



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Recurso nº. : 149.287  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 a 2003  
Recorrente : NATANAEL STOCHI  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 27 de julho de 2006  
Acórdão nº. : 104-21.739

**DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -**  
Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

**QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL -** É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

**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. *el*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

**DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO** - As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto aqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam, na forma da lei, os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados. Da mesma forma, pode a autoridade fiscal rejeitar os valores deduzidos a título de despesas médicas relativas aos dependentes, se o contribuinte não fizer prova da relação de dependência existente.

**DEDUÇÃO DE PENSÃO JUDICIAL** - A pensão alimentícia, além da comprovação do seu efetivo pagamento, deve estar definida em sentença ou acordo homologado judicialmente, para que seja considerada como dedução na declaração.

**DEPENDENTES - ESPOSA - FILHO - NETO** - Esposa e filho que apresentam declaração em separado, informando rendimentos por eles auferidos, não podem ser considerados dependentes para efeito de dedução do imposto de renda. Se o filho não for considerado, para fins tributários, dependente do pai, por via de consequência o neto também não poderá ser, exceto se o contribuinte detenha a guarda judicial.

**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 prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados, independentemente 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.

Preliminar de decadência acolhida. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

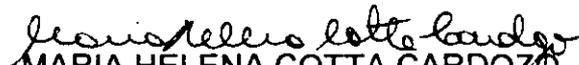
Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NATANAEL STOCHI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de quebra de sigilo bancário e ACOLHER a preliminar de decadência relativa ao exercício de 2000. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, bem como restabelecer a dedução relativa a um dependente, no exercício de 2003, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho votaram pela conclusão quanto à decadência.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Recurso nº. : 149.287  
Recorrente : NATANAEL STOCHI

## RELATÓRIO

NATANAEL STOCHI, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº. 223.049.839-87, com domicílio fiscal na cidade de Londrina, Estado do Paraná, à Rua Emma Anna Oldemberg Astafieff, nº. 137 - Bairro Jardim Itambaracá, jurisdicionado a DRF em Londrina - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 1291/1304, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1310/1331.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 03/08/05, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 1230/1242), com ciência através de AR em 06/08/05 (fls. 1248), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.273.835,96 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2000 a 2003, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1999 a 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde se constatou as seguintes irregularidades:

**01 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA:** Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

trabalho com vínculo empregatício, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº. 8.134, de 1990; e artigo 1º da Lei nº. 9.887, de 1997.

**02 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA OFICIAL:** Dedução indevida da base de cálculo com despesas de Previdência Oficial pleiteada indevidamente, conforme demonstrado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea "d" da Lei nº. 9.250, de 1995.

**03 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE:** Efetuamos a glosa de deduções com dependentes, pleiteadas indevidamente, conforme demonstrado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 8º, inciso II, alínea "c" e 35, da Lei nº. 9.250, de 1995.

**04 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS:** Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, 35, da Lei nº. 9.250, de 1995.

**05 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO JUDICIAL:** Glosa de deduções com pensão judicial, pleiteada indevidamente, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea "f" da Lei nº. 9.250, de 1995.

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

**06 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO:** Glosa de despesas com instrução, pleiteada indevidamente, conforme demonstrado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea "b" da Lei nº. 9.250, de 1995.

**07 - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE:** Glosa de Imposto de Renda Retido na Fonte pleiteado indevidamente, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada no artigo 12, inciso V, da Lei nº. 9.250, de 1995.

**08 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:** Omissão de rendimentos caracterizados por valores creditados em conta de depósitos ou de investimentos, mantidas em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 1196/1229), entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte em questão havia sido fiscalizado (processo nº. 10930.002206/2001-16) em decorrência dos trabalhos de malha. Em fase de impugnação, a DRJ - Curitiba apurou que o contribuinte além do CPF 029.996.129-07 (objeto da autuação), detinha também o CPF 223.049.839-87, apresentando declaração em duplicidade nos exercícios de 2000 e 2001;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

- que intimado pelo setor da malha da DRF Londrina, o contribuinte negou possuir dois CPFs (fl. 1126) e ter apresentado declaração com o nº. de CPF 029.996.129-07 (cópias às fls. 1098 a 1104), apesar de ter apresentado a impugnação do processo 10930.002206/2001-16 identificando-se como portador do CPF 029.996.129-07;

- que o julgamento do lançamento conforme acórdão 5731 de 18/03/04 tornou improcedente o lançamento em vista da negativa de autoria da declaração do IRPF/2000, pelo contribuinte da origem desta declaração havendo declaração de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo (fls. 1143 e 1144);

- que a decisão da DRJ diz ainda que cabe à DRF de origem tomar as providências para cancelar o CPF em questão, bem como a declaração objeto do presente lançamento do IRPF;

- que com vistas a apurar a verdade dos fatos e a eventual incidência de tributos, foram emitidos dois mandados de procedimento fiscal, um para cada CPF, a seguir (a) MPF nº. 0910200200400041-3 para o CPF 223.049.839-87; e (b) MPF 0910200200400106-1 para o CPF 029.996.129-07 - autorização de reexame às fls. 1127;

- que para facilitar o manuseio do processo, os documentos referentes ao MPF 0910200200400041-3 encontram-se às fls. 02 a 366, os documentos referentes ao MPF 0910200200400106-1 encontram-se às fls. 367 a 474. A partir da folha 475 estão anexados os documentos comuns, inclusive os extratos bancários das contas movimentadas com os dois CPFs;

- que buscando mais informações sobre o contribuinte que evidenciasse a possível utilização dos dois CPFs, em consulta ao sistema RENAVAN foi constatado que o contribuinte Natanael Stochi, de posse do CPF 029.996.129-07, foi proprietário de um veículo Audi A-4 placas CBN 5479. O Chefe do Detran PR encaminhou recibos de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

transferência do veículo em questão (fls. 399). O endereço constante no recibo de alienação é o mesmo do escritório contábil MAXICON. A assinatura constante no documento quando da sua alienação a Luzia Bernardo da Silva foi reconhecida pelo Cartório Simoni (fls. 399-verso);

- que o Cartório Simoni, em atendimento à intimação, informou que não foi encontrado nenhum cartão de assinatura em nome de Natanael Stochi com CPF nº. 029.996.129-97, entretanto anexou cópia de três cartões de assinaturas com o CPF 223.049.839-87 e um cartão sem o número de CPF (fls. 386 a 389);

- que em resposta ao termo de início de ação fiscal emitido, o contribuinte em 07/04/04 informou que desconhece o uso do CPF 029.996.129-07 e que seu CPF é o nº. 223.049.839-87 (fl. 371 e 372);

- que como o contribuinte efetuou movimentação financeira com ambos os CPFs e não tendo havido atendimento à intimação para apresentação dos extratos bancários, foi solicitada a emissão de RMF para o CPF 223.049.839-87 (fls. 88/91);

- que recebidos os extratos bancários, e feita a conciliação bancária, o contribuinte (CPF 223.049.839-87) foi intimado em 22/11/04 (fls. 133/134) a comprovar as origens dos recursos relativos aos depósitos/créditos efetuados em contas bancárias do fiscalizado, conforme planilha anexa ao termo de intimação fiscal;

- que o contribuinte apresentou cópia de folhas do Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados pela empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. (fls. 195/230), diversas declarações de outras pessoas que dizem terem utilizado a conta-corrente do contribuinte pra depósitos (fls. 289/312) bem como uma declaração assinada por Jaide Alves da Silva - gerente (fls. 286 e 288), informando que o Sr. Natanael Stochi administrou uma obra contratada com a empresa Monte Belo Empreendimentos Imobiliários

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Ltda, onde utilizou suas contas bancárias para recebimentos de serviços prestados, e efetuando pagamentos dos demais funcionários;

- que em 28/02/05 o contribuinte apresentou documento onde juntou os expedientes com firma reconhecida (fls. 286 a 312), informando também que as pessoas que prestaram as declarações anexadas às fls. 289/312 são pessoas de seu círculo de trabalho ou de amizade, razão pela qual utilizaram a conta corrente do contribuinte;

- que as declarações de utilização da conta-corrente do contribuinte não foram suficientes para comprovar a movimentação bancária, bem como a declaração assinada por Jaide Alves da Silva, em nome da empresa Maxikom. A última declaração foi considerada inconsistente tendo em vista a diligência realizado sob amparo do MPF nº. 00910200200400207-6 na empresa Maxi-Kon Pinturas S/C Ltda. Quando constatou-se que a empresa não existe e tampouco os sócios foram localizados;

- que ao se comprar as fichas cadastrais e de assinaturas encaminhadas pelas instituições financeiras movimentadas com o CPF 029.996.129-97 (fls. 1040 a 1044 - Unibanco/Banco Bandeirantes) com as fichas cadastrais das instituições financeiras cuja movimentação bancária foi realizada com o CPF 223.049.839-87 (fls. 476 a 477 - Banco Bradesco, fls. 583 - HSBC; fls. 670 a 677 - Banco Sudameris; fls. 879 a 881 - Banco real; fls. 976 e 977 - Caixa Econômica Federal; fls. 991 - Nossa Caixa) confirmou-se por derradeiro, tratar-se da mesma pessoa que estava efetuando movimentação financeira com dois CPFs;

- que de posse dos documentos constantes e aos fatos expostos neste processo fiscal, apurou-se então o Imposto de Renda devido pelo contribuinte nos anos-calendário 1999, 2000, 2001 e 2002, conforme descrito a seguir. As infrações apuradas serão objeto de lançamento de ofício no auto de infração anexo a este termo. O lançamento será efetuado no CPF 223.049.839-87, cuja titularidade o contribuinte Natanael Stochi não contestou.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Em sua peça impugnatória de fls. 1253/1268, apresentada, tempestivamente, em 06/09/05, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que com a edição da Lei nº. 7.713, de 1988, e legislação superveniente, entre outras, as Leis nºs 8.134, de 1990, 8.383, de 1991 e 9.430, de 1996, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, na medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos;

- que, neste sentido, veja-se que a atuação se deu em 06/08/05, logo, tem-se por atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos no período anterior há 05 anos contados da data da autuação, ou seja, no período anterior a 06/08/00;

- que o artigo 42 da Lei nº. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996 por revelar total antinomia com o que prescreve o § 4º do artigo 5º da Lei Complementar nº. 105, de 2001, foi revogado não podendo mais a administração tributária arbitrar o imposto de renda sobre a soma dos depósitos bancários cuja origem não foi possível ao contribuinte comprovar, cabendo ao fisco apurar tais origens e a base de cálculo real a ser tributada;

- que mesmo que superadas as razões anteriores ( o que não se admite ou espera que possa vir a ocorrer), o lançamento também peca pela nulidade relacionada à desconsideração infundada de elementos probatórios apresentados e também pela nulidade relacionada à falta de diligência quanto a tais elementos apresentados;

- que no caso desses autos, o contribuinte, quando intimado a comprovar as origens dos recursos relativos aos depósitos/créditos efetuados nas contas bancárias fiscalizadas, apresentou as justificativas e documentos de fls. 193, relativamente ao ano de 2000, as quais foram aceitas com relação aos depósitos e transferências de valores e datas coincidentes com os cheques citados;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

- que apresentou também cópia de folhas do Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados pela empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. (fls. 195/203), juntamente com declarações de outras pessoas que afirmaram terem utilizado a conta-corrente do contribuinte para depósitos (fls. 289/312), bem como, uma declaração assinada por Jaide Alves da Silva - gerente (fls. 286/288), informando que o contribuinte administrou uma obra contratada com a empresa Monte Belo Empreendimentos Imobiliários Ltda., onde utilizou suas contas bancárias para recebimentos de serviços prestados, tendo também efetuado o pagamento dos demais funcionários;

- que, no entanto, ao julgar esses documentos, a autoridade fiscal manifestou-se singelamente dizendo apenas que “as declarações de utilização da conta-corrente do contribuinte não foram suficiente para comprovar a movimentação bancária, bem como a declaração assinada por Jaide Alves da Silva, em nome da empresa Maxi Kom. A última declaração foi considerada inconsistente tendo em vista a diligência realizada sob amparo do MPF nº. 00910200200400207-6 na empresa Maxi-Kom Pinturas S/C Ltda. Quando constatou-se que a empresa não existe e tampouco os sócios foram localizados”;

- que tal julgamento é incompatível com os princípios que regem a matéria tributária. A fiscalização deve sempre buscar a apuração real da base de cálculo dos tributos em detrimento de apuração arbitrada ou presumida desta. Com base nas declarações prestadas, era seu dever, no mínimo, ter buscado informação junto aos declarantes a respeito dos depósitos e transferências por ele realizado, sobre na hipótese vertente, consoante se infere do próprio auto de infração, a fiscalização para modo considerando o interesse comum dos mesmos quanto à apuração dos fatos;

- que da mesma forma, o fato da diligência efetuada a destempo junto à empresa Maxi-Kom Pinturas S/C Ltda., ter restado infrutífera, não indica absolutamente nada e também não se presta para afastar as provas apresentadas pelo contribuinte. A

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

questão temporal é elemento atenuante e excludente da conclusão havida, pois é certo que quando da realização das operações a empresa estava presente;

- que a rigor do que prevêem os §§ 5º e 6º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, os valores creditados e pertencentes a terceiros devem ser tributados sobre este, e não sobre a pessoa interposta. Sucessivamente e ainda na mesma linha de raciocínio, quando tais valores forem mantidos em conjunto, sua soma será dividida entre as partes para efeitos de tributação;

- que para a aplicação da multa qualificada de 150% é necessário prova robusta e cabal do evidente intuito de fraude, coisa que o contribuinte jamais teve e ato que também não praticou;

- que comprovou validamente através do documento de fl. 24 o pagamento a mensalidade à UNIMED em nome de Luiza Bernardo da Silva;

- que comprovou validamente através do documento de fl. 27 o pagamento da mensalidade à UNIMED em nome de Natanael Stochi;

- que comprovou validamente através do documento de fl. 25 o pagamento de pensão alimentícia, sendo esse fato reforçado pelo documento de fl. 26, que trata da averbação de seu divórcio;

- que o fato de o dependente Fernando Cristian Stochi ter apresentado declaração em separado não exclui seu direito à dedução, vez que o declarante não perde a condição de dependente diante desse fato;

- que a falta de pagamento do imposto pela empresa retentora Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. não se constitui em fundamento para a glosa de dedução de iRRF pleiteada pelo contribuinte, uma vez que desse fato cabe à fiscalização buscar o valor junto

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

à pessoa jurídica que deixou de efetuar o pagamento. A fiscalização não pode, com efeito, transferir tal ônus ao contribuinte. Esse ato é vedado e não encontra fundamento no ordenamento jurídico vigente;

- que a falta de pagamento do imposto pela empresa retentora Agro Mercosul Ltda. não se constitui em fundamento para a glosa da dedução de IRRF pleiteada pelo contribuinte, uma vez que desse fato cabe à fiscalização buscar o valor junto à pessoa jurídica que deixou de efetuar o pagamento;

- que o filho e neto do contribuinte são de fato seus dependentes ( e nem é possível supor ao contrário), dessa forma, dada a materialidade da questão, é direito do contribuinte deduzir as despesas incorridas com a instrução e medicamentos dos mesmos; também é seu direito deduzir a pensão alimentícia paga à sua esposa, vez que decorrente de comando legal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR decide julgar parcialmente procedente o lançamento mantendo, em parte, o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que deve-se mencionar, inicialmente, que não havendo contestação por parte do contribuinte em relação à omissão de rendimentos recebidos do Instituto Nacional do Seguro Social, no ano calendário de 2001, e da glosa de despesas com instrução e de previdência oficial, nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2002, devem ser consideradas como matérias não-litigiosas, nos termos do art. 17 do Decreto nº. 70.235, de 1972, acrescido pelo art. 67 da lei nº. 9.532, de 1997, mas que isoladamente não gera imposto de renda a pagar;

- que em relação à preliminar de decadência argüida, relativamente ao período anterior a 06/08/00, ou seja, para os fatos geradores ocorridos no período anterior

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

há 5 anos contados da data da autuação, cientificada em 06/08/05, cabe assinalar que, sobre o tema, é conhecida a existência de diversas correntes defendidas por juristas e doutrinadores, amparando-se em decisões administrativas e judiciais, apontando para as mais variadas linhas de entendimentos, contudo, é preciso lembrar que, no caso, em se tratando de lançamento correspondente à dedução indevida de despesas da base de cálculo do imposto de renda e do imposto de renda na fonte, esses valores somente são conhecidos pelo fisco quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual por parte do contribuinte, ou seja, é nesse momento que se oferecerá à tributação o rendimento auferido, diminuindo as deduções pleiteadas, e apurando o quantum de imposto devido. Isso porque o fato gerador do imposto de renda de pessoa física é um exemplo clássico de tributo que se enquadra na classificação de fato gerador complexivo, 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;

- que assim é que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuídos das deduções pleiteadas;

- que, logo, tratando-se de lançamento de ofício em razão de glosa de deduções indevidas da base de cálculo do imposto, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173, do Código Tributário Nacional, ou seja, o direito de proceder ao lançamento decai somente após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que tendo sido efetuada a entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativamente ao ano-calendário de 1999, em 28/04/00 (fl. 1105), o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é 1º de janeiro de 2001, já que o fisco somente poderia efetuar o lançamento após a data de entrega da DAA que contém informações pertinentes à

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

ocorrência do fato gerador. Assim sendo, não há que se falar em decadência do lançamento cuja ciência se deu em 06/08/05 (fl. 1248);

- que em relação à alegação de arbitramento da base de cálculo, cabe ressaltar que o lançamento foi realizado sob a égide do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, c/c o art. 4º da Lei nº. 9.481, de 1997;

- que, dessa forma, é a própria legislação estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, ou seja, a própria lei definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão;

- que, por outro lado, não encontra respaldo a tese do interessado de houve a revogação tácita do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, por revelar, no seu entender, antinomia com o § 4º da Lei Complementar nº. 105, de 2001. A\LC nº. 105 veio apenas instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, enquanto que o dispositivo trazido pela Lei nº. 9.430, de 1996, trata de tributação de valores mantidos em contas bancárias sem a correspondente comprovação da origem dos recursos, por caracterizá-los como rendimentos omitidos;

- que, no presente caso, o interessado busca justificar a origem dos recursos por meio de declarações prestadas por terceiros, onde afirmam terem se utilizados das contas bancárias do autuado para a realização de depósitos (fls. 289/312). Há de se ressaltar, de início, que declarações e outros termos apresentados de forma isolada não são documentos hábeis suficientes para comprovar as operações a que se referem, já que, como é sabido, podem ser feitos a qualquer tempo, com o teor que convier e trazendo

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

valores de acordo com os interesses das próprias partes, que os tornam pouco convincentes. Note-se que o art. 131 do Código Civil dispõe que “As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários”. Tais documentos apresentados geram uma presunção que é restrita aos signatários, não alcançando terceiros e, portanto, o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários. As alegações deveriam estar baseadas em outros documentos que não deixassem margem à dúvida quanto à consistência da operação. Veja-se que, no caso, foram acostadas 23 declarações de terceiros, alegando a utilização de diversas contas correntes do interessado. É difícil conceber, mesmo que restasse comprovada essa inusitada transação, que não houvesse controle desses depósitos, já que teriam sido efetuados em diversas de suas contas por uma quantidade grande de pessoas. Não há na impugnação apresentada qualquer justificativa para essas operações que, diga-se, é incomum no mundo real. Por outro lado, se houvesse os depósitos, apenas que por simples “empréstimo” da conta bancária, obviamente, existiu o retorno desses numerários aos verdadeiros donos dos recursos e, portanto, bastaria comprovar, seja por meio de transferência bancária ou cópias de cheques, os valores então devolvidos, para, aí sim, descaracterizar que os recursos tiveram origem em rendimentos que ficaram à margem de tributação;

- que o mesmo entendimento se aplica à Declaração trazida às fls. 286/288. Nessa declaração, assinada por Jaide Alves da Silva, se intitulando como “Gerente”, declara que a empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. “manteve em seu quadro de funcionários o Sr. Natanael Stochi no período de ( ) e que nesse período, o Sr. Natanael administrou uma obra contratada com a empresa Monte Belo Empreendimentos Imobiliários Ltda., utilizando suas contas bancárias para recebimentos dos serviços prestados, e efetuando pagamento dos demais funcionários...”. A seguir relaciona diversos depósitos efetuados nas contas do Banco Real e do Banestado, cuja origem teria sido a quitação de Notas Fiscais de Serviços emitidas pela Maxi Kom Pinturas S/C Ltda., no período de 03/2000 a 10/2000 (fls. 195/230). Deve-se registrar, primeiramente, que o Sr. Jaide Alves da Silva, que afirmou a declaração na qualidade de “Gerente” da Maxi Kom, não trouxe aos autos comprovação de que teria

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

poderes para fazer essa declaração com o responsável pela empresa. No quadro societário da empresa consta como sócios o sr. Ibiapino Palácio Leite e a sra Julia Neres Guedes (fl. 1.289). Não ficou esclarecido porque a declaração deixou de ser assinada por um dos proprietários, que são os verdadeiros responsáveis. Talvez isso comprove o fato de a fiscalização, em diligências efetuadas, não ter localizado a empresa, nem mesmo os seus sócios, e que motivou a declaração de inaptidão do CNPJ da empresa (fl. 1202). Na referida declaração deixou de ser consignado o período em que o contribuinte fez parte do quadro de funcionários - ficando o espaço "em branco" - e que teria administrado a obra contratada com a Monte Empreendimentos. Embora o interessado, diga-se, e não os proprietários da empresa Maxi Kom Pinturas, tenha trazido cópia do Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados (fls. 263/283), em consulta efetuado ao Sistema IRPJ da Receita Federal, constata-se que nos últimos anos têm sido entregues Declarações "Inativas" em nome da empresa, inclusive no período de 2000, que corresponde às datas das Notas Fiscais de Serviços trazidas aos autos (fl. 1290), ou seja, houve a emissão de notas fiscais, mas não a sua declaração ao Fisco para efeitos de tributação. Não há como compreender tal situação já que, conforme Termo de Depoimento prestado pelo contribuinte (fls. 74/77), ele afirma: que é sócio do escritório Maxicom Contabilidade> que foi sócio da empresa Maxicon Prestadora de Serviços Burocráticos S/C Ltda. vendida ao Sr. Ibiapino Palácio Leite; que a empresa Maxi Kom Pinturas foi aberta por seu escritório com o mesmo endereço, apenas para efeito de receber correspondência; que desconhece o paradeiro do Sr. Ibiapino; e que entrega regularmente as declarações do imposto de renda dessa empresa. Nesse ponto também é incompreensível como o contribuinte que diz ter administrado uma obra em nome da empresa Maxi Kom, sabedor das notas emitidas, já que, segundo sua afirmação, os recebimentos foram depositados em suas contas bancárias, apresenta declaração de inatividade do imposto de renda pessoa jurídica em nome daquela;

- que de qualquer forma, inda que haja coincidência de valores, somando-se algumas notas fiscais, com alguns depósitos efetuados, e que se queira afirmar que houve a identificação da fonte de recursos, obviamente, essa identificação não corresponde, de forma alguma, a exigida comprovação da origem dos recursos trazida pelo art. 42 da Lei nº.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

9.430, de 1996. Não basta para justificar a origem dos recursos pura e simplesmente a identificação de sua origem, deve-se, sobretudo, estar comprovada, mediante documentação hábil e idônea, a natureza jurídica das operações realizadas, ou seja, não é suficiente a mera identificação de quem efetuou o depósito, mas, é imprescindível demonstrar a finalidade ou o motivo pelo qual o crédito foi realizado. Em suma, a origem do crédito deve estar justificada de forma hábil e não apenas identificada. Sendo certo que nenhum valor “brota” em contas bancárias da noite para o dia, mas sempre existe alguém ou algum lançamento que dá origem a esse crédito, não cabe apenas a identificação da pessoa que realizou o depósito, remeteu ou creditou um determinado valor na conta corrente, caso contrário, bastaria simplesmente que o titular da conta apresentasse recibos de depósitos identificados, cheques nominais, ou documentos que identificassem o remetente de remessas para justificar créditos em sua conta bancária. Sem dúvida alguma, não é esse o intuito da Lei, pois, se assim fosse, não haveria qualquer sentido prático na sua aplicação ou mesmo qualquer controvérsia sobre a sua edição. No caso aqui tratado, se houve o recebimento de quitações das notas fiscais de serviços emitidas pela Maxi Kom Pinturas, por certo deveria haver, de igual modo, o retorno dos recursos à empresa, seja pelo pagamento de salários, despesas ou por qualquer outra forma que demonstrasse o retorno desses numerários e ficasse caracterizada apenas a movimentação em sua conta bancária de recursos pertencentes a terceiros. Isso seria facilmente comprovado por meio de cheques, transferências bancárias etc, descaracterizando a omissão de rendimentos lançadas;

- que em relação à forma de tributação dos rendimentos considerados omitidos por falta de comprovação de origem de recursos dos depósitos bancários, agiu corretamente a fiscalização ao imputar ao contribuinte apenas a metade do valor dos depósitos e créditos efetuados nos meses de setembro e dezembro de 2003, na conta 19.394-1, do Bradesco S/A, por tratar-se de conta conjunta (fls. 476/478), nos termos do § 6º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, com as alterações trazidas pelo art. 58 da Lei nº. 10.637, de 2002. Já a pretendida aplicação do § 5º do mesmo art. 42, somente seria possível a tributação em nome de terceiro, na condição de efetivo titular da conta de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

depósito ou de investimento, se houvesse caracterizado que os valores creditados nessas contas a esses pertenciam, evidenciando interposição de pessoa. Não é o caso dos autos, já que não há dúvidas quanto à titularidade das contas bancárias em nome do contribuinte, apenas a sua alegação é de que as “emprestou” para que terceiros as utilizassem para a realização de depósitos, situação essa que também não restou comprovada;

- que no que tange à glosa de dependentes, o art. 77 do RIR/99, matriz legal trazida pela Lei nº. 9.250, de 1995, art. 4º, III, permite a dedução, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, as situações ali especificadas;

- que em relação a seu filho Fernando Cristian Stochi, pelo fato de haver apresentado declaração em seu próprio nome, informando tanto rendimentos por ele auferidos, nos valores de R\$ 15.000,00 em 1999 e R\$ 2.000,00 em 2000, quanto bens e direitos existentes (fls. 1283/1284), não há como considerá-lo como dependente nesses anos-calendários; no ano-calendário de 2002, completou 22 anos de idade e não houve comprovação de estar cursando estabelecimento de ensino superior. O mesmo entendimento deve ser aplicado a Sra. Luzia Bernardes da Silva, que teve rendimentos declarados nos anos-calendário de 1999 (R\$ 20.661,00 - fl. 1285) e de 2002 (R\$ 15.325,80 - fl. 1286) e, embora não tenha apresentado declaração de ajuste no ano-calendário de 2000, obteve rendimentos no período de R\$ 800,00 (fl. 1287). Quanto ao menor Daniel Fernando, neto do contribuinte (fl. 40), somente poderia ser considerado como dependente, para efeito do imposto de renda, com a apresentação de guarda judicial;

- que nos casos de pensão alimentícia, consoante o art. 78 do RIR/99, somente pode ser admitida como dedução da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, a importância paga em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais. No caso, não se demonstrou a existência de decisão ou acordo judicial, tão-somente a Averbação de Divórcio e a Declaração da beneficiária do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

recebimento de valores a título de pensão alimentícia (fls. 25/26), que se constitui, na inexistência de decisão judicial em mera liberalidade do contribuinte;

- que quanto a dedução com despesas médicas, a declaração da Unimed trazida à fl. 27 não contém a assinatura do emitente e, portanto, não pode ser considerado como documento hábil para comprovar a dedução pleiteada. Aliás, embora o interessado já tivesse tomado conhecimento da recusa desse documento por parte da fiscalização, não procurou trazer à impugnação quaisquer comprovantes de pagamento ou mesmo a normalização do documento de forma a comprovar de forma efetiva as mensalidades pagas àquela entidade;

- que no tocante à glosa do IRF, no valor de R\$ 3.495,00, no ano-calendário de 1999, da Comercial de Confecções Palaguedes Ltda., não há reparos a serem feitos. Como foi registrado pela fiscalização: (a) não houve a apresentação do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, e sequer a comprovação de que houve o recebimento de rendimentos com o respectivo desconto do imposto na fonte; (b) a fonte pagadora Comercial de Confecções Palaguedes Ltda. não informou à Receita Federal quaisquer rendimentos pagos ao contribuinte no período (fl. 1133); (c) em diligência fiscal, constatou-se que a empresa nunca entrou em funcionamento; e (d) os sócios da Confecções Palaguedes, sr. Ibiplano Palácio Leite e sra. Júlia Neres Guedes não foram localizados e foram adquirentes das quotas de capital da Maxicon Prestadora de Serviços Burocráticos S/C Ltda., que pertencia anteriormente ao contribuinte e seu filho (fls. 36/37);

- que no ano-calendário de 2000, foi desconsiderado o valor do imposto de renda na fonte declarado de R\$ 2.280,00, da Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. Nesse caso, foi apresentado o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte da empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. (fl. 38) e houve a apresentação de Dirf em nome da fonte pagadora (fl. 1135). Entretanto, em virtude dos fatos apurados pela fiscalização, não há como considerar que o valor do imposto de renda na fonte foi

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

efetivamente retido pela fonte pagadora. De plano, verificou-se a inexistência de qualquer recolhimento do imposto retido por parte da Maxi Kom (fl. 1134). Embora a falta de pagamento do imposto retido pela fonte pagadora não seja motivo suficiente para efetuar a glosa, no caso, outros fatos contribuem para a desconsideração do IRF pleiteado: (a) a empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. tem o mesmo endereço cadastral da Maxicon Contabilidade, da qual o contribuinte é sócio; (b) conforme alegação do próprio contribuinte, a empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. utilizava-se de sua conta bancária para realização de depósitos; (c) em diligências efetuadas, os sócios da Maxi Kom não foram encontrados; e (d) o Comprovante de Rendimentos Pagos foi emitido em nome da Maxi Kom, mas assinado por Jaide Alves da Silva, pessoa não identificada nos autos, seja pela falta de CPF ou mesmo o cargo que ocupa na empresa, e sequer comprovou se detinha poderes para emitir o Comprovante. Assim, pela falta de comprovação da efetiva retenção do imposto pela fonte e diante dos fatos trazidos aos autos, não há como aceitar a compensação do imposto de renda na fonte pleiteado. Veja-se que tanto o Comprovante de Rendimentos poderia ser perfeitamente assinado sem qualquer prejuízo ao responsável pela emissão, quanto à Dirf que foi apresentada, já que os endereços da fonte pagadora e do escritório do qual o contribuinte é sócio são os mesmos. Dessa forma, não se trata apenas de negar a compensação do imposto de renda na fonte por falta de recolhimento por parte da fonte pagadora, como defende o autuado, mas, sobretudo, pela efetiva comprovação da retenção sofrida;

- que quanto ao imposto de renda na fonte atribuído à fonte pagadora Agro Mercosul Ltda., em virtude das constatações apuradas em relação às demais fontes pagadoras; pela falta de recolhimento do imposto que foi informado como retido (fl. 1141); pela discrepância entre as assinaturas do mesmo responsável nos Comprovaes de Rendimento dos anos-calendário de 2001 e 2002 (fls. 47 e 64); e, principalmente, pela não comprovação do efetivo recebimento dos serviços prestados com a respectiva retenção na fonte, é de se manter a glosa efetuada;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

- que a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% tem lugar quando se comprove tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964;

- que verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando de subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja pelos mais variados motivos que se aleguem;

- que pela análise do que consta dos autos, há elementos suficientes para a caracterização do intuito fraudulento. Restando evidenciado que o contribuinte, ao longo de quatro anos-calendário, movimentava recursos financeiros em montante muito superior aos rendimentos declarados, não tendo sido capaz de justificar os ingressos em suas contas bancárias, outra não é a conclusão de que houve, concretamente, conduta tendente a manter distante da tributação montantes significativos de rendimentos auferidos, O que parece razoável, diante do quadro analisado, é que o montante dos rendimentos omitidos, constatados por presunção, pode perfeitamente consubstancia a caracterização do dolo, no caso de estar vinculada e evidenciada de que isto ocorreu ao longo de um período. Ou seja, a desproporção entre a movimentação bancária do contribuinte e sua declaração de rendimentos e a prática reiterada dessa situação leva, conjuntamente, a um quadro mais consistente acerca da aferição do dolo. Não se trata, no caso, da demonstração de que pequenos ingressos nas contas bancárias se mantiveram sem justificação e de que tais omissões se referissem a um período específico, o que poderia até ser traduzida numa possível conduta involuntária, chegando-se a conclusão de que a imposição da penalidade

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

qualificada não seria justificável. Entretanto, à luz do que foi trazido aos autos, a situação é bastante distinta, tornando-se absolutamente inverossímil a idéia de que o contribuinte teria cometido meros equívocos;

- que fato de igual relevância para caracterização do dolo é a utilização por parte do contribuinte de dois números de CPF para abrir e movimentar contas bancárias;

- que, por outro lado, não se vislumbra a existência de evidente intuito de fraude, para efeitos de agravamento da multa de ofício, nas infrações decorrentes de omissão de rendimentos do INSS, das glosas de deduções e do imposto de renda na fonte pleiteado, devendo ser reduzida a exigência para o percentual de 75%, na forma do inciso I do art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

EMENTA: DECADÊNCIA.

O direito de constituir o crédito tributário decai após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à entrega da declaração de ajuste, uma vez que o lançamento somente poderia ter sido efetuado depois que o fisco tomou conhecimento das deduções pleiteadas indevidamente pelo declarante.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº. 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, quando não restar devidamente comprovada a fonte dos recursos, já que declarações apresentadas de forma isolada não são documentos hábeis suficientes para justificar as operações de depósitos bancários.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

**DEPENDENTES**

Esposa e filho que apresentam declaração em separado, informando rendimentos por eles auferidos, não podem ser considerados dependentes para efeito de dedução do imposto de renda.

**PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL.**

Somente é passível de dedução da base de cálculo do imposto os valores pagos em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

**DESPESAS MÉDICAS.**

Documento apresentado sem assinatura do emitente não pode ser considerado como hábil para justificar a dedução a esse título da base de cálculo do imposto.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

A existência de movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados pelo contribuinte ao longo de quatro anos-calendário consecutivos, mantendo à margem da tributação montantes significativos de ganhos, aliado ao fato de ter se utilizado de dois CPF em contas bancárias movimentadas em seu nome, justifica a imposição da penalidade agravada; devendo, contudo, ser reduzida a multa de ofício para 75% quanto às infrações que não caracterizarem evidente intuito de fraude.

Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 08/12/05, conforme Termo constante às fls. 1306/1309, o recorrente interpôs, tempestivamente (09/01/06), o recurso voluntário de fls. 1310/1331, instruído pelos documentos de fls. 1332/1353 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 1354 a observação de que foi feito o arrolamento de bens, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

30% a que alude o art. 10, da Lei n. ° 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº. 10.522, de 2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

É de se ressaltar, que não havendo contestação por parte do contribuinte em relação à omissão de rendimentos recebidos do Instituto Nacional do Seguro Social, no ano calendário de 2001, e da glosa de despesas com instrução e de previdência oficial, nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2002, estas matérias estão consideradas como não-litigiosas.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi o fato de que o contribuinte em questão havia sido fiscalizado (processo nº. 10930.002206/2001-16) em decorrência dos trabalhos de malha. Em fase de impugnação, a DRJ - Curitiba apurou que o contribuinte além do CPF 029.996.129-07 (objeto da autuação), detinha também o CPF 223.049.839-87, apresentando declaração em duplicidade nos exercícios de 2000 e 2001. Posteriormente, em razão do não atendimento, por parte do suplicante, das intimações emitidas pela fiscalização para que apresentasse os extratos bancários, a autoridade Administrativa Fiscal da DRF em Londrina - PR procedeu à devida requisição aos estabelecimentos bancários envolvidos, após devidamente recebidos e através da análise destes documentos a autoridade fiscal apurou a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996. Somado a esta irregularidade a fiscalização constatou ainda omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, bem como deduções indevidas de despesas médicas, dependentes, instrução, previdência oficial, pensão judicial e compensação indevida de imposto de renda retido na fonte.

O suplicante solicita o provimento ao seu recurso, tanto nas razões preliminares como nas razões de mérito, para tanto apresenta preliminar de decadência dos fatos geradores anteriores a 06/08/2000 e preliminar de nulidade do lançamento baseada na tese de quebra de sigilo bancário de forma irregular e da impossibilidade da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001 e por fim razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários e deduções de despesas.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento sob o entendimento de que houve a decadência para os fatos geradores anteriores a 06/08/2000, bem como houve irregularidades na quebra do sigilo bancário (aplicação de forma retroativa da Lei nº. 10.174 e da Lei Complementar nº. 105, ambas de 2001) e, no mérito, a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada e deduções de despesas.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, quais sejam: utilização da Lei nº. 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº. 105, de 2001, para solicitar os extratos bancários do suplicante e quebra do sigilo bancário de forma incorreta, não cabe razão ao suplicante pelos motivos que se seguem.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

O aspecto divergente estaria no entendimento que o suplicante tem de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, sob o entendimento de que o fato ocorrido foi uma solicitação indevida dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário de forma irregular e obtenção de provas por meios ilícitos.

Por tudo que dos autos consta, não houve qualquer irregularidade na obtenção dos extratos bancários que deram origem ao lançamento em discussão. De se ver.

Não há dúvidas, que toda a controvérsia de fato resume-se na discussão do sigilo de informações no Mercado Financeiro e de Capitais, ou seja, sigilo bancário.

O sigilo bancário sempre foi um tema cheio de contradições e de várias correntes. Antes da edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, os Tribunais Superiores tinham a forte tendência de albergar a tese da inclusão do sigilo bancário na esfera do direito à privacidade, na forma da nossa Constituição Federal, sob o argumento que não é cabível a sua quebra com base em procedimento administrativo, amparado no entendimento de que as previsões nesse sentido, inscritas nos parágrafos 5º e 6º do artigo 38, da Lei nº. 4.595, de 1964 e no artigo 8º da Lei nº. 8.021, de 1990, perdem eficácia, por interpretação sistemática, diante da vedação do parágrafo único do artigo 197, do CTN, norma hierarquicamente superior.

Apesar de existir intermináveis discussões quanto à natureza do sigilo bancário, entendo que tal garantia, insere-se na esfera do direito à privacidade, traduzido no artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal.

Por outro lado, entendo que o direito à privacidade não é ilimitado, tendo em vista o princípio da convivência de liberdades. Assim, não se pode, sob o manto da privacidade, pretender acobertar indistintamente qualquer irregularidade que seja objeto de apuração pelo fisco, ou seja, os direitos e garantias individuais previstos na Constituição

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Federal não se prestam a servir de manto protetor a comportamentos abusivos, e nem tampouco devem prevalecer diante de fatos que possam constituir crimes. Sejam eles crimes tributários ou não.

Não tenho dúvidas, que o direito ao sigilo bancário não pode ser utilizado para acobertar ilegalidades. Por outro lado, preserva-se a intimidade enquanto ela não atingir a esfera de direitos de outrem. Todos têm direito à privacidade, mas ninguém tem o direito de invocá-la para abster-se de cumprir a lei ou para fugir de seu alcance. Tenho para mim, que o sigilo bancário não foi instituído para que se possam praticar crimes impunemente.

Desta forma, é indiscutível que o sigilo bancário, no Brasil, para fins tributários, é relativo e não absoluto, já que a quebra de informações pode ocorrer nas hipóteses previstas em lei.

Da mesma forma, a quebra do sigilo bancário não afronta aos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que:

“Ementa: Inquérito. Agravo regimental. Sigilo bancário. Quebra. Afronta ao artigo 5º, X e XII, da CF: Inexistência. (...).

I - A quebra do sigilo bancário não afronta o artigo 5º, X e XII, da Constituição Federal (Precedentes: PET. 577).

(...).

(Ac. Do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no AGRINQ-897/DF, rel. Min. Francisco Rezek, j. em 23.11.94).”

Ora, é cediço que o sigilo bancário não tem caráter incontestável nem absoluto, pois deve sempre estar submetido, como direito individual que é, aos interesses da sociedade em geral e, por conseguinte, ao interesse maior da preservação dos comandos estabelecidos pela lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Diz a Lei nº 4.595, de 1964:

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

§ 1º As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestado pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso às partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

§ 2º O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo.

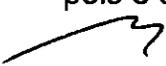
§ 3º As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil.

§ 4º Os pedidos de informações a que se referem os §§ 2º e 3º, deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros.

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

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

Nos termos da lei, acima mencionada, o sigilo bancário será quebrado sempre que houver processo instaurado e a autoridade fiscalizadora considerar necessário, pois é sabido que os estabelecimentos vinculados ao sistema bancário não poderá eximir-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

de fornecer à fiscalização, em cada caso especificado pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, cópias das contas correntes de seus depositantes ou de outras pessoas que tenham relações com tais estabelecimentos, nem de prestar informações ou quaisquer esclarecimentos solicitados, se a autoridade fiscal assim o julgar necessário, tendo em vista a instrução de processo para qual essas informações são requeridas.

É evidente, que a possibilidade da quebra do sigilo bancário é de natureza excepcional, e o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, arrola as oportunidades em que terceiros tem acesso ao conhecimento de dados e informações de operações realizadas no mercado financeiro pelos seus investidores/clientes. Os parágrafos, do artigo anteriormente citado, estabelecem, de forma clara, quais são as autoridades que tem acesso a estas informações, ou seja, Poder Judiciário (§ 1º); Poder Legislativo (§ 2º); Comissões Parlamentares de Inquérito (§ 3º) e os agentes fiscais do Ministério da Fazenda e dos Estados (§§ 5º e 6º).

O texto acima estabelece com clareza a obrigatoriedade que os bancos tinham de permitir aos agentes fiscais o exame dos registros de contas de depósitos. Para isto, bastaria demonstrar a existência de processo fiscal e declarar que tal documentação era indispensável à investigação em curso. Desta forma, entendo que fica demonstrado que, já em 1964, os bancos estavam obrigados a fornecer à fiscalização documentação a respeito de transações com seus clientes.

Não há como discordar que a expressão “processo instaurado” se refere ao “processo administrativo fiscal”, já que em caso contrário não haveria a necessidade de existirem os parágrafos 5º e 6º do referido diploma legal.

Assim, fica evidenciado que para a Administração Tributária Federal ter acesso a informações relativo às atividades e operações no mercado financeiro e de capitais

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

realizadas pelos contribuintes pessoas físicas e/ou jurídicas, estaria condicionada a observância de certos requisitos, quais sejam: ter processo administrativo fiscal instaurado; que as informações a serem solicitadas fossem indispensáveis e que estas informações não poderiam ser reveladas a terceiros.

Já, por outro lado, em 1966, a Lei nº. 5.172 (Código Tributário Nacional) promoveu alterações no dispositivo acima transcrito, eliminando a exigência de prévia existência de processo. No art. 197 o Código Tributário Nacional dispõe:

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

...

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

Após a edição do Código Tributário Nacional, o Decreto nº. 1.718, de 1979 reforçou a obrigatoriedade que têm as Instituições Financeiras de prestar informações às autoridades fiscais. No art. 2º daquele ato legal foi estabelecido:

“Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob administração do Ministério da Fazenda, ou quando solicitados a prestar informações, os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de registro, o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituïrem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as Companhias de Seguros, e demais entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações para a mesma fiscalização.”

Já no comando da Lei nº. 8.021, de 1990, esta obrigatoriedade é mais abrangente incluindo Bolsa de Valores e Assemelhadas, além das Instituições Financeiras, cuja redação diz o seguinte:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

“Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

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

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

Evidente está, diante das normas legais acima transcritas, que as instituições financeiras não podem invocar o dever de sigilo bancário quando da efetivação, por parte da Fazenda Pública, de pedido de informações acerca de um terceiro, existindo processo administrativo fiscal que permita tal solicitação. Não há que se falar, portanto, em quebra do sigilo bancário, uma vez que a autoridade fazendária encontra-se legalmente obrigada a manter os dados recebidos sob sigilo, conforme impõe o parágrafo 6º do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964.

Os dispositivos legais acima citados, não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, dão respaldo ao procedimento da fiscalização. Por esta razão, rejeita-se o argumento de que os documentos foram obtidos de forma ilícita. O sigilo bancário, face à farta legislação existente, não pode ser argüido com a finalidade de negar informações ao fisco.

A Lei nº. 8.021, de 1990 revoga, para fins fiscais, a obrigatoriedade das instituições financeiras a conservar sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

prestados, estabelecido no art. 38 da Lei nº. 4.595, de 1964. Este último dispositivo legal já estabelecia em seus parágrafos 5º e 6º que:

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

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

Resta claro, portanto, a possibilidade de a administração fazendária solicitar aos estabelecimentos bancários às informações que esses detenham em relação aos contribuintes para os quais exista procedimento fiscal em andamento, sem que seja necessário demonstrar os motivos que conduziram à tal requisição.

Agora sob o comando da Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001, esta condição é indiscutível, cuja redação diz o seguinte:

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

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I - a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

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

IV - a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V - a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

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

(...)

Art. Revoga-se o art. 38 da Lei nº. 4.595, de 31 de dezembro de 1964.”

A edição desse dispositivo de lei complementar se fez indispensável, em virtude de divergência interpretativa que havia sido estabelecida acerca do tema, especialmente em face de decisão de uma das Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou assentado que o termo “processo”, empregado no artigo 38, § 5º, da Lei nº. 4.595, de 31 de dezembro de 1964, se referia a processo judicial e não processo administrativo, que a expressão autoridade competente se referia à autoridade judiciária, não a autoridade administrativo-fiscal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Cuidou, assim, o preceptivo legal em questão - que revogou expressamente, em seu artigo 13, o artigo 38 da Lei nº. 4.595, de 1964 -, de cancelar uma exceção à regra do sigilo bancário já prevista na lei anterior, agora com toda a clareza, sem deixar margem à interpretação equivocada ou distorcida, ao declarar expressamente que o processo mencionado é o administrativo; que a autoridade competente, para fins da lei, é a administrativa.

Ora, se antes existiam dúvidas sobre a possibilidade da quebra do sigilo bancário via administrativa (autoridade fiscal), agora estas não mais existem, já que é claro na lei complementar, acima transcrita, a tese de que a Secretaria da Receita Federal tem permissão legal para acessar os dados bancários dos contribuintes, está expressamente autorizado pelo artigo 6º da mencionada lei complementar. O texto autorizou, expressamente, as autoridades e agentes fiscais tributários a obter informações de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado.

Assim, estaria afastada a pretensa quebra de sigilo bancário de forma ilícita, já que há permissão legal para que o Estado através de seus agentes fazendários, com fins públicos (arrecadação de tributos), visando o bem comum, possa ter acesso aos dados protegidos, originariamente, pelo sigilo bancário. Ficam o Estado e seus agentes responsáveis, por outro lado, pela manutenção do sigilo bancário e pela observância do sigilo fiscal.

Nesse sentido, leia-se a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, contido no Compêndio de Direito Tributário, Ed. Forense, 1a. Edição, 1984, pág. 746:

"O sigilo dessas informações, inclusive o sigilo bancário, não é absoluto. Ninguém pode se eximir de prestar informações, no interesse público, para o esclarecimento dos fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas sim, para revestir a revelação deles de um caráter de excepcionalidade. Assim, compete à autoridade administrativa, ao fazer a intimação escrita, conforme determina o Código Tributário Nacional, estar diante de processos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

administrativos já instaurados, onde as respectivas informações sejam indispensáveis.”

Desta forma, dentro dos limites estabelecidos pelos textos legais que tratam o assunto, os Auditores-Fiscais da Receita Federal poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, desde que houver processo fiscal administrativo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. Devendo ser observado que os documentos e informações fornecidos, bem como seus exames, devem ser conservados em sigilo, cabendo a sua utilização apenas de forma reservada, cumprido as normas a prestação de informações e o exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, a que alude a lei, não constitui, portanto, quebra de sigilo bancário.

Sempre é bom lembrar que o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais constitui um dos requisitos do exercício da atividade administrativa tributária, cuja inobservância só se consubstancia mediante a verificação material do evento da quebra do sigilo funcional, quando, então, o agente envolvido sofrerá a devida sanção.

Da mesma forma, discordo daqueles que defendem a ilegalidade da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001, sob o argumento que em face ao princípio constitucional que veda a aplicação retroativa da lei, a mesma (LC nº 105, de 2001), não poderia ter sido tomada pelas autoridades fiscais para respaldar a obtenção e o exame da movimentação bancário do ano calendário de 1998.

Ora, é sabido que a matéria relativa à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos da Lei nº. 5.172, de 1966 - CTN, que diz:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

Nesta hipótese, a tese é de que a Lei Complementar nº. 105, de 2001, não poderia retroagir, já que não tem natureza procedimental e sim dispõe de conteúdo material, cuja aplicação retroativa é vedada pelo disposto nos artigos 105, 106 e 144, “caput”, do CTN.

Ora, é sabido que as leis de procedimento, como o é a Lei Complementar nº. 105, de 2001, são aplicáveis ao processo no estado em que se encontra, já que a mesma não é lei tributária, ou seja, não é uma lei cuja natureza jurídica seja estabelecer qualquer matéria tributável.

Indiscutivelmente é sabido que o “caput” do art. 144 do CTN se refere à regra de direito material, ou seja, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto que os seus parágrafos contêm solução aplicável ao procedimento fiscal, processo ou aspecto formal do lançamento.

É evidente que o § 1º do art. 144 do CTN, regula matéria diferente de seu “caput”, nota-se que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o tributarista Jose Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário” - 2ª edição, Malheiros Editores Ltda. - ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

“Lançamento está, aí, no art. 144, caput, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente e estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico - enquanto in fieri o procedimento de lançamento - legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário.”

Da mesma forma, existem julgados no âmbito do Poder Judiciário que respaldam o entendimento anteriormente citado, conforme se pode constatar nas decisões abaixo transcritas:

**Sentença proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº. 2001.04.01.045127-8/SC, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:**

“TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO. O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal. No plano

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a imposto e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar 105/2001). As disposições da Lei nº. 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.”

**Sentença proferida pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº. 2002.04.01.003040-0/PR, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:**

“TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº. 105/01. procedimento de fiscalização. Quebra de sigilo. Inocorrência. 1. a Lei 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº. 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessa informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº. 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução, preservando o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso à informação junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº. 105/01 e pelo Decreto nº. 3.724/01 “.

Recentemente, a questão em debate já foi objeto de exame pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual tende por firmar jurisprudência de que a regra do artigo 6º

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

da Lei Complementar nº 105, de 2001 é de natureza procedimental (CTN, art. 144, I), de sorte que nada impede a autoridade fiscal dela se servir para obter informações bancárias pretéritas de contribuintes sob fiscalização. A título de exemplo, veja-se o teor do acórdão da Primeira Turma do aludido tribunal, proferido em 02/12/03 no julgamento do Recurso Especial nº. 506.232 - PR (Diário da Justiça de 16/02/04 - p. 00211):

**“EMENTA**

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

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

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

3. Com o advento da Lei nº. 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

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

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

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

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

9. Recurso Especial provido.”

Em síntese é de se concluir, que as leis que regulam os aspectos formais do lançamento têm aplicação imediata, ou seja, passam a regular a atividade de lançamento na data em que o ato é exercido, ainda que a lei tenha vigência posterior à ocorrência da obrigação. Essa compreensão é perfeitamente válida para as leis que tenham instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, visando à ampliação de poderes de investigação das autoridades fiscais.

É de se concluir, que na situação analisada, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 105, de 2001, foi facultado à autoridade fiscalizadora obter diretamente das instituições, sem necessidade de ordem judicial, extratos de contas bancárias e outros documentos de contribuintes submetidos à fiscalização, inclusive de períodos pretéritos à edição da aludida lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Como também, nesta linha de pensamento argumentativo, não há que falar em ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, para contestar a aplicação da Lei Complementar nº. 105, de 2001, uma vez que esses institutos não alcançam normas de caráter adjetivo, externas aos aspectos concernentes do fato gerador, e que visam à melhoria dos processos de fiscalização e apuração, como é o caso dos dispositivos legais combatidos.

Da mesma forma, não encontra respaldo a tese do interessado de houve a revogação tácita do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, por revelar, no seu entender, antinomia com o § 4º da Lei Complementar nº. 105, de 2001. A LC nº. 105 veio apenas instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, enquanto que o dispositivo trazido pela Lei nº. 9.430, de 1996, trata de tributação de valores mantidos em contas bancárias sem a correspondente comprovação da origem dos recursos, por caracterizá-los como rendimentos omitidos.

Quanto a preliminar de decadência relativo aos fatos geradores anteriores 06/08/2000, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é mensal, fico com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999 se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (06/08/05 - fls. 1248), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se ressaltar, que em situações como dos autos é de suma importância se analisar, inicialmente, a possibilidade da qualificação da multa de lançamento de ofício, já

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

que a análise do prazo decadencial depende da possibilidade ou não da multa ser qualificada.

Neste processo, em especial, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o frágil argumento da existência de movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados ao longo de quatro anos-calendário

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

consecutivos, mantendo à margem da tributação montante significativos de ganhos, aliado ao fato de ter se utilizado de dois CPF em contas bancárias movimentadas em seu nome.

Constata-se, ainda, que conforme o Auto de Infração, as parcelas tributadas constituem omissão de rendimentos tendo por base valores lançados com base em extratos bancários na vigência da Lei nº 9.430, de 1996, sem a justificação da devida origem.

Da análise dos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos apurados através de depósitos bancários não comprovados, sob o argumento que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Ora, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade do recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, 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, pelas razões abaixo expostas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria deixado deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na prestação de informação ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de comprovação dos depósitos bancários através da apresentação de documentação hábil e idônea.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que sobre os depósitos não comprovados e não informados na Declaração de Ajuste Anual, deveria ser constituído o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos (presunção legal), o que a meu ver caracterizam irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a "fraude não se presume", devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização ou a movimentação habitual de valores expressivos em contas bancárias de titularidade do contribuinte sem a devida declaração no imposto de renda (Declaração de Ajuste Anual), não evidencia o 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.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado pela falta de comprovação de depósitos bancários que autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável, motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais rendimentos deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados deve ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável sursurupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que nos casos de presunção legal de omissão de rendimentos é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte está pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos por presunção legal.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão nº. 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

**“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA -**  
Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.”

Acórdão nº. 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

**"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - 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 de 150% 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 falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994."**

Acórdão nº. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

**"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - 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 de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994."**

Acórdão nº. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

**"MULTA AGRAVADA - INFRAÇÃO QUALIFICADA - APLICABILIDADE - A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996."**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Acórdão nº. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

“MULTA AGRAVADA - CUSTOS FICTÍCIOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - 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 de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

“DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA - SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - "notas fiscais frias" -, para

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 1980.”

Acórdão n.º. 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

“MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº. 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº. 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, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

“MULTA DE OFÍCIO - DECLARAÇÃO INEXATA - A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.”

Acórdão nº. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

**"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996."**

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 1999, nestes termos:

**"Art. 957 - Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº. 8.218/91, art. 4º)  
(...)**

**II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."**

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:**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

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 circunstâncias materiais.

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.”

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando de subterfúgios se esconde a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do "intuito de fraudar", para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

"EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. - Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR - V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se."

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

"EVIDENTE. Do latim evidens ,claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé."

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão nº. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

“COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº. 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº. 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, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.”

Acórdão nº. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

**“CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA - Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.”**

Acórdão nº. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

**“DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS - Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.”**

Acórdão nº. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

**“DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO - Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.”**

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

**“NOTAS CALÇADAS - FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA - A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.”**

Acórdão nº. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

**“MULTA AGRAVADA - CONTA FRIA - O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.”**

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito penal. A informação, de que o suplicante deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e com habitualidade, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Diante da desqualificação da multa de lançamento de ofício, só posso concordar que ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 1999, baseado na

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

jurisprudência, deste Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 2000, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (03/05//05), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador completivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º. da Lei nº. 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº. 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº. 3.000, de 1999 - RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº. 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

É de se observar, ainda, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, não estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/04, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

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

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

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

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

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

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário *sensu*, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN".

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº. 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Em assim sendo, não estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1999. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1999, começou, então, a fluir em 31/12/99, exaurindo-se em 31/12/04, tendo tomado ciência do lançamento, em 06/08/05, conforme consta às fls. 1248, já estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se acolher a preliminar de decadência relativo ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999.

Quanto à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários o recorrente alega, em síntese, a falta de previsão legal para embasar lançamentos tendo por base tributável depósitos bancários, já que no seu entender a movimentação financeira, objeto da análise da autoridade fiscal tem origem na utilização por parte de terceiros de suas contas bancárias, bem como entende que a movimentação financeira somente pode ser utilizada para o cômputo da base de cálculo do IR quando aliada a sinais exteriores de riqueza, e no caso em questão, pela inexistência de indícios de acréscimo patrimonial, o fisco não poderia ter utilizado a movimentação financeira como meio de arbitramento do imposto, por total inexistência do respectivo fato imponible.

Ora, ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº. 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº. 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º. do Decreto-lei nº. 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº. 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº. 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

(CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

**Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:**

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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 O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 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.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

**Lei nº. 9.481, de 13 de agosto de 1997:**

“Art. 4º. Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.”

**Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002:**

“Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

“Art. 42. (...).

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.”.

**Instrução Normativa SRF nº. 246, 20 de novembro de 2002:**

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.”

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde se deve observar os seguintes critérios:

I - não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II - os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

III - nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV - todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V - no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares;

VI - quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII - os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

II - caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III - na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV - na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V - na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei nº. 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "juris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos se verifica que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, nada esclareceu de fato, nem ao menos atendeu as intimações.

Não há dúvidas, que a Lei nº. 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº. 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

receita ou rendimento (Lei nº. 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº. 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção "*juris tantum*" é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

É cristalino a redação da legislação pertinente ao assunto, ou seja, é transparente que o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº. 8.021, de 1990.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados em sua conta corrente, o que não o fez, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos.

Nesse sentido, compete ao interessado não só alegar, mas também provar, por meio de documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que tais valores não são provenientes de rendimentos omitidos. Portanto, sem respaldo as alegações do autuado que devidamente intimado a comprovar a origem dos depósitos listados no anexo à intimação não produziu provas no sentido de elidi-la.

Como se vê, teve o suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exhibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

processo, a presunção “juris tantum” acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção “jure et de jure”, suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Quanto às pretensas provas apresentadas pelo suplicante fico com a decisão de primeira instância, razão pela qual peço vênia ao nobre relator do voto condutor do aresto questionado para fazer minhas as suas palavras que abaixo transcrevo:

“No presente caso, o interessado busca justificar a origem dos recursos por meio de declarações prestadas por terceiros, onde afirmam terem se utilizados das contas bancárias do autuado para a realização de depósitos (fls. 289/312). Há de se ressaltar, de início, que declarações e outros termos apresentados de forma isolada não são documentos hábeis suficientes para comprovar as operações a que se referem, já que, como é sabido, podem ser feitos a qualquer tempo, com o teor que convier e trazendo valores de acordo com os interesses das próprias partes, que os tornam pouco convincentes. Note-se que o art. 131 do Código Civil dispõe que “As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários”. Tais documentos apresentados geram uma presunção que é restrita aos signatários, não alcançado terceiros e, portanto, o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários. As alegações deveriam estar baseadas em outros documentos que não deixassem margem à dúvida quanto à consistência da operação. Veja-se que, no caso, foram acostadas 23 declarações de terceiros, alegando a utilização de diversas contas correntes do interessado. É difícil conceber, mesmo que restasse comprovada essa inusitada transação, que não houvesse controle desses depósitos, já que teriam sido efetuados em diversas de suas contas por uma quantidade grande de pessoas. Não há na impugnação apresentada qualquer justificativa para essas operações que, diga-se, é incomum no mundo real. Por outro lado, se houvesse os depósitos, apenas que por simples “empréstimo” da conta bancária, obviamente, existiu o retorno desses numerários aos verdadeiros donos dos recursos e, portanto, bastaria comprovar, seja por meio de transferência bancária ou cópias de cheques, os valores então devolvidos, para, aí sim, descaracterizar que os recursos tiveram origem em rendimentos que ficaram à margem de tributação.

O mesmo entendimento se aplica à Declaração trazida às fls. 286/288. Nessa declaração, assinada por Jaide Alves da Silva, se intitulando como

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

"Gerente", declara que a empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. "manteve em seu quadro de funcionários o Sr. Natanael Stochi no período de ( ) e que nesse período, o Sr. Natanael administrou uma obra contratada com a empresa Monte Belo Empreendimentos Imobiliários Ltda., utilizando suas contas bancárias para recebimentos dos serviços prestados, e efetuando pagamento dos demais funcionários...". A seguir relaciona diversos depósitos efetuados nas contas do Banco Real e do Banestado, cuja origem teria sido a quitação de Notas Fiscais de Serviços emitidas pela Maxi Kom Pinturas S/C Ltda., no período de 03/2000 a 10/2000 (fls. 195/230). Deve-se registrar, primeiramente, que o Sr. Jaide Alves da Silva, que afirmou a declaração na qualidade de "Gerente" da Maxi Kom, não trouxe aos autos comprovação de que teria poderes para fazer essa declaração com o responsável pela empresa. No quadro societário da empresa consta como sócios o sr. Ibiapino Palácio Leite e a sra Julia Neres Guedes (fl. 1.289). Não ficou esclarecido porque a declaração deixou de ser assinada por um dos proprietários, que são os verdadeiros responsáveis. Talvez isso comprove o fato de a fiscalização, em diligências efetuadas, não ter localizado a empresa, nem mesmo os seus sócios, e que motivou a declaração de inaptidão do CNPJ da empresa (fl. 1202). Na referida declaração deixou de ser consignado o período em que o contribuinte fez parte do quadro de funcionários - ficando o espaço "em branco" - e que teria administrado a obra contratada com a Monte Empreendimentos. Embora o interessado, diga-se, e não os proprietários da empresa Maxi Kom Pinturas, tenha trazido cópia do Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados (fls. 263/283), em consulta efetuado ao Sistema IRPJ da Receita Federal, constata-se que nos últimos anos têm sido entregues Declarações "Inativas" em nome da empresa, inclusive no período de 2000, que corresponde às datas das Notas Fiscais de Serviços trazidas aos autos (fl. 1290), ou seja, houve a emissão de notas fiscais, mas não a sua declaração ao Fisco para efeitos de tributação. Não há como compreender tal situação já que, conforme Termo de Depoimento prestado pelo contribuinte (fls. 74/77), ele afirma: que é sócio do escritório Maxicom Contabilidade > que foi sócio da empresa Maxicon Prestadora de Serviços Burocráticos S/C Ltda. vendida ao Sr. Ibiapino Palácio Leite; que a empresa Maxi Kom Pinturas foi aberta por seu escritório com o mesmo endereço, apenas para efeito de receber correspondência; que desconhece o paradeiro do Sr. Ibiapino; e que entrega regularmente as declarações do imposto de renda dessa empresa. Nesse ponto também é incompreensível como o contribuinte que diz ter administrado uma obra em nome da empresa Maxi Kom, sabedor das notas emitidas, já que, segundo sua afirmação, os recebimentos foram depositados em suas contas bancárias, apresenta declaração de inatividade do imposto de renda pessoa jurídica em nome daquela.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

De qualquer forma, inda que haja coincidência de valores, somando-se algumas notas fiscais, com alguns depósitos efetuados, e que se queira afirmar que houve a identificação da fonte de recursos, obviamente, essa identificação não corresponde, de forma alguma, a exigida comprovação da origem dos recursos trazida pelo art. 42 da Lei nº. 9.430, de 996. Não basta para justificar a origem dos recurso pura e simplesmente a identificação de sua origem, deve-se, sobretudo, estar comprovada, mediante documentação hábil e idônea, a natureza jurídica das operações realizadas, ou seja, não é suficiente a mera identificação de quem efetuou o depósito, mas, é imprescindível demonstrar a finalidade ou o motivo pelo qual o crédito foi realizado. Em suma, a origem do crédito deve estar justificada de forma hábil e não apenas identificada. Sendo certo que nenhum valor "brota" em contas bancárias da noite para o dia, mas sempre existe alguém ou algum lançamento que dá origem a esse crédito, não cabe apenas a identificação da pessoa que realizou o depósito, remeteu ou creditou um determinado valor na conta corrente, caso contrário, bastaria simplesmente que o titular da conta apresentasse recibos de depósitos identificados, cheques nominais, ou documentos que identificassem o remetente de remessas para justificar créditos em sua conta bancária. Sem dúvida alguma, não é esse o intuito da Lei, pois, se assim fosse, não haveria qualquer sentido prático na sua aplicação ou mesmo qualquer controvérsia sobre a sua edição. No caso aqui tratado, se houve o recebimento de quitações das notas fiscais de serviços emitidas pela Maxi Kom Pinturas, por certo deveria haver, de igual modo, o retorno dos recursos à empresa, seja pelo pagamento de salários, despesas ou por qualquer outra forma que demonstrasse o retorno desses numerários e ficasse caracterizada apenas a movimentação em sua conta bancária de recursos pertencentes a terceiros. Isso seria facilmente comprovado por meio de cheques, transferências bancárias etc, descaracterizando a omissão de rendimentos lançadas.

No tocante à alienação de um imóvel urbano, contendo 02 casa, situado em Icaraíma/PR, no valor de R\$ 50.000,00, em fevereiro de 2002, ao sr. João dos Santos, falecido em 30/12/2003 (fl. 329), cuja transação não foi confirmada por seu filho Dercísio Jessue dos Santos que informou, em depoimento levado a termo (fl. 327), "que o seu pai não dispunha de recursos conhecidos para aquisição do imóvel e que o único imóvel constante do inventário do pai é a residência onde o sr. João dos Santos morava e onde atualmente reside o sr. Dercísio Jessue dos Santos", não há como considerar como origem de recursos, seja pelo fato de não haver a comprovação da operação, seja porque o contribuinte, embora intimado, não informou a data nem os valores recebidos (fl. 359), de forma a comprovar os depósitos e/ou créditos bancários, coincidentes em datas e valores, que tiveram como origem essa transação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

(...).

Em relação à forma de tributação dos rendimentos considerados omitidos por falta de comprovação de origem de recursos dos depósitos bancários, agiu corretamente a fiscalização ao imputar ao contribuinte apenas a metade do valor dos depósitos e créditos efetuados nos meses de setembro e dezembro de 2003, na conta 19.394-1, do Bradesco S/A, por tratar-se de conta conjunta (fls. 476/478), nos termos do § 6º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, com as alterações trazidas pelo art. 58 da Lei nº. 10.637, de 2002. Já a pretendida aplicação do § 5º do mesmo art. 42, somente seria possível a tributação em nome de terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento, se houvesse caracterizado que os valores creditados nessas contas a esses pertenciam, evidenciando interposição de pessoa. Não é o caso dos autos, já que não há dúvidas quanto à titularidade das contas bancárias em nome do contribuinte, apenas a sua alegação é de que as “emprestou” para que terceiros as utilizassem para a realização de depósitos, situação essa que também não restou comprovada.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando que a prova é do fisco para não cooperar no ato de fiscalização, sem a demonstração do vínculo existente, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário das operações, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Para o deslinde da questão sobre a glosa de despesas se faz necessário invocar a Lei nº. 9.250, de 1995, verbis:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

(...).

II - das deduções relativas:

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

b) a pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º e 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinada a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº. 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

(...).

§ 2º O disposto na alínea "a" do inciso II:

(...).

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas -

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...).

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentados, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea "b" do inciso II deste artigo.

(...).

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 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 auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

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

Como se depreende da legislação acima transcrita, a dedução de despesas médicas, de instrução e contribuições à previdência oficial, na declaração do contribuinte está condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados no ano-calendário, e

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

a pensão alimentícia, além da comprovação do efetivo pagamento, deve estar precisamente definida em sentença ou acordo homologado judicialmente.

Ademais, a dedução de despesas médicas, na declaração, restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou de seus dependentes e, quando requisitados, os gastos devem ser comprovados, com documentos originais que indiquem o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu.

Como se vê dos autos, em relação a seu filho Fernando Cristian Stochi, pelo fato de haver apresentado declaração em seu próprio nome, informando tanto rendimentos por ele auferidos, nos valores de R\$ 15.000,00 em 1999 e R\$ 2.000,00 em 2000, quanto bens e direitos existentes (fls. 1283/1284), não há como considerá-lo como dependente nesses anos-calendário.

Por outro lado, no ano-calendário de 2002, completou 22 anos de idade e houve comprovação de estar cursando estabelecimento de ensino superior, conforme se constata às fls. 1351/1352. Deve ser considerado como dependente.

Quanto a Sra. Luzia Bernardes da Silva, que teve rendimentos declarados nos anos-calendário de 1999 (R\$ 20.661,00 - fl. 1285) e de 2002 (R\$ 15.325,80 - fl. 1286) e, embora não tenha apresentado declaração de ajuste no ano-calendário de 2000, obteve rendimentos no período de R\$ 800,00 (fl. 1287). Estes rendimentos não foram adicionados aos rendimentos do contribuinte, razão pela qual não pode ser considerado como dependente.

Quanto ao menor Daniel Fernando, neto do contribuinte (fl. 40), somente poderia ser considerado como dependente, para efeito do imposto de renda, com a apresentação de guarda judicial.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

Nos casos de pensão alimentícia, consoante o art. 78 do RIR/99, somente pode ser admitida como dedução da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, a importância paga em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais. No caso, não se demonstrou a existência de decisão ou acordo judicial, tão-somente a Averbação de Divórcio e a Declaração da beneficiária do recebimento de valores a título de pensão alimentícia (fls. 25/26), que se constitui, na inexistência de decisão judicial em mera liberalidade do contribuinte.

Quanto a dedução com despesas médicas, a declaração da Unimed trazida à fl. 27 não contém a assinatura do emitente e, portanto, não pode ser considerado como documento hábil para comprovar a dedução pleiteada. Aliás, embora o interessado já tivesse tomado conhecimento da recusa desse documento por parte da fiscalização e por parte da decisão de Primeira Instância, não procurou trazer ao recurso quaisquer comprovantes de pagamento ou mesmo a normalização do documento de forma a comprovar de forma efetiva as mensalidades pagas àquela entidade.

No ano-calendário de 2000, foi desconsiderado o valor do imposto de renda na fonte declarado de R\$ 2.280,00, da Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. Nesse caso, foi apresentado o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte da empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. (fl. 38) e houve a apresentação de Dirf em nome da fonte pagadora (fl. 1135). Entretanto, em virtude dos fatos apurados pela fiscalização, não há como considerar que o valor do imposto de renda na fonte foi efetivamente retido pela fonte pagadora. De plano, verificou-se a inexistência de qualquer recolhimento do imposto retido por parte da Maxi Kom (fl. 1134). Embora a falta de pagamento do imposto retido pela fonte pagadora não seja motivo suficiente para efetuar a glosa, no caso, outros fatos contribuem para a desconsideração do IRF pleiteado: (a) a empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. tem o mesmo endereço cadastral da Maxicon Contabilidade, da qual o contribuinte é sócio; (b) conforme alegação do próprio contribuinte, a empresa Maxi Kom Pinturas S/C Ltda. utilizava-se de sua conta bancária para realização

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

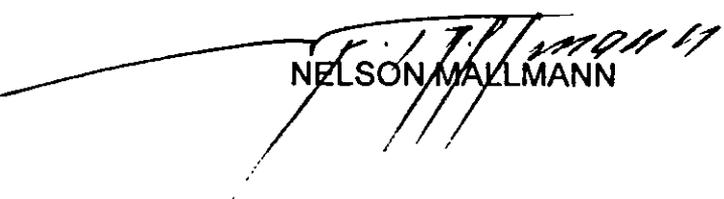
Processo nº. : 10930.002583/2005-89  
Acórdão nº. : 104-21.739

de depósitos; e (c) em diligências efetuadas, os sócios da Maxi Kom não foram encontrados. Assim, pela falta de comprovação da efetiva retenção do imposto pela fonte e diante dos fatos trazidos aos autos, não há como aceitar a compensação do imposto de renda na fonte pleiteado.

Quanto ao imposto de renda na fonte atribuído à fonte pagadora Agro Mercosul Ltda., em virtude das constatações apuradas em relação às demais fontes pagadoras; pela falta de recolhimento do imposto que foi informado como retido (fl. 1141); pela discrepância entre as assinaturas do mesmo responsável nos Comprovantes de Rendimento dos anos-calendário de 2001 e 2002 (fls. 47 e 64); e, principalmente, pela não comprovação do efetivo recebimento dos serviços prestados com a respectiva retenção na fonte, é de se manter a glosa efetuada.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência relativo ao ano-calendário de 1999; REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%, bem como restabelecer a dedução de um dependente (do filho Fernando Cristian Stochi), relativo ao ano-calendário de 2002.

Sala das Sessões - DF, em 27 de julho de 2006



NELSON MALLMANN