicas das empresas, dentro da famosa sistemática do caixa dois, com desvio do faturamento das pessoas jurídicas. Porém isto não ficou demonstrado nos autos, pois o contribuinte não comprovou quem seriam os depositantes e o vínculo destes com as pessoas jurídicas em discussão. Ao revés, preferiu a implausível tese da distribuição de lucros, buscar elidir a tributação na pessoa física.

Por tudo, deve-se afastar a presente tese defensiva.

Remanesce, porém, a defesa do item V, quando o contribuinte assevera que há depósitos considerados como rendimentos omitidos oriundos de meras transferências das contas correntes da firma individual e da empresa, antes citadas. Neste ponto, a autoridade autuante rechaçou a defesa do contribuinte, nos termos que seguem:

> *As transferências oriundas da conta 1222-0 não foram consideradas como de origem comprovada, pois como pode ser verificado no extrato apresentado, o código de OPER. é 013, ou seja, trata-se de conta da pessoa jurídica MARILIA RAMOS VIEIRA, CNPJ 75.725.846/0001-98. Neste caso seria necessário apresentar a contabilidade da empresa, para demonstrar a que título tais recursos foram transferidos.*
>
> *As transferências oriundas da conta 1694-2 não foram consideradas como de origem comprovada, pois como pode ser verificado no extrato apresentado, trata-se de conta da pessoa jurídica CARVALHO VIEIRA & CIA LTDA, CNPJ 05.363.637/0001-66. Neste caso seria necessário apresentar a contabilidade da empresa, para demonstrar a que título tais recursos foram transferidos.*

Aqui não assiste razão à autoridade autuante. Caso demonstrada a origem dos rendimentos, caberia a autoridade autuante perscrutá-los na contabilidade das empresas, verificando se seriam, ou não, tributáveis, em linha com o estatuído no art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96, aqui ressaltando que o contribuinte desde a fase da autuação vem asseverando que parte dos recursos tinham origem em transferências bancárias das empresas para a conta titularizada por si e por sua esposa. A autoridade autuante jamais poderia exigir a comprovação da causa do pagamento, pois a legislação somente ampara a presunção em debate quando não comprovada a origem dos depósitos, não exigindo a comprovação da causa do depósito. Para tanto, colaciona-se excerto do art. 42 da Lei nº 9.430/96:

> *Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*
>
> *§1º Omissis*
>
> *§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*
>
> *§3º a § 6º Omissis.*
>
> *(grifei)*

Como acima se vê, comprovada a origem dos depósitos, não se pode ancorar a autuação na presunção legal. Deve-se investigar a causa dos depósitos, aqui sendo ônus da autoridade fiscalizadora a correta classificação dos rendimentos. Como abaixo se verá, há

depósitos com origem comprovada, e a autoridade autuante não tinha a competência legal para exigir do recorrente a causa dos depósitos, mas apenas as origens, as quais, ver-se-ão, restaram comprovadas como oriundas da firma individual Marília Ramos Vieira e da empresa Carvalho Vieira & Cia Ltda.

Assim, os depósitos com origem comprovada devem ser excluídos da base de cálculo da infração em debate. Abaixo, registram-se os depósitos, com a indicação da exclusão, ou não, da base de cálculo do imposto lançado:

Data	**Valor**	**Motivo**	**Sexta Câmara – exclusão da base de cálculo (Sim/Não)**
24/01/2001	R$ 20.000,00	Transferência da conta PJ Marília Ramos Vieira (fls. 327)	Sim
01/06/2001	R$ 30.000,00	Transferência da conta PJ Marília Ramos Vieira (fls. 329)	Sim
26/07/2001	R$ 15.000,00	Transferência da conta PJ Marília Ramos Vieira (fls. 330)	Sim
19/10/2001	R$ 30.000,00 (depósito em dinheiro)	Registro de retirada de R$ 12.500,00 da conta PJ Marília Ramos Vieira (fls. 331)	Sim. Comprovado apenas o montante de R$ 12.500,00, que justifica parcialmente o montante depositado
20/02/2002	R$ 23.000,00	Transferência da conta PJ Marília Ramos Vieira (fls. 332)	Sim
07/03/2002	R$ 20.000,00	Transferência da conta PJ Marília Ramos Vieira (fls. 333)	Sim
12/11/2002	R$ 6.000,00	Transferência da conta PJ Marília Ramos Vieira (fls. 334)	Sim
24/03/2003	R$ 10.000,00	Saque da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 335)	Sim
28/03/2003	R$ 5.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 336)	Sim
02/04/2003	R$ 5.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 337)	Sim

09/04/2003	R$ 10.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 338)	Sim
24/04/2003	R$ 10.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 339)	Sim
13/05/2003	R$ 5.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 340)	Sim
14/05/2003	R$ 5.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 340)	Sim
20/05/2003	R$ 3.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 341)	Sim
12/06/2003	R$ 5.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 342)	Sim
18/06/2003	R$ 7.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 343)	Sim
27/06/2003	R$ 5.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 344)	Sim
14/07/2003	R$ 10.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 345)	Sim
14/07/2003	R$ 5.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 345)	Sim
22/09/2004, 08/10/2004 e 08/10/2004	R$ 30.000,00, R$ 16.950,00 e R$ 50,00, respectivamente	Esses valores não constam no rol dos depósitos de origem não comprovado, tendo sido creditados na conta corrente nº 89.247-5, que não fez parte da presente auditoria (fls. 346 a 348)	Não. Os valores não constaram no rol dos depósitos de origem não comprovada
22/09/2004	R$ 13.985,00	Depósito proveniente de transferência autorizada por	Sim

		Augusto Carvalho Vieira (fls. 349)	
07/10/2004	R$ 35.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 350)	Sim
14/10/2004	R$ 30.000,00	Transferência da conta PJ Carvalho Vieira & Cia Ltda (fls. 351)	Sim

Dessa forma, restando comprovada a origem dos depósitos, devem-se excluir da base de cálculo do imposto lançados os seguintes montantes:

- R$ 77.500,00 no ano-calendário 2001;
- R$ 49.000,00 no ano-calendário 2002;
- R$ 85.000,00 no ano-calendário 2003;
- R$ 78.985,00 no ano-calendário 2004.

Por fim, passa-se ao **item VI** da defesa (no tocante à glosa dos dependentes, assevera que os genitores afins têm a maior parte de suas despesas suportadas pelo recorrente e por sua esposa, sendo descabida a glosa perpetrada pela fiscalização).

O recorrente pugna pela dedutibilidade dos sogros como dependentes em suas declarações de ajuste dos anos-calendário 2001 a 2004. Abaixo, a legislação de regência da matéria:

> *Art. 35 - Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea "c", poderão ser considerados como dependentes:*
>
> *I - o cônjuge;*
>
> *II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;*
>
> *III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*
>
> *IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;*
>
> *V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*
>
> *VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não aufiram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;*

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

§ 2º (...) (grifou-se).

Considerando a linha ascendente, apenas os pais, avós ou bisavós podem ser dependentes pela legislação do imposto de renda, na forma acima evidenciada, jamais os sogros. No caso em debate, o contribuinte apresentou declaração em separado de seu cônjuge e, assim, somente sua esposa poderia declarar os pais (sogros do recorrente) com dependentes. Não há amparo legal para que o genro deduza como dependentes os sogros, quando o cônjuge mulher declarou em separado, podendo lá fazê-lo. No ponto, sem razão o recorrente.

Por tudo, voto no sentido de AFASTAR a preliminar de nulidade do lançamento e de ilegitimidade passiva do recorrente e, no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75% em ambas as infrações e excluir da base de cálculo do imposto lançado os valores abaixo:

- R$ 77.500,00 no ano-calendário 2001;
- R$ 49.000,00 no ano-calendário 2002;
- R$ 85.000,00 no ano-calendário 2003;
- R$ 78.985,00 no ano-calendário 2004.

Sala das Sessões, em 17 de dezembro de 2008

Giovanni Christian Nunes Campos