



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	11020.001014/2003-80
Recurso nº	141.017 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 1999
Acórdão nº	102-48.333
Sessão de	29 de março de 2007
Recorrente	VOLMAR ARCARI FERREIRA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42, § 3º, II, da Lei 9.430/1996 – Não serão considerados, para efeito de determinação da renda omitida, os depósitos bancários que sejam iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 e que, quando somados, não ultrapassem o total de R\$ 80.000,00.

LIVRO CAIXA – DESPESAS DEDUTÍVEIS – As despesas pessoais do contribuinte, tais como medicamentos, alimentação, transporte são indedutíveis a título de Livro-Caixa. Tratando-se de veículo utilizado no trabalho, somente são dedutíveis se forem efetuadas por representante comercial autônomo.

LIVRO-CAIXA AQUISIÇÃO DE BENS E MATERIAIS DURÁVEIS - Os gastos com aquisição de bens e materiais, comprovadamente duráveis, embora necessários à manutenção da fonte produtora, são indedutíveis a título de Livro-Caixa.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. DOCUMENTOS HÁBEIS. Tratando-se de clientes de contribuinte profissional liberal, a alegação de que os depósitos referem-se a repasses de rendimentos ou ressarcimentos de despesas deve ser corroborada com os recibos e outros documentos hábeis emitidos em datas e valores compatíveis com os aludidos depósitos.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

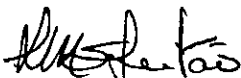
Recurso parcialmente provido.

VM

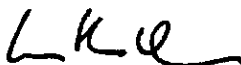
[Assinatura]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir do lançamento a acusação a título de depósito bancário e a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM:

04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Relatório

VOLMAR ARCARI FERREIRA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 4ª. TURMA DA DRJ PORTO ALEGRE/RS, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por bem narrar os acontecimentos do processo, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

"Lavrou-se o Auto de Infração, fls. 5 a 7, acompanhado do "Termo de Verificação Fiscal", fls. 13 a 21, e o Auto de Infração Complementar, fls. 322 a 325, para exigir o recolhimento do imposto de renda pessoa física (IRPF) no valor de R\$ 25.572,08, acrescido da multa de ofício no percentual de 75%, dos juros de mora e da multa de ofício aplicada isoladamente. O crédito tributário total importou em R\$ 66.651,80.

Apurou-se as infrações de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, glosa de dedução de despesas de livro caixa e falta de recolhimento do carnê-leão.

A exigência fiscal está fundamentada no art. 8º, inc. II, alínea "g" da Lei nº 9.250/1995, art. 42 da Lei nº 9.430/1996, art. 4º da Lei nº 9.481/1997, art. 21 da Lei nº 9.532/1997 e art. 8º da Lei nº 7.713/1988 c/c os arts. 43 e 44, § 1º, inc. II da Lei nº 9.430/1996.

Foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais protocolizada com o número 11020.001015/2003-80.

Tempestivamente, o contribuinte apresenta sua impugnação, fls. 294 a 298, alegando que os valores depositados em sua conta corrente têm origem nas cobranças efetuadas para a empresa Cabral Capotas Ltda e para outras empresas.

Esclarece que não conseguiu a prova referente aos valores de pequena monta, visto que a empresa fechou em 2001 e nem conseguiu localizar os sócios. Ainda, informa que não prestava mais serviços para essa empresa desde o ano de 2000.

Argüi que está comprovada, nos autos, a prestação de serviços para a empresa Cabral Capotas Ltda e que a prova requerida com documentação hábil e idônea é difícil, uma vez que os pagamentos eram efetuados diretamente na sua conta.

Entende que é cabível a dedução de medicamentos, visto que sofreu uma cirurgia e tem que tomar remédios a vida toda. Também os valores correspondentes a combustível e a alimentação são gastos mensais nos deslocamentos entre o escritório e os clientes em municípios vizinhos e bairros e em viagens.

Diz ainda que a glosa referente ao arrendamento mercantil está em contraponto com o ADN CST nº 06 de 1975, cuja cópia anexa.

Também devem ser admitidas as despesas de viagem, pois, são necessárias para tratar de ações que ocorreram em outras comarcas. Argumenta que as despesas são pagas junto com honorários, logo, devem ser deduzidos destes.

Insurge-se contra a multa aplicada isoladamente e por fim, mostra sua indignação com o fato de que o valor pretendido pelo fisco é superior a 60% do que recebeu o ano inteiro.

Pede seja considerado totalmente improcedente o Auto de Infração.

O processo foi baixado em diligência para fins de complementação do Auto de Infração, fls. 307/308, tendo sido atendida em fls. 313 a 330 com a lavratura de Auto de Infração Complementar.

Assim, a exigência fiscal relativa ao IRPF passou a ser de R\$ 25.572,08, acrescido de juros de mora e a multa de ofício passou para R\$ 19.179,05 e a multa exigida isoladamente permaneceu em R\$ 3.805,12.

O contribuinte apresentou defesa relativamente ao Auto de Infração complementar reiterando os termos da impugnação já apresentada e firmando que os valores cuja origem foi considerada não comprovada trata-se de cobranças efetuadas para terceiros."

A DRJ proferiu em 24/03/2004 o Acórdão n.º 3496 (fls. 342-353), que recebeu a ementa seguinte:

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

GLOSA DE DEDUÇÕES .MEDICAMENTOS . Gastos necessários com remédios e medicamentos não podem ser deduzidas quando da declaração anual do imposto de renda.

LIVRO CAIXA. Despesas passíveis de escrituração no livro caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos com documentação hábil e idônea.

LIVRO CAIXA E APLICAÇÃO DE CAPITAL. Na sistemática adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda, considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização.

MULTA DE OFÍCIO . Aplica-se a multa de ofício exigida isoladamente à pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Sobre a base de cálculo de cada infração é calculada a multa de ofício prevista no art. 44, inc. I ou II da Lei nº 9.430/1996. Distinta é a forma de aplicação da multa: juntamente com o imposto no caso previsto no inciso I do parágrafo único do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e isoladamente nos casos previstos nos incisos II, III, e IV do referido artigo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Cientificado da aludida decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em 19/05/2004, fls. 363-369 no qual repisa as alegações da peça impugnativa e requer, *verbis*:

fu

a) Seja reformada a decisão prolatada no Acórdão n.º 3.496, de 24.03.2004, para considerar totalmente improcedente o Auto de Infração (...) por utilizar parâmetros em desacordo com as disposições legais abrangentes e, principalmente, por ferir os §§ 3.1.. Inciso 11 e 5.º do artigo 42 da Lei n.º 9430/96 e artigo 849, § 2.º, Inciso 11, do RIR/99; c., (...)"

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 14/06/2004 (fl. 379), tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF n.º 264/2002 (arrolamento de bens).

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, contra o contribuinte, advogado, foi lavrado auto de infração, em face de rendimentos considerados omitidos, apurados com base em depósitos bancários de origem não comprovada e glosa de despesas de livro-caixa. Exige-se ainda, a multa isolada por insuficiência no recolhimento do carne-leão.

Glosa de deduções da base de cálculo – Livro-Caixa

Início a apreciação do recurso voluntário pelas glosas de despesas deduzidas a título de livro caixa. Nessa parte, os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, da lavra da ilustre julgadora Tânia Maria Tarouco Pinto, são irretocáveis, pelo que peço vênia para transcrevê-los e aqui adotar com razões de decidir.

“Dentre as despesas registradas no livro caixa constou valores a título de medicamentos.

Tal despesa não pode ser deduzida por falta de previsão legal. O art. 80 e parágrafos do DECRETO 3.000 DE 26/03/1999 - DOU 29/03/1999 - REP 17/06/1999 – Regulamento do Imposto de Renda assim dispõe:

‘ART.80 - Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8, inciso II, alínea ‘a’).

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8, § 2º):

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

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, 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 da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8, § 3º).

Do exame das disposições legais citadas infere-se que os gastos necessários com remédios e medicamentos não podem ser deduzidas quando da declaração anual do imposto de renda.

A Secretaria da Receita Federal em publicação denominada 'Perguntas e Respostas' relativa ao exercício de 1999 manifestou-se a respeito do assunto na questão 119:

'Medicamentos podem ser deduzidos como despesas médicas?'

- Não, a não ser que integrem a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar.'

Assim não cabe a dedução de gastos com medicamentos nem como despesas médicas, como também não pode ser deduzida no livro caixa por não serem despesas necessárias para a realização da atividade do contribuinte.

As demais glosas dos valores relativos a: leasing auto, gasolina, hotel e aparelho de telefone, também procedem. Dispõe o art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda – 1999:

'Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I): (grifei)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

LM

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.'

Ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Em suma, são consideradas despesas passíveis de escrituração no livro caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos, tais como: aluguel, água, luz, telefone e material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho.

Nessas despesas não podem ser consideradas as aplicações de capital, ou seja, não há como considerar o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, que não se extingam com sua mera utilização. Assim, não podem ser deduzidos os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc.

Sobre a distinção entre despesa de custeio e aplicação de capital, não é demais atentar para o que dispõe o Parecer Normativo CST n.º 60, de 1978 (DOU de 29/06/1978), in verbis:

'3. No que concerne à aquisição de bens indispensáveis ao exercício da atividade profissional, deve-se identificar quando se trata de despesas, para distingui-la da aplicação de capital, tendo em vista que a primeira é dedutível integralmente quando realizada no ano-base considerado, e que a segunda é passível de depreciação anual (§ 2º artigo 48 do RIR/80);

3.1 Na sistemática adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda, considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Para exemplificar, constituem aplicação de capital os valores despendidos na instalação de escritórios ou consultórios, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos,

/M

aparelhos, instrumentos, utensílios, mobiliários, etc., indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.

3.1.1 Esses bens devem ser relacionados, destacadamente, na declaração de bens devendo informar nas colunas próprias o preço de aquisição; (...)

3.2 São despesas as quantias dispendidas (sic) na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc, e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos os demais requisitos legais e normativos.'

Quanto a despesa com leasing automóvel, também não é admissível frente ao que dispõe a Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e a Lei n.º 9.250, de 1995, art. 34 regulamentadas na forma do parágrafo único do art. 75 transcrito acima. Portanto, não há que se falar em Ato Declaratório anterior aos atos citados.

Assim, as despesas com leasing auto e aparelho de telefone não são dedutíveis, seja por vedação expressa e por se tratar de aplicação de capital, bem como as despesas com gasolina e hotel, também, não são dedutíveis, porque não se tratam de despesas indispensáveis para a realização da atividade profissional.

A argumentação de que tributou os valores indenizados pelos clientes a título de despesas com transporte e alimentação e hotel não foi comprovada pelo contribuinte, mantendo-se o entendimento de que tais despesas são indedutíveis."

Concluo, pois, que as glosas de despesas do livro-caixa devem ser integralmente confirmadas.

Omissão de Rendimentos - Depósitos bancários de origem não comprovada

Em seu recurso voluntário o contribuinte afirma, em síntese, que os depósitos bancários não comprovados seriam de titularidade de outrem, uma empresa denominada Cabral Capotas Ltda. para que prestava serviço de cobrança.

Quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que os argumentos da recorrente estão compatíveis com os lançamentos de depósitos bancários sem origem comprovada antes de 01/01/1997; haja vista que o artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou

h

recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

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

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

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

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

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquire o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal." (Ac 106-13329).

"TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."

"ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais

fu

e aquisições de bens e direitos.”(Ac 106-13188).”

Não há que se falar em ilegalidade dessa norma, por incompatibilidade com o artigo 43 do CTN ou artigo 5º da CF/88. Isso porque não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade ou legalidade de uma lei em vigor. Desde que o diploma legal tenha sido formalmente sancionado, promulgado e publicado, encontrando-se em vigor, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal. O lançamento tributário, conforme estabelece o artigo 142 do CTN, é atividade vinculada e obrigatória, na qual a discricionariedade da autoridade administrativa é afastada em prol do princípio da legalidade e da subordinação hierárquica a que estão submetidos os órgãos e agentes da Administração Pública.

Pois bem, consoante asseverado na decisão recorrida, “(...)Em data de 7 de agosto de 2002, o contribuinte foi intimado do Termo de Início de Fiscalização (fls. 27/28), onde consta a exigência para apresentar diversos documentos e esclarecimentos relativamente as suas atividades no período de 1/1/1998 a 31/12/1998, inclusive extratos bancários de contas correntes, de aplicações financeiras e de cadernetas de poupança. Essa exigência foi atendida através dos documentos de fls. 30 a 143. (...) Em fls. 144/145 foi o contribuinte novamente intimado a apresentar vários elementos ao fisco, atendido através dos esclarecimentos e documentos anexados em fls. 147 a 161. (...) A partir de fls. 162 até 244, constam as intimações para os bancos e a juntada dos extratos bancários. Após, o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação hábil e comprobatória da origem dos depósitos bancários listados em anexo à intimação (fls. 255 a 261). (...) O contribuinte prestou os esclarecimentos, fls. 264 a 268, sem entretanto, juntar qualquer documento comprobatório de suas alegações. Novas intimações foram expedidas, fls. 269, 275 e 286. (...)Assim, deve ser mantido integralmente o lançamento relativo aos depósitos bancários que o contribuinte não logrou comprovar com documentação hábil e idônea a origem dos recursos e que estão exigidos no Auto de Infração em fl. 5 a 7 e Auto de Infração complementar em fls. 322 a 325(...).”

De fato, não se pode mesmo obrigar o Fisco a substituir o impugnante no fornecimento de prova que a este competia em decorrência da apuração de omissão de rendimentos por presunção legal, que tem o poder de inverter o ônus da prova. Assim, a ausência de esclarecimentos por parte do recorrente quanto à origem dos recursos movimentados em suas contas-correntes, ensejou a aplicação da presunção legal.

Não obstante o exposto até aqui, tenho entendido que o lançamento com base na movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a lei, ser apurado no mês, ou seja, o suposto rendimento omitido deve ser tributado no próprio mês em que for recebido (depositado).

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

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...);
III – renda e proventos de qualquer natureza;”*



Daí infere-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem seu suporte legal no artigo 153, III da Constituição Federal de 1988, no qual, além de conferir à União competência para instituí-lo, estabeleceu princípios que delineiam a sua regra-matriz de incidência.

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

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

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

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

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

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

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

Neste contexto, sobreleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o artigo 5º, II, *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”*, conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela Emenda constitucional n.º 19 de 1998): *“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos **princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência** e, também, ao seguinte:”* (grifou-se).

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

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

lu

No caso ora em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, supra transcrito.

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu a apuração individualizada das supostas omissões e, ao final de cada mês, efetuou a totalização do valor a ser tributado.

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do ano-calendário de 1998.

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

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

“§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.”

Registre-se que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto n.º 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei n.º 9.430/1996.

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

À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por conseguinte, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.

Além disso, os fatos geradores até o mês de novembro de 1998 foram alçados pela decadência, uma vez que o auto de infração complementar, que aperfeiçoou e consolidou a exigência, foi cientificado em 03/13/2003 (fl. 332). Isso porque, à luz da jurisprudência dominante nesta Câmara e também no Primeiro Conselho de Contribuintes, na contagem do prazo decadencial do IRPF deve ser observado o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Relevante destacar que nos julgamentos da Colenda 4ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto a decadência no IRPF, as decisões tem confirmado a contagem do prazo pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, por unanimidade de votos. A título ilustrativo, transcrevo a ementa de um desses acórdãos, n.º CSRF/04-00.090, prolatado na sessão de 22/09/2005:



Decisão: *"Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso."*

Ementa: *"IRPF - GANHO DE CAPITAL - DECADÊNCIA - Sendo a tributação sobre o ganho de capital definitiva, não sujeita a ajuste na declaração e independente de prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador."*

Não por acaso selecionei a ementa da decisão de um recurso versando sobre a tributação do ganho de capital na pessoa física. A meu ver, dentre as modalidades de incidência do IRPF a tributação sobre os ganhos de capital é uma das que mais se assemelha à da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários: apuração mensal e tributação definitiva.

Enfim: no presente processo, o lançamento com base em depósitos bancários deve ser cancelado até os fatos geradores do mês de novembro/1998, por erro no critério temporal na constituição do crédito tributário e também pelo fato de que foram atingidos pelo transcurso do prazo decadencial.

Ademais, ultrapassada a questão da constituição do crédito tributário, a base de cálculo remanescente também deve ser cancelada, haja vista que não perfaz o montante de R\$ 80.000,00, logo, não teria sido ultrapassado o limite do parágrafo 3º, inciso II, do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996.

Portanto, toda a tributação de rendimentos omitidos com base em depósitos bancários deve ser cancelada.

Em relação à exigência cumulativa de multa de ofício e multa isolada, por falta de recolhimento do Carnê-Leão, vejamos o que prevê a Lei 9.430/1996, no seu artigo 44, na redação vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

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

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

M

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (grifo nosso).

Da leitura da lei, conclui-se facilmente que existem duas modalidades de multa imponíveis ao contribuinte: a multa de 75% por falta de pagamento, pagamento após o vencimento, falta de declaração ou por declaração inexata e a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.

O § 1º vem apenas explicitar a forma de cobrança das multas definidas no *caput*, posto que podem ser cobradas juntamente com o imposto devido ou isoladamente.

Verificado que o contribuinte efetuou o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), a menor, em face das despesas de livro caixa, cuja glosa foi objeto deste lançamento de ofício, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer. Nesse é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

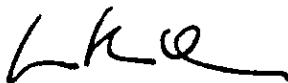
“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).

Portanto, a multa de ofício isolada deve ser excluída no lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências a título de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários e também a multa de ofício isolada.

Sala das Sessões - DF, em 29 de março de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA