



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Recurso nº : 153.897
Matéria : IRPF - EX.: 1999 a 2003
Recorrente : AMAURI BILIERI
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 14 de junho de 2007
Acórdão nº : 102-48.624

DECADÊNCIA - O imposto de renda da pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, cujo prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos, contados de 31 de dezembro, no caso de rendimento sujeito ao ajuste na DIRPF.

DEPÓSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00 - LIMITE DE R\$ 80.000,00 - Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de origem não comprovada de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, se o seu somatório não ultrapassar o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - APRESENTAÇÃO DE RESPOSTA GENÉRICA - Não é suficiente para justificar o agravamento da multa de ofício (Lei n. 9.430/96, art. 44, § 2º) a circunstância de o contribuinte apresentar resposta genérica, que não esclareça, satisfatoriamente, os questionamentos da Fiscalização. A resposta, formalmente, descaracteriza a hipótese de agravamento da multa.

MULTA ISOLADA – NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO – Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal (via carnê-leão) do referido imposto não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Presente a intenção de deixar de cumprir a obrigação tributária, a falta deve ser punida de ofício com a penalidade de maior ônus financeiro.

Preliminar de decadência acolhida em parte.
Preliminar de erro no critério temporal rejeitada.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AMAURI BILIERI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, MANTER a multa qualificada por evidente intuito de fraude. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator) que desqualificam a multa relativa à omissão de rendimentos com aluguéis. Designado o Conselheiro Nury Fragoso Tanaka para redigir o voto vencedor. Por unanimidade de votos, excluir o agravamento da multa por falta de atendimento à intimação. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação à omissão de rendimentos com vínculo empregatício no valor de R\$ 15.462,91 e de depósito bancário no valor R\$ 30.880,45, no ano-calendário de 1998. Acompanham pelas conclusões os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Antônio José Praga de Souza. Vencido o Conselheiro Nury Fragoso Tanaka que não acolhe a preliminar de decadência. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro no critério temporal suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira relativo ao lançamento com base em depósito bancário e que apresenta declaração de voto. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para: (I) excluir em 1999, o valor de R\$ 69.252,47 e no ano de 2000, R\$ 75.582,35,


2

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

correspondentes a depósitos bancários, cujos valores individuais são inferiores a R\$ 12000,00, e em cada ano-calendário o montante não comprado é inferior a R\$ 80.0000; (II) excluir a multa isolada em concomitância com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

Recurso nº : 153.897
Recorrente : AMAURI BILIERI

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 787/814, interposto pelo contribuinte AMAURI BILIERI contra decisão da 4ª Turma da DRJ em Curitiba/PR de fls. 741/760, que julgou procedente em parte o Auto de Infração de fls. 652/676, lavrado em 09.11.2004.

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF formalizada por meio do auto de infração de fls. 652 a 676, do qual faz parte o Termo de Verificação de Infração (fls. 677 a 689), e o Demonstrativo dos Créditos sem Comprovação da Origem (fls. 690/699), no valor de R\$ 230.461,95, de imposto de renda de pessoa física, com R\$ 518.539,37 de multa de ofício de 225%, R\$ 1.112,50 de multa isolada, previstas no art. 44, II, § 1º, II e § 2º, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além de acréscimos legais. O Contribuinte foi cientificado em 16/11/2004.

A exigência decorreu das seguintes irregularidades:

- omissão de rendimentos com vínculo empregatício recebidos do Governo do Paraná, nos meses de 01 a 12/1998, no montante de R\$ 15.462,91 – DIRF à fl. 648;
- omissão de rendimentos com vínculo empregatício recebidos da Prefeitura Municipal de Paranaguá, nos meses de 06 a 12/2001, no valor de R\$ 7.803,65 (fl. 649), e R\$ 1.000,00, em 01/2001, decorrente de trabalho sem vínculo empregatício – DIRF à fl. 650;



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

- omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos da UNIMED, nos meses de 04, 05 e 07 a 12/2002, no valor de R\$ 7.363,62 – DIRF à fl. 651;
- omissão de rendimentos de aluguéis recebidos da Angilab Lab Vascular não Invasivo S/C Ltda., no período de 10/1998 a 05/2001, nos montantes de R\$ 2.144,74, R\$ 8.859,52, R\$ 9.475,28 e R\$ 3.203,49, nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, respectivamente;
- omissão de rendimentos de alugueis (pessoa física), recebidos de José de Arimathea Otto, no valor de R\$ 540,00 mensal, no período de 01 a 07/1998, totalizando R\$ 3.780,00;
- omissão de rendimentos de alugueis (pessoa física), recebidos de Sumara Andrea Bottazzari, no montante de R\$ 156,00, em 12/1998; R\$ 3.828,24 no ano-calendário de 1999; R\$ 3.840,97 no ano-calendário de 2000; R\$ 3.808,30 no ano-calendário de 2001; R\$ 5.292,14 no ano-calendário de 2002;
- omissão de rendimentos de alugueis (pessoa física), recebidos de Manuel Joaquim de Andrade, nos valores de R\$ 3.016,73, no período de 06 a 12/1999; R\$ 5.864,70 de 01 a 12/2000; e R\$ 495,00 em 01/2001, os quais, a partir de 01/07/1999, foram depositados em juízo, em função da ação de separação judicial movida pelo cônjuge do litigante, Sra. Nisa Maria Augusto Rodrigues;
- omissão de rendimentos de alugueis (pessoa física), recebidos de Marco Leal Brioschi, no montante de R\$ 2.884,21, no ano-calendário de 2001; e R\$ 7.610,42 no ano-calendário de 2002; e R\$ 1.638,18 recebidos nos meses de 11 e 12/2002, estes recebidos por meio da administradora Habitec;
- omissão de rendimentos de alugueis (pessoa física), recebidos de Maria do Perpétuo Socorro Rodrigues de Souza, no valor de R\$ 3.454,31, no período de 04 a 12/2001, depositados em juízo, em função da ação de separação judicial movida pelo cônjuge do litigante, Sra. Nisa Maria Augusto Rodrigues;
- dedução indevida de despesas médicas, nos valores de R\$ 19.050,00, R\$ 21.985,00, R\$ 26.228,00, R\$ 25.600,00 e R\$ 32.000,00, nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, respectivamente;



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

- omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantidos em Instituições Financeiras, nos anos-calendário de 1998 a 2002, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação de Infração e Demonstrativo dos Créditos sem comprovação da origem (fls. 677 a 699), que são partes integrantes do Auto de Infração e;

- multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, nos meses de 04/2001, 10 a 12/2001, 08/2002 e 10 a 12/2002, no montante de R\$ 1.112,50.

Irresignado com a autuação, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 702/712, em que alegou, em síntese, que:

(i) Inicialmente, contestou a aplicação da multa de ofício de 225%, sob a afirmação de que o auto de infração não menciona as razões pelas quais foi imposta, bem como não foram citados os dispositivos legais infringidos que fundamentem ou justifiquem o percentual aplicado, caracterizando, dessa maneira, cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

(ii) Suscitou a decadência em relação ao crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1999, tendo em vista que o imposto de renda da pessoa física será devido à medida que os rendimentos forem percebidos.

(iii) Insurgiu-se contra a aplicação da multa isolada, alegando que a diferença de IRF não recolhido já está sendo exigida através de auto de infração, com multa de ofício.

(iv) No que tange aos rendimentos de prestação de serviço, com ou sem vínculo empregatício, bem como os rendimentos oriundos de aluguéis, alegou que estariam sendo duplamente tributados, uma vez que os referidos valores, quando recebidos, foram depositados em conta bancária, pelo valor líquido.

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

(v) Em relação aos valores de aluguéis depositados judicialmente, os valores depositados foram transferidos à ex-conjuge Nisa Maria Augusto Rodrigues, por ocasião do trânsito em julgado da ação de separação, em que a propriedade dos imóveis passou à ex-cônjuge.

(vi) Quanto à glosa das despesas médicas pleiteadas, argumentou que essas foram confirmadas pelos profissionais indicados. Assim, entendeu que os recibos foram glosados com base em apreciação subjetiva da fiscalização.

(vii) A respeito dos depósitos bancários, argumentou que os valores creditados referem-se aos rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de aluguéis, havendo a dupla tributação.

Julgando a Impugnação, a DRJ decidiu, às fls. 741/760, pela procedência em parte do lançamento, por entender o seguinte:

- Quanto à decadência, entendeu que, para a definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar à autuação 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.

- Ressalta que 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.

- 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 se caracterizou o evidente intuito de fraude, uma vez que o litigante se valeu de recibos gratuitos para pleitear deduções de despesas médicas, o que desloca a contagem do prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, iniciando a contagem

 7

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

- Ou seja, o uso de recibos gratuitos nos anos-calendário de 1998 e 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, no caso, 01/01/2000 e 01/01/2001, respectivamente, de forma que o lançamento cientificado ao autuado em 16/11/2004, não está atingido pela decadência.

- Quanto ao mérito, no que tange à alegação de que os rendimentos oriundos de prestação de serviços, com ou sem vínculo empregatício e aluguéis foram tributados em duplicidade, assiste, em parte, razão ao interessado, haja vista que dos valores justificados na planilha às fls. 713/724, com exceção dos depósitos nos valores de R\$ 10.000,00, R\$ 28.090,00, R\$ 18.500,00, e de R\$ 30.600,00, efetuados em 10/11/1998, 11/10/2001, 12/06/2002 e 12/11/2002, respectivamente, efetuados na Agência 2593 do Banco do Brasil, e R\$ 460,00, efetuado no Banco Itaú, em 28/09/2001, acolhe-se as justificativas apresentadas às fls. 709/712, devendo-se, por conseguinte, considerar justificados os depósitos nos montantes de R\$ 243.286,00, R\$ 47.740,98, R\$ 37.291,90, 20.978,34 e R\$ 33.371,42, referentes aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, respectivamente.

- Quanto ao não acolhimento das justificativas apresentadas para os depósitos acima excepcionados, cumpre esclarecer que, em se tratando de matéria tributária, não basta apenas apresentar declarações firmadas por terceiros. Os fatos devem ser devidamente comprovados com elementos probantes que não deixe margem a dúvida quanto à consistência da operação.

- Assim sendo, as declarações apresentadas às fls. 631/633, não são hábeis para comprovar as operações a que se referem, mormente por não se tratarem de instrumento público, com validade perante terceiros, nos termos do Código Civil, arts. 135 e 1067 e, ainda, por serem confeccionáveis a qualquer tempo, com o teor que convier, são pouco convincentes, e não pode ser oposto à Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do CTN.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

- Quanto ao crédito de R\$ 460,00 no Banco Itaú, em 28/09/2001, não há nos autos comprovação de que rendimentos percebidos do IPE foram submetidos à tributação.

- Quanto à alegação de que os saldos não justificados são inferiores aos limites estabelecidos no art. 849, § 2º, II, do RIR/1999, verifica-se que o limite anual de R\$ 80.000,00, compreendendo os depósitos que individualmente sejam iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (inciso II), deve ser aplicado em relação ao montante dos créditos existentes em contas bancárias do contribuinte e não apenas em relação aos valores que não tiveram a origem justificada.

- Assim, embora, nos anos-calendário de 1999 e 2000, os montantes não justificados no lançamento tenham totalizado R\$ 69.252,47 e R\$ 75.582,35, respectivamente, os depósitos inferiores a R\$ 12.000,00, ultrapassaram o somatório de R\$ 80.000,00, uma vez que dos valores relacionados no demonstrativo dos créditos sem comprovação da origem – fls. 690/699, já haviam sido excluídos os valores referentes aos rendimentos percebidos do AIH-INAMPS. Dessa maneira, tendo em vista que os depósitos existentes em contas bancárias do contribuinte, de valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, ultrapassam o somatório de R\$ 80.000,00, nos anos-calendário de 1998 a 2002, não há como aplicar o disposto no § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, na forma pretendida pelo interessado.

- No que tange aos rendimentos de aluguéis depositados judicialmente, assiste razão ao interessado, pois consoante Certidão da Primeira Vara Cível da Comarca de Marília – fls. 185, e informação prestada pela empresa Toca Administração de Imóveis S/C Ltda. (fl. 179), a partir de 01/07/1999, os valores referentes a locação do imóvel sito na Rua Granadino de Batista nº 185, apto. 51, tendo como locatário o Sr. Manuel Joaquim Andrade e Maria do Perpétuo Socorro R. de Souza, foram depositados nos autos do processo nº 2.635/97. Dessa forma, cabe excluir os rendimentos tributados, haja vista que o depósito em juízo não configura a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos para o seu legítimo titular, não estando este

MR 9

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

obrigado a tributar os rendimentos no mês do depósito, mas somente quando liberados pela autoridade judicial.

- No que tange à dedução de despesas médicas, verifica-se que as profissionais Adriane Spessatto, Tatiane de Oliveira, em resposta às intimações formalizadas pela autoridade lançadora, apesar de reconhecerem como autênticas as assinaturas constantes dos recibos, e Meri Diamantopoulos não reconhecer como autênticos os recibos apresentados, declararam jamais terem prestado qualquer serviço médico ao interessado, conforme documentos de fls. 738/740 (os originais estão às fls. 93, 100 e 106 do Processo de Representação Fiscal nº 10907.002936/2004-57). Assim, não há, pois, como se considerar verdadeiros os recibos apresentados pelas referidas profissionais, devendo-se manter as glosas pertinentes.

- Quanto aos demais declarantes intimados, Antonieta Maame Zimeo, Jéssica Teixeira, Patrícia Chimure Fanine, Gabriela Moura de Resende, Érika Sayuri Shiwaku, Ivanilton Carlos Folha, Cyntia Isabel Heyn, Claudia Regina Escudeiro Cosentino, Belisário Hulyk Rey Fortes, Etiene Azevedo da Silva, e dos não-localizados, Marcus Vinicius Somenzari, Cristiane Michalski e Cidade Emergenciais Médicas Ltda, suas respostas, sem apresentação de documentos que pudessem substanciar essas declarações, não são suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços e recebimento dos valores, ainda mais quando se constata que o valor das despesas médicas é elevado, a quantidade de recibos é expressiva, os recibos possuem grafias semelhantes, o contribuinte é médico e beneficiário de plano de saúde, por conseguinte, há que se manter as glosas correspondentes.

- Quanto à qualificação da multa, o Relator do Processo entendeu que o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, notas fiscais inidôneas, conta bancária fictícia, falsificação documental, documentos a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, etc...Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade atuante, com exceção dos recibos gratiosos

 10

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

fornecidos por Adriane Spessato, Tatiane de Oliveira e Meri Diamatopoulos, não se comprovou nas demais infrações a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal, pois, o que ficou evidenciado foi a simples omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com e sem vínculo empregatício, rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídica e física, e a presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizados por créditos bancários cuja origem não fora justificada, e dedução indevida de despesas médicas por falta de comprovação hábil e idônea. Assim, a multa qualificada de 150% aplica-se somente em relação às exigências decorrentes dos recibos gratuitos fornecidos por Adriane Spessato, Tatiane de Oliveira e Meri Diamatopoulos, às demais infrações se reduz o percentual para 75%. A Turma, contudo, restabeleceu a qualificação em relação aos aluguéis, já que o contribuinte deixou de declarar aluguéis recebidos em relação a mais de um imóvel, que perfaz valor total recebido expressivo, estando, assim, plenamente caracterizada a omissão intencional de tais rendimentos, visando o não pagamento do imposto de renda incidente.

- Quanto à multa agravada, prevista no § 2º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, aplicada pelo não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos, entendeu a DRJ que o contribuinte em sua defesa – fls. 340/344, apresentada em atendimento às intimações de fls. 335/339, recusou-se a apresentar os extratos bancários, sob o argumento de que “o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a Constituição Federal, em seu art. 5º, X, e somente autorização expressa da mesma Lei suprema, e não de Decreto-lei, legitimaria a SRF a promover diretamente e sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa”.

- Uma vez existente o comando expresso, em lei ordinária e complementar, autorizando o exame de informações bancárias, e a obrigatoriedade de que todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, de prestar informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, é cabível o agravamento da multa de ofício incidente sobre os créditos decorrentes da omissão de rendimentos, caracterizada por aos depósitos bancários não justificados, devendo-se, por

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

consequente, aplicar o percentual de 112,5%. Por outro lado, em relação à omissão de rendimentos do trabalho e aluguéis, pela análise dos autos e pelo Termo de Verificação de Infração (fls. 677/689), não se vislumbra qualquer embaraço ou recusa por parte do contribuinte, que justificasse o agravamento da multa incidente sobre as exigências decorrentes dessas irregularidades, assim cabe aplicar apenas o percentual de 75%, conforme já se decidiu nos itens 45 a 54 deste voto. Da mesma maneira, em relação às despesas médicas não se justifica o agravamento da multa, pois apesar de os documentos apresentados se revelarem insuficientes ou inábeis, não se pode caracterizar como recusa no atendimento das intimações. Além disso, todos os elementos utilizados na atividade do lançamento do crédito tributário foram colhidos das próprias declarações de rendimentos entregues pelo contribuinte, não tendo havido, portanto, qualquer prejuízo à ação fiscal, haja vista que a simples falta de comprovação hábil já seria suficiente para lavratura do auto de infração.

- Assim, foi mantida a multa agravada apenas em relação aos depósitos bancários.

- No que tange à exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, entendeu-se que são duas irregularidades distintas, ensejando a aplicação de duas multas que não se confundem: uma é a omissão dos rendimentos, resultando em um imposto suplementar apurado no lançamento anual (declaração); outra é a falta do pagamento do imposto mensal (carnê-leão). As penalidades que incidem sobre essas irregularidades são evidentemente distintas, apesar do percentual de incidência estar definido em um mesmo dispositivo, o artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996, como 75%. Sendo diversas as irregularidades, não cabe também neste caso falar em dupla punição para uma mesma falta.

O Contribuinte, devidamente intimado da decisão em 10.01.2006, conforme faz prova o AR de fls. 774, interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 787/814, em 06.02.2006.

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

Em suas razões o contribuinte alegou, em síntese:

(i) Inicialmente, reiterou a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1999, sob o fundamento de que os rendimentos de pessoa física serão tributados no mês em que forem considerados recebidos, com base na tabela progressiva mensal.

(ii) Alegou que houve erro de cálculo do IRPF mantido pelo acórdão, posto que foi apurado mediante a aplicação da parcela dedutível no valor de R\$ 4.320,00 em relação ao ano-calendário de 2002, ao invés do valor de R\$ 5.076,90, conforme determinava a legislação vigente.

(iii) Acrescentou que a sistemática de tributação anual, resultando em um único valor de IRPF suplementar, torna difícil, se não impossível, a mensuração de cada multa diferenciada.

(iv) Entendeu não ser cabível o cálculo do IRPF individualmente sobre cada um dos componentes restantes do montante tributável anual.

(v) Argumentou que ocorreu erro nos cálculos apresentados, sob o fundamento de que o montante anual, se considerado individualmente, apresentaria faixa de renda sujeita à alíquota inferior a 27,5%, bem como parcelas isentas. Ademais, calculado separadamente o IRPF, observa-se que não houve qualquer parcela dedutível, havendo divergência entre o imposto de renda apurado individualmente e aquele mantido pelo o acórdão.

(vi) Afirmou que posteriormente à impugnação, apresentou comprovantes da origem dos depósitos bancários que, embora protocolados antes da decisão recorrida, não foram analisados, por não estarem juntados aos autos.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

(vii) A decisão recorrida manteve o lançamento em relação ao depósito de R\$ 460,00 em 28.09.2001, no Banco Itaú 341, Ag. 3786, conta 076905, sob o histórico BEP IPE CONTAS MÉDICAS, às fls. 599 e 697. No entanto, refere-se a remuneração recebida do Instituto de Saúde do Paraná, conforme declaração de ajuste anual 2002, de fls. 16, devendo ser acatada a origem do depósito em comento.

(vii) Acrescentou que os créditos bancários remanescentes, considerados individualmente, são inferiores a R\$ 12.000,00, bem como que seu somatório, em cada ano-calendário, não ultrapassa R\$ 80.000,00, devendo, dessa forma, ser cancelada a autuação.

(viii) Com relação à glosa das despesas médicas, afirmou que a fiscalização baseou-se em razões subjetivas. Ademais, as declarações dos profissionais e a autenticidade dos recibos não podem ser desconsideradas.

(ix) No que tange a multa de ofício, entendeu inaplicável o percentual de 150%, por não haver intuito de fraude por parte do contribuinte.

(x) Por fim, quanto à multa isolada, argumentou que a exigência de multa de ofício juntamente com o imposto afasta a imposição da multa isolada.

Em síntese, é o Relatório.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

VOTO VENCIDO

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão de seu conhecimento.

O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, cujo teor é o seguinte:

“Art. 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”.

[...]

Parágrafo quarto – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirando 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”.

Entendo que o imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial para a constituição dos respectivos créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Como o fato gerador do imposto de renda é complexo anual, encerrando-se apenas em 31 de dezembro de cada ano, data em relação à qual será apurada a tributação definitiva do exercício, deve ser esse o termo inicial para contagem do prazo



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º do CTN, salvo se ocorrido dolo, fraude ou simulação.

Na análise do Recurso, portanto, deve-se examinar, primeiramente, se houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipóteses em que o prazo decadencial é contado na forma prevista no artigo 173 do CTN.

No caso concreto, a qualificação da multa foi mantida, conforme decisão da SRJ, sobre as exigências decorrentes dos recibos gratuitos fornecidos por Adriane Spessato, Tatiane de Oliveira e Meri Diamatopoulos, e sobre as receitas de aluguéis, já que, neste caso, o contribuinte deixou de declarar aluguéis recebidos em relação a mais de um imóvel, estando caracterizada a omissão intencional de tais rendimentos, visando o não pagamento do imposto de renda incidente.

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que se caracterize o evidente intuito de fraude, como determina o art. 44, II, da Lei 9430/97. As condutas fraudulentas do Recorrente, no caso concreto, foram tipificadas, no lançamento, nos artigos 72 e 73 (quantos às operações de renda fixa) e artigos 71 e 72 (quanto às operações de renda variável), todos da Lei n.º 4.502/64.

A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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

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

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

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

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

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

O Contribuinte apresentou recibos de despesas médicas considerados gratuitos, em face da negativa dos profissionais de terem prestado os serviços. Entendo que está comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, na medida em que indicam a existência de divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.

Os fatos indicados, entendo, são vestígios que denunciam a fraude realizada, pois demonstram a construção artificial dos recibos, de modo a proporcionar a dedução almejada pelo contribuinte.

Deste modo, voto no sentido de manter a qualificação da multa de ofício em relação às exigências decorrentes dos recibos gratuitos fornecidos por Adriane Spessato, Tatiane de Oliveira e Meri Diamatopoulos.

Quanto às receitas de aluguel, contudo, entendo que não esteja comprovada, nos autos, a ocorrência da fraude, dolo ou simulação. A omissão reiterada das receitas de alugueis não caracteriza a fraude. As figuras da fraude do dolo e da simulação devem sempre estar comprovadas, fato que não se configura no presente caso. Paulo de Barros Carvalho, em seu livro Curso de Direito Tributário, 14ª edição, às pág. 510/511, conclui o seguinte quanto ao ônus da prova no caso de constatação de dolo fraude ou simulação pelo Fisco:

“O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se,



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes.

Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma produziu.

Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

As dificuldades a que nos reportamos, sejam as experimentadas pelo sujeito passivo, no caso de impugnar pretensões punitivas por ilícitos de natureza objetiva, sejam aquelas outras que os funcionários da fiscalização tributária enfrentam para certificar a infração subjetiva, nem sempre são adequadamente suplantadas.

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fácticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposos da conduta do administrado. Isto não basta.

Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fáctica.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se."

Entendo que a fiscalização não trouxe para os autos, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico que autoriza a qualificação da multa. Inexistindo prova inequívoca nos autos, portanto, confirmando que o Recorrente cometeu alguma ação ou omissão dolosa visando impedir a ocorrência do fato gerador do imposto, deve ser a multa reduzida para o



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

percentual normal de lançamento de ofício, afastando-se de pleno a exigência da multa qualificada imposta sob o argumento de fraude à Fazenda Pública. Deste modo, voto no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, em relação às despesas de alugueis.

No que tange à decadência dos lançamentos relacionados aos rendimentos auferidos no ano-calendário de 1998, assim, cuja multa aplicada foi de 75%, entendo que, aplicando-se a prazo decadencial constante no art. 150, § 4º, do CTN, de cinco anos, observo que, em relação ao ano-calendário de 1998, o auto de infração poderia ter sido lavrado até 31.12.2003. Tendo o Auto de Infração lavrado em 09/11/2004, entendo que, à época, já havia decaído o direito da Fazenda em constituir parte do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998, devendo, portanto, ser cancelada o lançamento correspondente aos seguintes valores:

(a) omissão de rendimentos com vínculo empregatício, no valor de R\$ 15.462,91, no ano-calendário 1998;

(b) depósitos bancários de origem não comprovada, no valor de R\$ 30.880, 45, no ano-calendário 1998;

(c) omissão de rendimentos de alugueis, no ano-calendário 1998, nos valores de R\$ 2.144,74, R\$ 3.780,00 e R\$ 156,00.

Quanto à multa agravada de 50%, observe-se que essa foi aplicada em relação aos depósitos bancários. O agravamento da multa de ofício está previsto no art. 44, incisos I e II, e § 2º, da Lei nº 9.430/1996, aplicável para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, quando "o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos ...". O agravamento da multa de ofício foi motivado pela falta de atendimento da contribuinte no que tange à apresentação dos extratos de suas movimentações nos bancos.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

Ocorre que a contribuinte, conforme consta dos autos e citado na própria decisão da DRJ, em resposta às intimações afetas às contas em questão, manifestou-se nos autos, afirmando que “o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a Constituição Federal, em seu art. 5º, X, e somente autorização expressa da mesma Lei suprema, e não de Decreto-lei, legitimaria a SRF a promover diretamente e sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa”.

Entendo que o agravamento somente de ocorrer se caracterizado o não-atendimento às intimações emitidas pela autoridade fiscal autuante. Se a contribuinte apresentou resposta, ainda que genérica, entendo que foi atendida, formalmente, a intimação, devendo ser afastado o agravamento da multa, não estando caracterizada a recusa do contribuinte ou mesmo embaraços ao procedimento de fiscalização. Se a resposta é genérica e não esclarece os pontos, atendendo-se a questões de ordem legal constitucional, esta não é uma motivação para o agravamento.

No mérito, o Contribuinte insurgiu-se, ainda, contra o lançamento com base em extratos bancários, por entender que não podem caracterizar a ocorrência de renda do contribuinte.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o fato gerador do imposto de renda não é a realização dos depósitos bancários, mas a omissão de rendimentos exteriorizada pelos mesmos, posto que a contribuinte não logrou comprovar a origem de tais recursos.

O lançamento foi realizado com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Trata-se de hipótese de lançamento por presunção legal, da espécie condicional ou relativa (juris tantum), que admite prova em contrário. Ocorre que a contribuinte, em sua impugnação, bem como em seu recurso, não indica, por documentos hábeis, a origem dos respectivos depósitos bancários. À autoridade

 20

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

fiscal cabe provar a existência dos depósitos, e, ao contribuinte, cabe o ônus de provar que os valores encontrados têm suporte nos rendimentos tributados ou isentos.

Saliente-se que para a configuração da presunção supra mencionada não há a necessidade de acréscimo patrimonial, sendo bastante para constituição do crédito tributário a ocorrência de depósitos sem a comprovação de origem.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, assim determina:

“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”.

Tudo isso está de acordo com as normas do CTN, que assim preceituam:

“Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

O Contribuinte não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos depositados em sua conta bancária. A simples alegação, sem provas, sobre a origem dos mesmos não é capaz de elidir o lançamento.

Entendo, assim, restar de fato caracterizada a omissão de rendimentos, caracterizada por depósito bancários em conta corrente da contribuinte, sem origem comprovada.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

Cumprе ressaltar, no entanto, que o lançamento foi feito em contrariedade ao parágrafo 3º, II, do art. 42 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual, para fins de apuração do imposto sobre a renda, não serão considerados os depósitos bancários de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Destarte, voto por excluir, nos anos-calendário de 1999 e 2000, os montantes de R\$ 69.252,47 e R\$ 75.582,35, respectivamente, correspondentes os depósitos inferiores a R\$ 12.000,00, não devendo ser computado na respectiva apuração os valores referentes aos rendimentos percebidos do AIH-INAMPS, que já haviam sido excluídos do lançamento. Neste particular, entendo que não se deve admitir que valores anteriormente excluídos do lançamento sejam considerados na apuração do limite de R\$ 80.000,00, como entendeu a DRJ na decisão recorrida. Se assim fosse, se estaria penalizando o contribuinte, na medida em que o benefício a que faz jus estaria sendo reduzido por um valor já reconhecido pela própria Administração como indevido. Dessa maneira, considerando-se apenas os valores mantidos pela DRJ, tendo em vista que os depósitos existentes em contas bancárias do contribuinte, de valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, não ultrapassam o somatório de R\$ 80.000,00, nos anos-calendário de 1998 a 2002, deve se aplicar o disposto no § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, devendo ser excluídos do lançamento o valor de R\$ 69.252,47, no ano calendário 1999, e R\$ 75.582,35, no ano calendário 2000.

Entendo, ainda, que deve ser afastada a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, nos meses de 04/2001, 10 a 12/2001, 08/2002 e 10 a 12/2002, no montante de R\$ 1.112,50, por concomitância com a multa de ofício. As hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando interpretação conciliatória.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

Segundo o inciso I do §1º do art. 44, a multa de ofício será aplicada juntamente com o tributo apurado por lançamento de ofício (regra geral). A multa do inciso III do mesmo parágrafo, por sua vez, não é aplicável na hipótese de lançamento de ofício de tributo, mas apenas de aplicação isolada de multa, quando o imposto mensal não foi recolhido, via carnê-leão.

Ou seja: se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal (via carnê-leão) do referido imposto não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalidade sobre a mesma base de incidência.

Com relação às despesas médicas, entendo que deve ser mantida a glosa, por falta de comprovação da despesa.

Pelas razões expostas, assim, voto por: (a) desqualificar a multa de ofício aplicada sobre as receitas de aluguéis; (b) afastar o agravamento da multa sobre a omissão de rendimentos oriunda dos depósitos bancários; (c) reconhecer a decadência dos valores relacionados aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, relacionados à omissão de rendimentos com vínculo empregatício, no valor de R\$ 15.462,91, a depósitos bancários de origem não comprovada, no valor de R\$ 30.880,45, e à omissão de rendimentos de aluguéis, nos valores de R\$ 2.144,74, R\$ 3.780,00 e R\$ 156,00; (d) excluir do lançamento os valores dos crédito de origem não comprovada de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, cujo somatório não ultrapassou o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário, sendo R\$ 69.252,47, no ano calendário 1999, e R\$ 75.582,35, no ano calendário 2000; (e) excluir a multa isolada, por concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 14 de junho de 2007.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Redator designado.

Importante salientar que este posicionamento restringe-se apenas à imposição da penalidade mais onerosa aos rendimentos omitidos da espécie “aluguéis”.

Antes de passar a análise da situação, conveniente algumas ponderações sobre as infrações tributárias.

A construção das diversas matrizes abstratas contidas nas leis, bem assim a estruturação dos fatos para a atividade de subsunção, pode resultar distinta para cada uma das pessoas deste País, seja esta o simples contribuinte, ou o representante do Poder Público. Essa diversidade de conformações decorre da variação normal do nível de conhecimentos da vida, da cultura de cada um, da capacidade de interpretar textos comuns, bem assim quanto àqueles ditos legais, e nestes, ressalte-se a complementação desses requisitos com o conhecimento técnico a respeito da aplicabilidade dos diversos métodos de interpretação. Dessa variedade natural, decorre o caráter *objetivo*, geral, das infrações à legislação tributária.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹ indica três motivos para o caráter objetivo das infrações tributárias: (a) a possibilidade de transferir as multas, que estaria vedada caso prevalecesse a subjetividade; (b) a impossibilidade de punir as pessoas jurídicas considerado que estas não possuem vontade; e (c) a ignorância e o erro de interpretação que podem ser argüidos como suporte ao não cumprimento da obrigação tributária. Este último, é reforçado pelo caráter

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2.ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, p. 29 e 30.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

heterônomo da norma tributária que, diferentemente daquelas oriundas dos ajustamentos entre as partes, incide independentemente da vontade do pólo passivo da relação jurídica.

Essa característica tem fundamento legal na norma presente no artigo 136, do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 1966, no qual, afirmado que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente: “*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente (...)”.*

No entanto, há situações em que o descumprimento da conduta prevista em lei não ocorre de forma aleatória, objetiva, mas intencional, proposital, com intuito de reduzir o tributo e de maneira a que a Administração Tributária – AT não conheça essas atitudes, ou se as vir, tome-as por corretas, em face dos caracteres adicionais a elas impostos pela pessoa de referência. Assim, dá-se a subjetivação no ato infracional, que, uma vez comprovada, permite a subsunção à norma do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Dessa subjetivação do ato infracional tributário pode resultar duas infrações: a primeira vinculada ao Direito Tributário, dada pelo não pagamento intencional do tributo, ou com o não cumprimento da obrigação acessória, enquanto a segunda, pela presença do elemento volitivo no ato infracional, exteriorizado pelos documentos e demais indicativos componentes do suporte fático, vinculada ao Direito Penal.

Por esses motivos, nos procedimentos de ofício deve sempre ser verificado se o ato infracional tem características que permitam constatar e comprovar uma conduta ilegal, mas isenta de dolo, uma vez que dessa atitude dependerá a subsunção à penalidade de maior ou menor ônus financeiro. Essa conformação pode dar-se por meio de conjunto probatório direto ou indireto.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

As provas diretas constituem-se de documentos ligados aos fatos de referência, consubstanciadores da intenção de não cumprir a correspondente obrigação, como, entre outras, as notas fiscais calçadas (em que a primeira via é distinta daquela do talonário), escrituras públicas com valores e conformações distintas de contratos particulares ou públicos relativos a mesma transação, de tal forma a alterar o correspondente fato no âmbito do Direito Civil para fins de conformação à norma tributária de referência de forma inadequada e diminuir o tributo a pagar.

As provas indiretas são obtidas por meio de conjuntos de elementos indiciários, não vinculados aos fatos econômicos de fundo, mas que permitem concluir sobre a *intenção* da pessoa em cometer as infrações consideradas, *intenção* essa tipificada por condutas caracterizadas nas matrizes legais das figuras de sonegação, fraude e conluio, contidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, transcritos.

“Lei nº 4.502, de 1964 - Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” (g.n.)

Não se deve esquecer que a autoridade administrativa não é competente para definir crimes, ela apenas deve distinguir uma conduta tributária *intencional* daquela caracterizada por um simples erro objetivo, para fins de



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

subsunção da conduta incorreta à norma que imprime maior ônus financeiro. Cabe ao representante do Poder Judiciário a conformação dos fatos, a identificação da conduta criminosa e a aplicação de eventual punição, na forma do artigo 129, da CF/88.

Concluídos os esclarecimentos necessários à matéria, passa-se à análise da situação.

Verifica-se que há um conjunto probatório indiciário significativo e suficiente a conformar a *intenção* da pessoa de não cumprir as condutas a que jungido por força das percepções dos ditos rendimentos. A seguir, os detalhes dessa caracterização.

1. Conforme cópia das declarações de ajuste anual dos exercícios de 1999 a 2003, fls. 3 a 20, v-l, a ocupação principal, nesses períodos, era "Médico", ou seja, profissional ligado à área da medicina e atuante, conforme quadro dos rendimentos tributáveis no qual identificadas pelo menos 4 (quatro) fontes pagadoras por período.

Essa espécie de ocupação traduz pessoa detentora de alto nível técnico e intelectual e com maior probabilidade de conhecimento das condutas tributárias a que obrigado por força das normas legais em vigor. Nessa linha, o cumprimento dessas obrigações acessórias – entregar as DAA - durante o prazo legal estabelecido pela Administração Tributária Federal – ATF, fls. 3, 7, 11, 15 e 20, v-l, em todos os exercícios; o preenchimento correto dos diversos campos dos formulários; a utilização de alternativas que exigem maior conhecimento da legislação, como a dedução por despesas inerentes ao exercício da profissão, titulada Livro Caixa, quando inexistente percepção de rendimentos de pessoas físicas, no exercício de 2003, fl. 21, v-l⁽²⁾ (dificuldade externada pela vinculação

² “387 — As despesas de custeio escrituradas no livro Caixa podem ser deduzidas independentemente de as receitas serem oriundas de serviços prestados como autônomo a pessoa física ou jurídica?



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

desta ao quadro relativo aos rendimentos percebidos de pessoas físicas no formulário, o que externa necessidade de pesquisa e conhecimento técnico para identificar a permissão ao benefício).

2. As declarações de bens contiveram informações da propriedade de imóveis residenciais, no entanto, nada foi oferecido à tributação a título de aluguel em nenhum dos exercícios, (conforme Termo de Verificação de Infração, fl. 678, v-IV e cópias das DAA). Este detalhe é complemento do primeiro aspecto considerado, pois se o contribuinte sabia que devia informar os bens, também não conhecia que deveria tributar os rendimentos de aluguéis?

3. Outro dado a considerar é que nesses períodos, apesar de ter ocorrido crescimento da renda tributável percebida de pessoas jurídicas, (única espécie oferecida à tributação) em relação ao primeiro exercício, acompanhada do correspondente crescimento do quantitativo de tributo cobrado pelas fontes pagadoras, e do crescimento do patrimônio do contribuinte de R\$ 698.817,44 em 31 de dezembro de 1997, para R\$ 1.183.853,66, em 31 de dezembro de 2002, houve diminuição significativa do saldo de tributo a pagar, considerado o referencial, exercício de 1999, de R\$ 5.520,90, para R\$ 1.945,11 em 2003. Como a legislação nesse período não conteve alterações destinadas à redução do tributo, o dado constitui fonte para que se pesquise sobre a origem da dita redução e a possível presença de atitudes intencionais, ilegais, para redução da carga tributária. Como o feito conteve um quantitativo significativo de outras infrações consideradas intencionais, esse detalhe colabora com o conjunto probatório indiciário favorável à presença dessa intenção de não cumprir a conduta tributária a que obrigado.

O profissional autônomo pode escriturar o livro Caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Receita e despesa devem manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas. (...) (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; RIR/1999, arts. 75 e 76; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51)"- Manual Perguntas e Respostas 2007, p. 214.



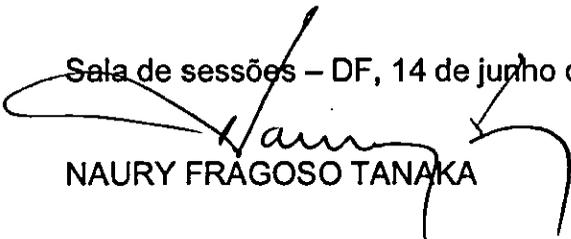
Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

4. As infrações relativas à falta de cumprimento da conduta tributária decorrente da percepção de rendimentos de aluguéis não ocorreram isoladamente, mas em conjunto com outras, como aquelas relativas aos rendimentos tributáveis percebidos de pessoas jurídicas e a utilização de deduções não autorizadas, porque fundamentadas em documentação jurídica inidônea. Essas condutas tiveram punição qualificada, mantida por unanimidade pelo r. colegiado desta E. Câmara, conforme possível de observar na parte dispositiva deste Acórdão, ou seja, considerado que as demais condutas não efetivadas tiveram conhecimento do contribuinte quanto à sua subsunção e obrigação ao pagamento do correspondente tributo, mas *intencionalmente* este deixou de cumpri-las. Então, por que apenas a omissão dos rendimentos de aluguéis, diga-se *en passant*, habitual (se consideradas as percepções conjuntas de pessoas físicas e jurídicas, em todos os meses dos anos-calendário verificados), não teria ocorrido também *intencionalmente*? Seriam essas condutas caracterizadas por "esquecimento", falta de conhecimento da legislação? Parece-me mais adequado a esta situação o revestimento com a característica considerada para as demais.

Por esses motivos, com o devido respeito àqueles que interpretam de forma diversa a aplicabilidade dessa norma, a situação subsume-se à dita matriz legal – artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, porque omissões caracterizadoras da intenção de não pagar o tributo correspondente. Em conseqüência, nego provimento ao recurso quanto a essa parcela do crédito tributário em lide.

É como voto.

Sala de sessões – DF, 14 de junho de 2007.


NAURY FRÁGOSO TANAKA

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA.

Peço vênia ao eminente relator, por entender que não é o caso de se enfrentar a acusação de omissão de rendimentos constatada por meio de depósito bancário apontada pelo Fisco na peça vestibular do procedimento, na forma consignada no voto.

Com efeito, tenho entendido que o lançamento com base na constatação de movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a lei, ser apurado no mês, ou seja, o suposto rendimento omitido deve ser tributado no momento em que for recebido (depositado).

Diante a natureza da discussão, a qual, na essência, refere-se aos princípios constitucionais, notadamente o da legalidade, necessário transcrever o dispositivo que, como é cediço, consta na Constituição Federal de 1988, e por meio do qual atribuiu-se à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, *verbis*:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...);

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

Dai infere-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem seu suporte legal no artigo 153, III da Constituição Federal de 1998, no qual, além de conferir à União competência para instituí-lo, estabeleceu princípios que delinham a sua regra-matriz de incidência.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

Por sua vez, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuidou de normatizar a cobrança do referido imposto e disciplinar os elementos que o compõem, *verbis*:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Destarte, em razão de a Constituição ocupar no sistema jurídico pátrio posição mais elevada, todos os conceitos jurídicos utilizados em suas normas passam a vincular tanto o legislador ordinário quanto os operadores do direito.

Verifica-se, pois, que os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza estão albergados na Carta Magna. Para a melhor aplicação a ser adotada relativamente à regra-matriz de incidência dos tributos, imprescindível perscrutar quais princípios estão condicionando a exação tributária.

É de se notar que para que haja a obrigação tributária seja ela pagamento de tributo ou penalidade (principal) ou acessória (cumprimento de dever formal), necessário a adequação do fato existente no mundo real à hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico, sem a qual não surgirá a subsunção do fato à norma.

Neste contexto, sobreleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o artigo 5º, II, *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"*, conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

Emenda constitucional n.º 19 de 1998): *“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”* (grifou-se).

Já no âmbito tributário a Constituição trouxe no artigo 150, I: *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”*

Ultrapassadas as anotações com vistas, em apertada síntese, ressaltar a importância dos princípios como alicerces nucleares do ordenamento jurídico, pode-se especificamente apontar o da legalidade como condição de legitimidade para que seja perpetrada a exigência tributária. É, portanto, o princípio da legalidade referência basilar entre a necessidade do Estado arrecadar e a proteção aos direitos fundamentais dos administrados.

No caso ora em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a suposta existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42, da Lei nº 9430/1996:

“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.”

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos Demonstrativos (fls.) anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu à contagem das supostas omissões no decorrer do (s) ano-calendário (s) apurando ao final de cada mês, o total do valor a ser tributado.



Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do (s) ano-calendário (s) que consta (am) do Auto de Infração.

Assim, o esforço que a fiscalização engendrou na ânsia de exigir eventual crédito tributário foi atropelado pela opção do seu procedimento, o qual estabeleceu, repita-se, sem suporte legal, critério na apuração temporal da constituição do crédito tributário.

Por certo, o procedimento laborou em equívoco, eis que os rendimentos omitidos deverão ser tributados no mês em que considerados recebidos, consoante dicção do § 4º do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996:

“§ 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.”

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda 1999 (Decreto nº 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei nº 9.430/1996.

Assim, do confronto do enquadramento legal que contempla a exigência em razão de movimentação de valores em conta bancária, com a opção da fiscalização em proceder a cobrança do crédito tributário mediante “fluxo de caixa”, apurado de forma anual, conforme o procedido nos presentes autos, evidente a transgressão dos fundamentos constitucionais, acima referidos, notadamente o **princípio da legalidade**.

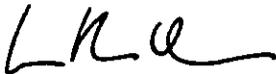
À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por

Processo nº : 10907.002587/2004-73
Acórdão nº : 102-48.624

consequente, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de junho de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA