



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.001778/2005-65
Recurso nº 164.731 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.309 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente PEDRO JOSÉ OLIVEIRA GORDALINA CARDOSO
Recorrida 4ª TURMA DA DRJ-FLORIANÓPOLIS (SC)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

CORRESPONDÊNCIA ENTREGUE NO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - Comprovado que a correspondência com o auto de infração foi entregue no domicílio fiscal eleito pelo recorrente, como reconhecido pelo próprio, estando o Aviso de Recebimento - AR dos Correios assinado, incide, na espécie, o entendimento sumular do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 9: *“É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário”*.

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL - PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN - OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN - A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN.

IRPF - GANHO DE CAPITAL - RECURSO QUE NÃO APONTA O PRETENSO EQUÍVOCO PERPETRADO PELA AUTORIDADE AUTUANTE - MANUTENÇÃO DA INFRAÇÃO - Meras alegações genéricas que não indicam a incorreção do procedimento da autoridade autuante não têm força bastante para infirmar o lançamento.

IRPF - DESPESAS DEDUTÍVEIS NO LIVRO CAIXA - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE AS DESPESAS ERAM NECESSÁRIAS À PERCEPÇÃO DA RECEITA E À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA DO RENDIMENTO - HIGIDEZ DA GLOSA - Deve-se observar que não basta apresentar documentário fiscal, com formalidades extrínsecas (número de inscrição nos cadastros fiscais, nome do emitente e beneficiário, etc.), referente à despesa que se pretende deduzir no livro caixa, mas se deve demonstrar que a despesa de custeio é necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora do rendimento. Despesas que não se enquadram nas normas do § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134/1990 devem ser glosadas.

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

IMPOSTO DE RENDA APURADO EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - COBRANÇA DO IMPOSTO ACRESCIDO DOS JUROS DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO - CORREÇÃO - Sobre a totalidade ou diferença de tributo apurado em procedimento de ofício, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, incide a cobrança do tributo, com o consectário legal (juros de mora e multa de ofício), na forma dos arts. 44 e 62 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA - ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELA TAXA SELIC - POSSIBILIDADE - No âmbito dos Conselhos de Contribuintes e agora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, pacífica a utilização da taxa Selic, quer como juros de mora a incidir sobre crédito tributário em atraso, quer para atualizar os indébitos do contribuinte em face da Fazenda Federal. Entendimento em linha com o enunciado da **Súmula 1º CC nº 4**: “*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais*”. Ainda, com espeque no art. 72, *caput* e § 4º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (DOU de 23 de junho de 2009), deve-se ressaltar que os enunciados sumulares dos Conselhos de Contribuintes e do CARF são de aplicação obrigatória nos julgamentos de 2º grau.

MULTA QUALIFICADA - LIVRO CAIXA - DEDUÇÃO DE DESPESA ESTRIBADA EM DOCUMENTÁRIO FISCAL INIDÔNEO - CORREÇÃO DO EXASPERAMENTO - Comprovado que o contribuinte utilizou documentário fiscal eivado de graves indícios de inidoneidade ideológica, pertinente o exasperamento da multa de ofício lançada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar invocada e, no mérito, DAR parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa de ofício vinculada ao imposto oriundo da glosa de despesas do livro caixa do ano-calendário 2004 de 150% para 75%, nos termos do voto do Relator.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Relator e Presidente

Editado: 25 SET 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Maurício Carvalho e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Relatório

Em face do contribuinte Pedro José Oliveira Gordalina Cardoso, CPF/MF nº 004.345.169-10, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 17/10/2006, auto de infração (fls. 553 a 574), com ciência postal em 27/10/2006 (fl. 578). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 756.837,51
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 567.628,12

Ao contribuinte foram imputadas as seguintes infrações:

1. omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, no mês de abril de 2004, conduta essa apenas com multa de ofício de 75%;
2. dedução indevida de despesas em livro caixa, nos anos-calendário 2001 a 2004, nos montantes de R\$ 415.751,60, R\$ 528.500,73,

R\$ 412.022,64 e R\$ 310.993,94, respectivamente, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%;

3. omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário 2001 a 2004, nos montantes de R\$ 343.320,95, R\$ 311.993,13, R\$ 1.162.831,58 e R\$ 1.659.588,45, respectivamente, conduta essa apenada com multa de ofício de 75%.

O cálculo do imposto referente à **infração do item “1”**, acima, encontra-se discriminado nas fls. 507 e 508.

A documentação referente às despesas glosadas outrora deduzidas no livro caixa compõe o anexo I (03 volumes) destes autos (**infração do item “2”**, acima). Como se apreende do Termo de Verificação Fiscal que encerrou o feito administrativo em debate (fls. 438 a 552), a autoridade fiscalizadora glosou grande número de despesas deduzidas no livro caixa do fiscalizado, nos anos-calendário em debate, estando a motivação de cada glosa de despesa discriminada no Termo citado (fls. 440 a 502 c/c as fls. 438 e 439). Dentre os principais motivos para a glosa das despesas, sobressaem-se:

- ausência de apresentação do bilhete da despesa de passagem aérea;
- ausência/divergência na identificação do adquirente dos bens ou serviços;
- dispêndios com reparos, conservação e recuperação do imóvel utilizado para a atividade profissional e residência, quando este for de propriedade do contribuinte (PN CST nº 60/78);
- despesa de alimentação pessoal do fiscalizado;
- despesas de funcionários não vinculados às atividades profissionais do contribuinte;
- alimentação de terceiros;
- combustível e demais despesas de locomoção e transporte – despesas dedutíveis somente para representantes comerciais autônomos (art. 6º, § 1º, “b”, da Lei nº 8.134/90);
- diárias de hotel no domicílio do contribuinte;
- despesas com viagens ao exterior sem a devida comprovação de seu vínculo com a atividade profissional do contribuinte;
- produtos adquiridos da empresa Herbalife sem a devida comprovação de sua destinação;
- despesas lançadas em duplicidade no livro caixa;
- férias pessoais no *Paradise Resort Hotel* – despesa pessoal do fiscalizado;

- jóias e bolsas adquiridas para sorteio entre os associados da Herbalife, posteriormente assenhoreadas em benefício do fiscalizado;
- despesas de terceiros incluídas em nota fiscal do contribuinte;
- despesa pessoal do fiscalizado, no Sofitel Suítes Costa do Sauípe (Deizelene Félix da Silva – babá);
- documentos fiscais eivados de falsidade ideológica – notas fiscais “calçadas”, dando sustentáculo a despesas dedutíveis no livro caixa.

Deve-se ressaltar que inúmeras despesas foram glosadas por múltiplos motivos (fls. 440 a 502 c/c as fls. 438 e 439).

A multa de ofício vinculada ao imposto referente à glosa do livro caixa foi exasperada, para o percentual de 150%, essencialmente pela utilização de documentos eivados de falsidade ideológica, como ressaltado no último item acima, em decorrência da utilização pelo fiscalizado de notas fiscais emitidas pelas empresas Antonio Furtado Oliveira-ME, Copyflo Editora e Comércio Ltda. e Osnildo Amorim Júnior & Cia Ltda, que foram reputadas inidôneas (“frias” ou “calçadas”).

Agora, detalhadamente, passa-se a descrever as condutas imputadas ao fiscalizado que justificaram, na ótica da autoridade autuante, a qualificação da multa de ofício.

Nos anos-calendário 2001 e 2002, o contribuinte deduziu em seu livro caixa um montante de R\$ 200.000,00, em cada ano-calendário, referente a pagamentos à empresa Antonio Furtado Oliveira-ME (11 notas fiscais em 2001 e 06 notas fiscais em 2002 – fls. 300 a 316 e 528), pela contratação de serviços de impressão de *folders* e outros serviços gráficos. Considerando a expressividade desses dispêndios, aliado ao fato de a empresa se localizar em domicílio fiscal (Brasília-DF) diferente do fiscalizado (Vitória-ES em 2001 e Florianópolis-SC em 2002), a fiscalização intimou o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento das despesas, bem como a apresentar os conhecimentos de carga relativos ao transporte das mercadorias de Brasília para o domicílio do fiscalizado. O contribuinte não atendeu a requisição da autoridade fiscal, dando respostas evasivas, como asseverado pela fiscalização.

Considerando a insuficiência das respostas acima, a autoridade solicitou que a Delegacia da Receita Federal de Brasília designasse Auditor-Fiscal para proceder verificação *in loco* junto à empresa Antonio Furtado Oliveira-ME. Como resultado da diligência, a autoridade que a presidiu verificou que se tratava de pequeno estabelecimento industrial e que as notas fiscais referidas montavam apenas R\$ 962,00 e R\$ 1.755,00, nos anos-calendário 2001 e 2002, respectivamente, tendo sido apreendidas, ora fazendo parte do processo de representação fiscal para fins penais, juntamente com as notas fiscais originais apresentadas pelo fiscalizado, pois tais notas fiscais eram “calçadas” e “frias” (relatório e demais documentos da diligência constam nas fls. 317 a 351). Assim, a autoridade autuante concluiu (fls. 532 e 533), *verbis*:

No presente caso, por tudo que foi reunido nos autos, não resta dúvida de que o conluio entre o emitente e o destinatário foi no sentido de aumentar de maneira fraudulenta as despesas do Sr. Pedro Gordalina Cardoso, pois não há provas da existência das mercadorias. Senão vejamos:



- Não houve a comprovação do pagamento dos R\$ 400.000,00
- A empresa não possui estrutura para produzir tamanha quantidade de impressos
- Não houve a comprovação do transporte das mercadorias até o domicílio do contribuinte e, para eximir-se de tal comprovação, o emitente diz que a mercadoria foi retirada em sua sede e o destinatário que as recebeu em seu domicílio (fls. 175 e 349)

Com base em todo o exposto, efetuamos a glosa integral dos valores aproveitados indevidamente pelo contribuinte em seu Livro Caixa, não admitindo nem os R\$ 2.717,00 observados nas 2^{as} vias das notas fiscais em virtude da constatação de que as notas apresentadas não foram apenas “calçadas” mas também são “**FRIAS**”, pois emitidas sem que tenha havido a prestação dos serviços [confeção dos impressos] e tampouco o pagamento dos valores envolvidos. (destaques do original)

Aqui, deve-se evidenciar que a autoridade fiscalizadora intimou o contribuinte a se manifestar sobre o resultado da diligência. O fiscalizado informou que os R\$ 400.000,00 devem ter sido pagos em dinheiro e aduziu que, ocorrida alguma adulteração nas segundas vias das notas fiscais, isso foi promovido pelo emitente, não acostando qualquer novo documento (fls. 362 e 363).

Já no ano-calendário 2003, o fiscalizado passou a declarar despesas com impressão de formulário junto à empresa Copyflo Editora e Comércio Ltda., no montante de R\$ 134.782,50, com recibos assinados pelos Srs. Antonio Paulo Povoas Dias e Tatiana Viana Dias (fls. 191 a 196). Considerando a expressiva desse dispêndio, a fiscalização intimou o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento das despesas. O contribuinte não atendeu a requisição da autoridade fiscal, dando respostas evasivas, como asseverado pela fiscalização.

Considerando a insuficiência das respostas acima, a fiscalização intimou a empresa Copyflo Editora a comprovar a prestação do serviço. **“Em sua resposta de fls. 197 a empresa declara que não emitiu os recibos apresentados pelo contribuinte. Informa ainda que os Srs. Antônio Paulo Povoas Dias e Tatiana Viana Dias não fazem parte do quadro social da empresa e também que não possuem poderes para representá-la ou emitir documentos em seu nome”** (fl. 534 - Termo de Verificação Fiscal – destaque do original).

O contribuinte fiscalizado foi intimado do teor da resposta da Copyflo Editora, porém se limitou a dizer que realizou negócios com essa empresa, não acostando qualquer documento comprobatório do efetivo pagamento da despesa.

Assim, concluiu a autoridade fiscalizadora (fl. 535), *verbis*:

Como vemos, no ano de 2003 o Sr. Pedro Gordalina Continuou declarando despesas fictícias do mesmo ramo de atividade [gráfico] que utilizara nos anos de 2001 e 2002. Apenas mudou um pouco seu modus operandi: abandonou as notas fiscais “calçadas” e “frias” emitidas em conluio pela empresa Antônio Furtado Oliveira-ME (R\$200.000,00 ao ano) e passou a valer-se de recibos inidôneos pretensamente emitidos pela empresa Copyflo (R\$134.782,50 no ano).



Desta forma, efetuamos a glosa dos valores declarados pelo Sr. Pedro Gordalina como tendo sido pagos à empresa Copyflo Editora e Comércio Ltda., sendo os originais dos recibos de fls. 191 a 197 anexados ao respectivo processo de Representação Fiscal para Fins Penais, eis que eivados de falsidade ideológica.

Por último, a fiscalização ainda intimou o fiscalizado a comprovar o pagamento e acostar as notas fiscais referentes a 02 recibos (R\$ 8.250,00 e R\$ 11.900,00, em 26/02/2003) emitidos pela empresa Osnildo Amorim Júnior & Cia Ltda-EPP, CNPJ-02.259.176/0001-98, referentes a serviços de sonorização e iluminação, sem obter qualquer resposta adicional do fiscalizado.

Para comprovar a prestação do serviço, a fiscalização intimou a pessoa jurídica acima. Eis o resultado da intimação e a conclusão da autoridade (fl. 536), *verbis*:

Em sua resposta de fls. 277, a empresa “confirma” a emissão dos recibos e pára por aí. Declara que não emitiu nota fiscal; que os R\$20.150,00 foram recebidos em moeda corrente nacional; que em seus Livros Fiscais não há registro nem da emissão de notas fiscais nem do recebimento dos valores; e que não tem conhecimento do local onde os serviços foram prestados.

Desta forma, efetuamos a glosa dos R\$20.150,00 em virtude falta de apresentação das notas fiscais que deram origem aos recibos de fls. 276 e, principalmente, pela total falta de comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento dos valores envolvidos. Como nos demais casos comentados neste tópico, os originais dos recibos foram juntados no processo de Representação Fiscal para Fins Penais. (destaques do original)

Ante o exposto, a autoridade autuante exasperou a multa de ofício vinculada ao imposto decorrente da glosa das despesas do livro caixa, e aqui se transcreve sua conclusão final (fl. 545), *verbis*:

Conforme relatado no item que trata do motivo de glosa “23 – Documento eivado de falsidade ideológica”, não resta dúvida de que naqueles 03 casos (Antônio Furtado Oliveira – ME, Copyflo Editora e Comércio Ltda. e Osnildo Amorim Júnior & Cia Ltda. – EPP) o Sr. Pedro Gordalina Cardoso se valeu de documentos inidôneos para deixar de pagar tributo ou então restituir valores indevidos. Desta forma, efetuamos a glosa de despesas com Livro Caixa aplicando a multa de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em virtude da inequívoca tentativa de fraude levada a efeito pelo contribuinte para eximir-se de tributação de sua responsabilidade, mediante a utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos.

Agora, passa-se a descrever a **infração do item “3”** (omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada).



Considerando que o contribuinte somente apresentou parcialmente os extratos de suas contas bancárias, a autoridade fiscalizadora solicitou a emissão das Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF à autoridade competente, no que foi atendida.

Auditados os extratos bancários, a autoridade fiscalizadora intimou o contribuinte a comprovar a origem dos créditos levados a efeito em suas contas correntes (fls. 364 a 403), sendo certo que na primeira intimação já depurara as transferências entre contas que fora possível identificar pela análise conjunta dos extratos (fl. 547).

O fiscalizado informou que os créditos bancários tinham origem em pagamentos feitos pela Herbalife Internacional do Brasil Ltda., CNPJ – 00.292.858/0001-77, tendo sido ofertados à tributação em suas declarações de ajuste anual, além de valores decorrentes de transferências entre contas de mesma titularidade (poupança) e da alienação de bens.

Efetuados as exclusões dos valores recebidos da Herbalife (R\$ 3.985.634,26 – fls. 432 a 437) e os decorrentes das alienações de bens, remanesceram os montantes de créditos bancários de R\$ 343.320,95, R\$ 311.993,13, R\$ 1.162.831,58 e R\$ 1.659.588,45, nos anos-calendário 2001 a 2004, respectivamente, que o contribuinte não logrou comprovar suas origens, incidindo na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ-Florianópolis (SC), por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares argüidas, e, no mérito, julgou procedente o lançamento, em decisão de fls. 629 a 642. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 07-11.472, de 30 de novembro de 2007.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 26/12/2007 (fl. 645). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 07/01/2008 (fl. 646).

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

I. não houve ciência válida do auto de infração, já que o contribuinte foi intimado por Aviso de Recebimento – AR dos Correios, na portaria de seu edifício, recebida a correspondência por pessoa diversa, o que atrasou a entrega do auto de infração, cerceando sua defesa, o que, por si só, é causa de nulidade do lançamento;

II. na forma do art.173, I, do CTN, considerando a data da ciência do lançamento, a decadência fulminou o lançamento do ano-calendário 2001;

III. no tocante à infração referente ao ganho de capital, o Sr. Agente Fiscal equivocou-se no cálculo do ganho de capital oriundo da alienação do veículo Maserati;

IV. no tocante à infração referente à glosa das despesas de livro caixa:

- o contribuinte não é representante comercial da Herbalife, mas distribuidor dos produtos dessa empresa, tendo autonomia em sua atividade comercial;

- todas as notas fiscais que alicerçaram as despesas do registradas no livro caixa possuem o número do CNPJ, o nome do fornecedor com a autorização fiscal gráfica da Receita Estadual e Municipal;
- é descabida a exigência da apresentação dos bilhetes de passagens aéreas, já que comprovada a despesa com listagem da própria empresa aérea, sendo que o recorrente pagou as passagens de seus colaboradores;
- a motivação das glosas das despesas perpetradas pela autoridade autuante vulnerou o estatuído no art. 6º, III, da Lei nº 8.134/90, que permite a dedução da base de cálculo do imposto de renda das despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora da renda;
- outras despesas de terceiros, apontadas nas glosas, foram de responsabilidade do autuado, estando a documentação idônea em sua posse, como permitido pelo art. 6º, § 2º, da Lei nº 8.134/90;
- as viagens para o exterior são uma condição do sucesso profissional do fiscalizado, necessárias para reciclagem em sua atividade, ficando claro que a Herbalife, quando patrocina um curso ou palestra internacional, cabe ao distribuidor arcar com custo de seu traslado;
- a maioria dos produtos adquiridos da empresa Herbalife é utilizada em eventos, distribuídos como brindes, e também no consumo próprio do fiscalizado e de sua família;
- os eventos promovidos pelo contribuinte e seu grupo de distribuidores são formalizados nos moldes dos demais eventos da Herbalife, com gastos vinculados proporcionalmente ao organizador e a seus maiores distribuidores, incorrendo em custos de hospedagem e transporte;
- os escritórios do contribuinte sempre estão localizados em seu próprio endereço residencial, haja vista não necessitar a atividade desenvolvida pelo recorrente de espaços superlativos e diversos;
- é despropositada a conclusão que chegou o Agente Fiscal no tocante às notas fiscais da empresa Chiesa & Chiesa Ltda e Farah Diba Braga de Albuquerque, glosando essas despesas, já que se alicerçou em meras declarações dos representantes das pessoas jurídicas, que negaram a prestação do serviço com o fito de omitir renda, não considerando, o Agente, as notas fiscais apresentadas pelo fiscalizado.

V. no tocante a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada:



- todas as movimentações financeiras apresentadas são decorrentes de migração de valores entre contas correntes do contribuinte, e, portanto, não tributáveis;
- por solicitação das gerências dos bancos, costumava movimentar os valores de uma instituição para outra, para incremento do saldo médio, sendo certo que isso não caracteriza rendimentos tributáveis;
- os extratos da conta poupança do Banco Real são os mesmos da conta corrente, posto que se trata de conta remunerada e que aplica o valor do saldo à ordem do titular;
- os créditos bancários são decorrentes dos pagamentos feitos a si pela Herbalife.

VI. considerando que o contribuinte não omitiu rendimentos, mas houve apenas inexata prestação de informação na declaração de ajuste anual, não pode o contribuinte sofrer a cominação de juros de mora e multa de ofício;

VII. é inconstitucional a correção dos créditos tributários pela taxa Selic, que ter caráter nitidamente remuneratório, e não moratório;

VIII. a multa de ofício de 150% fere o princípio da proporcionalidade, já que sobeja o tributo lançado. Ainda, fere o princípio da individualização da pena, pois incide abstratamente sobre a conduta do contribuinte, sem qualquer gradação, sendo, pelos dois motivos, inconstitucional, devendo a autoridade julgadora afastá-la;

IX. no caso vertente, resta clara a inocorrência da hipótese fática do art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95 e do art. 674 do Decreto nº 3.000/99. Ademais o art. 61 da Lei nº 8.981/95 amplia, de forma inconstitucional, o conceito de renda (fls. 664 a 667);

X. *“Ora, no presente caso, a escrita contábil do Recorrente – apesar de, como dito, conter problemas – permitiria, sem qualquer sobra (sic) de dúvida, apesar de algumas dificuldades, identificar a movimentação financeira da empresa, bem como determinar seu lucro real. Tanto é que, em seu relatório, os Agentes Fiscais deixam transparecer profundo conhecimento dos valores e movimentações realizadas pela contribuinte!”* (fl. 675). Ainda, a autoridade fiscal utilizou arbitramento do lucro para mensurar a base tributável, desconsiderando as despesas destinadas a gerar as receitas (fls. 677 a 679). Por último, *“descrevem os fiscais alguns detalhes de números para sua presumida tributação, intitulado Depósitos Bancários não contabilizados – depósitos bancários de origem não comprovada e inquinam tais valores como Omissão de Receita, ali listando mais de R\$ 4.900.000,00 e sobre isto simplesmente fazem a conta de IRPJ, COFINS, PIS, C.S.S.L (sic), tributos todos que aqui se contesta”* (fls. 679 e 680).

No final da peça recursal, o recorrente pede que seja provido o presente Recurso Especial (sic), pugnando pela decretação da decadência até os fatos geradores de 15 de dezembro de 2002.



Este recurso voluntário compôs o lote nº 04, sorteado para este relator na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 16/12/2008.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 26/12/2007 (fl. 645), quarta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 07/01/2008 (fl. 646), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 25/01/2008, sexta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Aqui, de plano, rejeitam-se as defesas dos itens IX e X que versam sobre tributação de pessoa jurídica, assunto absolutamente estranho aos presentes autos, que trata de tributação de pessoa física.

Agora, passa-se à defesa do **item I** (nulidade decorrente da ciência do auto de infração via AR, recebido na portaria do edifício do contribuinte).

Como se vê nestes autos, o contribuinte foi intimado da autuação via Aviso de Recebimento – AR dos Correios, com intimação recebida em 27/10/2006, com assinatura do recebedor (fl. 578). Na sequência, interpôs a impugnação em 20/11/2006 (fl. 581), 08 (oito) dias antes do termo final para a prática do ato.

Ora, o recorrente alega que teve seu direito de defesa cerceado, já que a correspondência havia sido recebida na portaria de seu prédio, por pessoa a si estranha, havendo demora na entrega dela ao fiscalizado, o que cerceou sua defesa. Porém, paradoxalmente, o então impugnante sequer utilizou todo o trintídio legal para instaurar o contencioso administrativo, tendo-o feito antecipadamente, 08 (oito) dias antes do término do prazo legal. Claramente, a alegação de cerceamento do direito de defesa restou não demonstrada nestes autos, sendo assente que se deve demonstrar o prejuízo para a defesa para se decretar qualquer nulidade processual (regra do *pas de nullité sans grief*).

Ademais, no caso vertente, a correspondência foi recebida no domicílio fiscal do recorrente, como reconhecido pelo próprio, estando o AR assinado, e incide, na espécie, o entendimento sumular do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 9: “*É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário*”, e, assim, com espeque no art. 72, *caput* e § 4º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda¹ - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (DOU de 23 de junho de 2009), deve-se

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

§ 1º a §3º Omissis.

§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

aplicá-lo ao caso vertente, já que os enunciados sumulares, dos Conselhos de Contribuintes e do CARF, são de aplicação obrigatória nos julgamentos de 2º grau, conforme a norma regimental ora citada.

Dessa forma, não pode prosperar, neste ponto, a irresignação do recorrente.

Passa-se à defesa do **item II** (na forma do art.173, I, do CTN, considerando a data da ciência do lançamento, a decadência fulminou o lançamento do ano-calendário 2001).

Inicialmente, deve-se definir a periodicidade do fato gerador do imposto de renda e a modalidade do lançamento para o caso em debate, definições necessárias para se firmar a regra decadencial que, ao final, prevalecerá.

No tocante ao fato gerador do imposto de renda, este é denominado complexo ou periódico, ou seja, realiza-se ao longo de um espaço de tempo, resultando da valoração de um conjunto de fatos econômicos. A aquisição de disponibilidade de renda resulta da composição de fatos econômicos que se produzem ao longo de um período de tempo. Assim, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física relacionado aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual considera-se ocorrido em 31/12 e resulta do somatório de fatos econômicos surgidos no curso do ano-calendário (01/01 a 31/12).

No caso vertente, em relação ao crédito tributário do ano-calendário 2001, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física se aperfeiçoou em 31/12/2001. Aperfeiçoado o fato gerador, deve-se, agora, pesquisar qual a regra para o início da contagem do prazo decadencial.

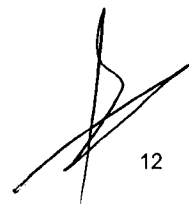
A lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda. O fato de não haver o pagamento não transmuta a natureza do lançamento. O lançamento por homologação, independentemente de haver ou não pagamento, amolda-se ao prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando incide a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

Na linha acima, entende-se pacificamente que, desde o Decreto-Lei nº 1.968/1982, o lançamento do imposto de renda da pessoa física passou a ser por homologação porque a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa.

O entendimento esposado por este relator, **no tocante à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**, com quinquênio contado na forma do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, era uníssono no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; CSRF/04-00.213, relator o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006.

Corroborando todo o entendimento acima esposado, mais recentemente a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para julgar os feitos de pessoa física, prolatou o Acórdão nº CSRF/04-00.586, sessão de 19/06/2007, relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

*DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO –
TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por
homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o*



crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário.

A Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e glosa de despesas de livro caixa imputadas ao recorrente, referente ao ano-calendário 2001, cujo fato gerador do imposto aperfeiçoou-se em 31/12/2001, foram apenas, a primeira, com multa ordinária de 75%, já que a autoridade entendeu ausente qualquer conduta dolosa, o que faz incidir a regra decadencial contada na forma do art. 150, § 4º, do CTN; já a segunda, com multa de ofício exasperada de 150%, pois a autoridade entendeu que o contribuinte utilizara documentos eivados de falsidade ideológica (notas fiscais “frias” e “calçadas”), estando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, incidindo, assim, a regra decadencial contada na forma do art. 173, I, do CTN.

Considerando que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 27/10/2006 (fl. 578), no tocante ao crédito tributário do ano-calendário 2001, hígida a pretensão do fisco, quer pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, quer pela regra do art. 173, I, do CTN, que somente tiveram seus termos finais decadenciais em 31/12/2006 (imposto referente à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada) e em 31/12/2007 (imposto decorrente da glosa do livro caixa), momentos posteriores à data de ciência do lançamento.

Assim, no ponto, incabível a irresignação recursal.

Passa-se à defesa do **item III** (no tocante à infração referente ao ganho de capital, o Sr. Agente Fiscal equivocou-se no cálculo do ganho de capital oriundo da alienação do veículo Maserati).

Aqui, o recorrente não aponta objetivamente seus pontos de discordância, proferindo alegações genéricas.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 507 e 508), encontra-se detalhada a apuração do ganho de capital apurado em virtude da alienação de um automóvel Maserati 3200 GTA, 370 cv, em 07 de abril de 2004, com base nos documentos apresentados (fls. 128 a 130, 133 a 139, 162 e 163), não havendo qualquer reparo há ser feito no trabalho fiscal.

Agora, passa-se à defesa do **item IV** (glosa das despesas de livro caixa).

Inicialmente, deve-se evidenciar que a fiscalização não considerou que a atividade do recorrente fosse insuscetível de dedução de despesas na via do livro caixa, na forma do art. 6º da Lei nº 8.134/90, mas que a parcela mais expressiva das despesas deduzidas nas declarações de ajuste anual do fiscalizado não restou comprovada (em regra, pela falta de apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse o efetivo desembolso da despesa ou a essencialidade dessa para o exercício da atividade profissional do contribuinte), em minudente trabalho fiscal, quando a autoridade indicou, despesa a despesa, quais os motivos das glosas (vide fls. 438 a 502). Aqui, deve-se lembrar que toda dedução pleiteada no livro caixa deve ser comprovada mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, conforme estabelecido no § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134/1990. Já o recorrente apenas vergastou abstrata e genericamente as glosas perpetradas pela fiscalização, não as combatendo individualmente.



De plano, deve-se observar que não basta apresentar documentário fiscal, com formalidades extrínsecas (número de inscrição nos cadastros fiscais, nome do emitente e beneficiário, etc.), referente à despesa que se pretende deduzir no livro caixa, mas se deve demonstrar que a despesa de custeio é necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora do rendimento. Isso não comprovado, cabível a glosa.

No tocante às despesas de locomoção e transporte, no qual se incluem as passagens aéreas, deve-se anotar que o art. 6º, § 1º, “b”, da Lei nº 8.134/90 somente permite sua dedutibilidade para representante comercial autônomo, que é uma pessoa física ou jurídica, sem relação de emprego, que desempenha em caráter não eventual, por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios (art. 1º da Lei nº 4.886/65). Porém, como demonstrado nos autos (fls. 160 e 161), o contribuinte detém um acordo de distribuição com a Herbalife, promovendo eventos, recrutando pessoas e motivando grupos de distribuidores, em nenhum momento emitindo pedidos de compra e venda em nome da Herbalife, como sói ocorrer com um representante comercial. O próprio fiscalizado confirmou que não era representante comercial da Herbalife (fl. 187).

No tocante às glosas em razão de apresentação dos bilhetes de passagem aérea, o contribuinte asseverou que não possuía os bilhetes e que o dispêndio foi feito em nome de terceiros (fls. 159 e 514), não se comprovando o vínculo com a atividade econômica do contribuinte, o que impede a dedutibilidade de tal despesa. Ainda, houve glosa de diversas despesas com viagens internacionais, já que o contribuinte não logrou vinculá-las a sua atividade econômica, o que levou a autoridade a concluir (fls. 523 e 524), *verbis*:

Em primeiro lugar, queremos enfatizar que as despesas em questão não foram admitidas em virtude da falta de comprovação de seu vínculo com as atividades profissionais do contribuinte. Sem este vínculo não há como se afiançar que as viagens ao exterior sejam necessárias à percepção de seus rendimentos no Brasil, conforme preceituado no art. 6º, inciso III, da Lei nº 8.134/90.

Ademais, vale lembrar que o Sr. Pedro Cardoso é de nacionalidade portuguesa (fls. 31) e que várias das despesas apresentadas se referem a viagens a sua terra natal, onde, certamente, deixou amigos e familiares. Citamos as despesas com passagens aéreas (Anexo I – fls. 366, 426, 522 e 523 entre outras, de hospedagem junto ao Altis Park Hotel (lançamentos nº 1024, 1026 e 1027 – fls. 464 e 465) e de alimentação na Cervejaria e Marisqueria Tico-Tico de Lisboa (lançamento nº 1576 – fls. 478).

Mas o que mais chama a atenção e demonstra ser absolutamente imperiosa a necessidade de comprovação de que as viagens ao exterior estão, de fato, vinculadas às atividades profissionais do contribuinte são os bilhetes de passagem aérea de fls. 522 e 523 mencionados no parágrafo anterior: Viajaram para Lisboa o Sr. Pedro Cardoso, sua esposa Juliane Cardoso, a filha Maria Clara Cardoso e a babá Deizelane Félix da Silva (fls.47). (destaques do original)

Por tudo, vê-se que sequer o fiscalizado conseguiu vincular os dispêndios com passagens aéreas à sua atividade profissional, mais uma razão para rechaçar a presente defesa.

Quanto à dedução de gastos com produtos adquiridos da Herbalife, o então fiscalizado asseverara que a maior parte era utilizado para demonstração nos eventos, consumidos pelos participantes ou distribuídos na forma de brindes, porém não juntou qualquer prova do alegado. Ainda, eram destinados a si próprio (fl. 174).

Ora, não havendo a clara comprovação das entregas dos brindes ou da afetação aos participantes dos eventos motivacionais da Herbalife, conduzidos pelo recorrente, inviável manter a dedução pleiteada. Ainda, por óbvio, os produtos consumidos pelo próprio fiscalizado não podem ser deduzidos no livro caixa, pois não se compreende como tal consumo pode ser necessário à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Ademais, apenas para evidenciar a necessidade de comprovação dos brindes entregues aos participantes, o contribuinte havia deduzido as despesas com a aquisição de produtos da famosa marca francesa *Louis Vuitton*. Intimado a comprovar a entrega de tais brindes (fl. 151), o fiscalizado asseverou, *verbis*: “*A idéia originária do contribuinte era de, realmente, distribuir via sorteio, em eventos de maior vulto, o material referido, contudo, em razão de seu valor intrínseco comparado com os demais brindes, manteve o contribuinte em seu poder este material, tendo, contudo, seu contador, lançado no seu destino originário*” (fl. 158).

Por tudo, neste ponto, absolutamente pertinentes as glosas perpetradas pela autoridade fiscal, já que o contribuinte não logrou comprovar a efetiva distribuição dos produtos Herbalife e, ainda, chegou a confessar que se assenhoreou de produtos que objetivava sortear, mantendo, entretanto, a indevida dedução da despesa no livro caixa.

O recorrente, ainda, assevera que é despropositada a conclusão que chegou o Agente Fiscal, no tocante às notas fiscais da empresa Chiesa & Chiesa Ltda e Farah Diba Braga de Albuquerque, glosando essas despesas, já que se alicerçou em meras declarações dos representantes das pessoas jurídicas, que negaram a prestação do serviço com o fito de omitir renda, não considerando, o Agente, as notas fiscais apresentadas pelo fiscalizado. As notas fiscais emitidas pela Chiesa & Chiesa Ltda. e pela Farah Diba Braga de Albuquerque Ltda ME, a teor do que consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 525 a 527), referem-se à glosa efetuada no ano-calendário 2000, objeto de lançamento em outro processo administrativo fiscal (nº 11516.002963/2005.77), razão pela qual deixam de ser apreciadas por esta autoridade julgadora.

Quanto à alegação genérica de que as despesas glosadas seriam necessárias à percepção dos rendimentos ou à manutenção da fonte pagadora, traz-se à colação o já asseverado pela decisão recorrida, que aqui é adotado como razão de decidir (fl. 640v), *verbis*:

Por fim, quanto à alegação genérica de que os motivos de elencados na notificação fiscal não se enquadram na decisão do auditor fiscal, cumpre ressaltar que eles indicam a razão pela qual as despesas foram glosadas nos termos da legislação pertinente. De uma forma geral, os motivos estão relacionados à não aceitação da documentação apresentada para fins de comprovar a despesa pleiteada, a falta de apresentação de documentação hábil e idônea para comprovar a despesas ou à falta de caracterização como despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, condição essencial para a dedutibilidade. A título de exemplo,

existem diversas despesas pessoais ou de terceiros não relacionados com a atividade profissional do contribuinte, como: (a) aquisição de passagem aérea para mãe e filha menor do contribuinte (3 anos), bem como da babá; (b) aquisição de combustível para sua lancha; (c) aquisição de peças íntimas do vestuário feminino; (d) funcionários não vinculados às atividades profissionais do contribuinte (empregada doméstica, passadeira, babá, marinho), entre outras.

Como se percebe, carecem de credibilidade as alegações feitas pelo impugnante.

Por tudo, não há qualquer reparo a fazer no trabalho fiscal no tocante às glosas das despesas registradas indevidamente no livro caixa.

Agora, passa-se à defesa do **item V** (omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada).

Inicialmente, demonstrar-se-á a higidez da tributação com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Anteriormente à Lei nº 8.021/90, assentou-se que os depósitos bancários, unicamente, não representavam rendimentos a sofrer a incidência do imposto de renda. Inclusive, o Tribunal Federal de Recursos tinha sumulado um entendimento com tal interpretação (Súmula 182 do TFR), bem como o art. 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88 determinou o arquivamento de processos administrativos que controlassem débitos de imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários.

Veio o art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90 e, expressamente, permitiu o arbitramento de rendimentos com base em depósitos ou aplicações em instituições financeiras, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza, quando o contribuinte não pudesse comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. Porém, para incidência do imposto de renda sobre a hipótese em debate, a jurisprudência administrativa passou a obrigar que a fiscalização comprovasse o consumo da renda pelo contribuinte, representada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados. Essa era a dicção do art. 6º da Lei nº 8.021/90, *verbis*:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos,

podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

~~§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)~~

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Esse estado de coisas foi profundamente alterado pelo art. 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

A partir dessa inovação legislativa, os valores mantidos em conta de depósito sem comprovação de sua origem passaram a ser rendimentos presumidos. Trata-se de presunção *iuris tantum*, passível de prova em contrário por parte do contribuinte. Entretanto, caso o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos valores mantidos em conta de depósito ou investimento, é de se presumir que tais valores foram omitidos da tributação.

Observe que o art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90 (tachado acima) tratava do arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários e foi expressamente revogado pelo art. 88, XVIII, da Lei nº 9.430/96. Dessa forma, para fatos geradores a partir de 1º/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários com origem não comprovada, tem vigência única e plena o art. 42 da Lei nº 9.430/96. Com esse novo estatuto, como já assinalado, o depósito bancário com origem não comprovada é presumido rendimento omitido, com incidência da tabela progressiva do imposto de renda.

Nesse novo cenário normativo, não há que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte. **Esta é a hipótese dos autos.** Por uma presunção legal relativa, o depósito com origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda.

Esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, por todos, veja-se o Acórdão nº CSRF/04-00.164, sessão de 13 de dezembro de 2005, relatora a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos



recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996).

Ainda, apenas para argumentar, eventual conflito normativo entre o art. 42 da Lei nº 9.430/96 (presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada) e o CTN/Constituição Federal (definição de renda e proventos de qualquer natureza como hipótese de incidência do imposto de renda) somente poderia ser resolvido no âmbito da declaração de inconstitucionalidade das normas, falecendo competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para o mister. Reconhecer que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 está em antinomia com o art. 43 do CTN, este que define a base de cálculo do imposto de renda (renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda), com a supremacia deste último, significaria afirmar que aquele estaria civado de vício de inconstitucionalidade, já que conflito de leis em terrenos normativos definidos pela Constituição (campo de atuação da lei ordinária e da lei complementar), como no caso vertente, soluciona-se pela apreciação do vetor constitucional do dissenso. Nessa linha, veja-se o REsp nº 650.949-PR, relator o min. Humberto Martins, unânime na 2ª Turma, DJ de 15/02/2007, que restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ART. 130 DO CPC – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – INEXISTÊNCIA DE JUNTADA DOS ACÓRDÃOS PARADIGMAS – CONTRARIEDADE AOS ARTS. 46 E 47 DO CTN – MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL.

1. A Corte a quo não analisou a matéria recursal à luz do art. 130 do CPC. Assim, incidem os enunciados 282 e 356 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

2. A inclusão do frete na base de cálculo do IPI deriva de imposição do art. 15 da Lei n. 7.789/89, que no entendimento deste Tribunal, teria revogado o art. 47 do CTN.

3. Em casos de revogação de lei complementar (CTN) por lei ordinária, reveste-se o conflito de índole constitucional, o que enseja a incompetência do Superior Tribunal de Justiça. Precedente: REsp 209320/DF, Rel. Min. Castro Meira, Relator p/ Acórdão o Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 20.3.2006, p. 224.

Recurso especial não-conhecido.

Dessa forma, reconhecer a supremacia do art. 43 do CTN em face do art. 42 da Lei nº 9.430/96, significaria declarar a inconstitucionalidade desse último dispositivo. E, no caso específico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem aplicação o art. 62 de seu Regimento Interno, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto, norma regimental que tem sede no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, na hipótese em debate, escorreito o lançamento que utilizou a presunção estatuída no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

No caso concreto, o contribuinte traz as seguintes justificativas para a origem dos depósitos bancários:

- todas as movimentações financeiras apresentadas são decorrentes de migração de valores entre contas correntes do contribuinte, e, portanto, não tributáveis. Ainda, por solicitação das gerências dos bancos, costumava movimentar os valores de uma instituição para outro, para incremento do saldo médio, sendo certo que isso não caracteriza rendimentos tributáveis;
- os extratos da conta poupança do Banco Real são os mesmos da conta corrente, posto que se trata de conta remunerada e que aplica o valor do saldo à ordem do titular;
- os créditos bancários são decorrentes dos pagamentos feitos a si pela Herbalife.

Em relação à primeira das argumentações acima, deve-se anotar que a autoridade fiscalizadora asseverou que já efetuara a exclusão de transferências entre contas correntes (fl. 547) e o recorrente não logrou demonstrar quaisquer dos depósitos que remanesceram como omissão de rendimentos que se enquadrassem dentro de sua argumentação. Ademais, em relação ao aumento de saldos médios, trata-se de defesa implausível, notadamente porque não se deve esquecer que na época dos créditos bancários aqui em discussão existia a CPMF, não sendo possível que o contribuinte ficasse transferindo os recursos entre os bancos, pagando CPMF em cada operação.

Com relação aos extratos da conta corrente e de poupança do Banco Real, de mesma numeração (conta corrente – fls. 74 a 218 do anexo II; poupança – fls. 221 a 300 do anexo II), o argumento de que os créditos imputados ao fiscalizado provinham da conta de poupança não pode ser acatado, pois ambas as contas recebiam créditos de recursos, necessariamente não provenientes de uma ou outra. Assim, por óbvio, os créditos feitos na conta corrente oriundos da conta poupança não foram considerados pela fiscalização. Como exemplo, veja-se que o crédito de R\$ 20.978,08, em 07/02/2001, na conta corrente do banco Real (fl. 77 do anexo II), proveniente da conta poupança do Banco Real (fl. 224 do anexo II), não constou do rol dos depósitos de origem não comprovada (fl. 365). Ainda, deve-se evidenciar que a conta poupança em foco recebia valores diretamente, não oriundos da conta corrente, como os pagamentos que o fiscalizado recebia da Herbalife (como exemplo, veja-se o depósito de R\$ 71.832,50, em 05/02/2001 – fl. 432 c/c a fl. 224 do anexo II). Assim, sem qualquer razão o recorrente.

Por fim, deve-se anotar que a autoridade fiscalizadora excluiu todos os rendimentos provenientes da Herbalife do rol da omissão (fls. 432 a 437), no montante global de R\$ 3.985.634,26, nos 04 (quatro) anos-calendário auditados.

Por tudo, sem razão, novamente, o recorrente.

Agora, passa-se à defesa do **item VI** (considerando que o contribuinte não omitiu rendimentos, mas houve apenas inexata prestação de informação na declaração de ajuste anual, não pode o contribuinte sofrer a cominação de juros de mora e multa de ofício).

Diferentemente do asseverado pelo recorrente, a autuação fiscal alicerçou-se na presença de base de cálculo do imposto diferente da confessada pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual, que pode surgir a partir de omissão de rendimentos ou de dedução indevida de despesas. Aqui, repise-se, apenas a glosa de despesas deduzidas indevidamente no

livro caixa teria algum liame com a tese defensiva acima, já que o contribuinte assevera que não omitiu rendimentos. Porém, reduziu indevidamente a base de cálculo do imposto de renda confessado nas declarações de ajuste anual, assenhoreando-se da dedução de despesas indevidas, como demonstrado à saciedade neste voto e no auto de infração em debate, razão que, neste ponto, justificou a autuação fiscal.

No tocante as demais infrações (omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de ganho de capital), o contribuinte deixou de ofertar rendimentos à tributação, reduzindo, igualmente, a base de cálculo do imposto devido.

Assim, sobre a totalidade ou diferença de tributo apurado em procedimento de ofício, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, incide a cobrança do tributo, com o consectário legal (juros de mora e multa de ofício), na forma dos arts. 44 e 62 da Lei nº 9.430/96, combinado com a legislação de regência do tributo.

Por tudo, absolutamente descabido o pedido de afastar os juros de mora e a multa de ofício sobre o caso vertente, já que o imposto foi apurado em procedimento de ofício, devendo ser aplicada a penalidade na forma do art. 142 do CTN.

Agora, passa-se à defesa do item VII (é inconstitucional a correção dos créditos tributários pela taxa Selic, que ter caráter nitidamente remuneratório, e não moratório).

A aplicação dos juros de mora, à taxa Selic, é matéria pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, objeto, inclusive, do enunciado Sumular 1º CC nº 4: *“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”*.

Assim, com espeque no art. 72, *caput* e § 4º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda², aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (DOU de 23 de junho de 2009), deve-se ressaltar que os enunciados sumulares, dos Conselhos de Contribuintes e do CARF, são de aplicação obrigatória nos julgamentos de 2º grau. Dessa forma, não pode prosperar, neste ponto, a irresignação do recorrente.

Por fim, passa-se à defesa do item VIII (a multa de ofício de 150% fere o princípio da proporcionalidade, já que sobeja o tributo lançado. Ainda, fere o princípio da individualização da pena, pois incide abstratamente sobre a conduta do contribuinte, sem qualquer gradação, sendo, pelos dois motivos, inconstitucional, devendo a autoridade julgadora afastá-la).

Inicialmente, deve-se evidenciar que apenas o imposto vinculado à glosa das despesas registradas indevidamente no livro caixa do fiscalizado sofreram a imputação da multa de ofício de 150%, nos anos-calendário 2001 a 2004. As demais infrações foram apenas com a multa de ofício ordinária de 75%.

² Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

§ 1º a §3º Omissis.

§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

Assim, passa-se a discutir a pertinência da multa qualificada de 150% vinculada ao imposto oriundo das glosas do livro caixa do fiscalizado.

Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, que mandava aplicar a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64. Atualmente, a Lei nº 11.488/2007 deslocou a sede da multa qualificada, passando-a para o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, somente exigindo que seja perpetrada as condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 para se impor a multa exasperada. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, como definidos nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

Claramente, a conduta dos autos se subsume à sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. Inegavelmente, o contribuinte perpetró a conduta denominada sonegação, pois agiu dolosamente para impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária, com a utilização de documentos com graves indícios de inidoneidade ideológica, como relatado neste voto, que foram o meio para perpetrar a conduta delituosa, impedindo o conhecimento da autoridade dos fatos geradores vinculados à dedução indevida de despesas no livro caixa.

Agora, novamente, traz-se a conclusão da autoridade fiscalizadora, quando entendeu cabível o exasperamento da multa de ofício (fl. 545), *verbis*:

Conforme relatado no item que trata do motivo de glosa “23 – Documento eivado de falsidade ideológica”, não resta dúvida de que naqueles 03 casos (Antônio Furtado Oliveira – ME, Copyflo Editora e Comércio Ltda. e Osnildo Amorim Júnior & Cia Ltda. – EPP) o Sr. Pedro Gordalina Cardoso se valeu de documentos inidôneos para deixar de pagar tributo ou então restituir valores indevidos. Desta forma, efetuamos a glosa de despesas com Livro Caixa aplicando a multa de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em virtude da inequívoca tentativa de fraude levada a efeito pelo contribuinte para eximir-se de tributação de sua responsabilidade, mediante a utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos.

Ora, comprovou-se à saciedade que as notas fiscais emitidas pela empresa Antonio Furtado Oliveira-ME eram “calçadas”, “frias”, representando grande parte das despesas deduzidas pelo recorrente em seu livro caixa (para uma dedução de R\$ 415.751,60, R\$ 528.500,73, nos anos-calendário 2001 e 2002, o contribuinte utilizou um montante de R\$ 200.000,00, em cada ano, com origem contaminada), sendo, inclusive, os originais apreendidos, compondo o processo de representação fiscal para fins penais. Ainda, no ano-calendário 2003, o contribuinte ancorou-se em recibos pretensamente emitidos pela empresa Copyflo Editora e Comércio Ltda, em montante expressivo (e com o mesmo serviço pretensamente contratado à empresa Antonio Furtado Oliveira-ME), os quais foram rechaçados pela empresa Copyflo Editora, a indicar que o contribuinte continuava a perpetrar a conduta dolosa similar a dos anos-calendário 2001 e 2002. Dessa forma, absolutamente correta o

exasperamento da multa de ofício que incidiu sobre o imposto oriundo da glosa das despesas registradas indevidamente no livro caixa, nos anos-calendário 2001 a 2003.

Entretanto, deve-se reconhecer que o contribuinte não perpetrou no ano-calendário 2004 as mesmas condutas dos anos precedentes. Ora, na conduta do ano-calendário 2004, não foi comprovada iniludivelmente a utilização de qualquer documento falso, e, portanto, não pode sofrer a mesma pena dos anos antecedentes, quando se demonstrou a utilização de despesas dedutíveis expressivas lastreadas em documentos com graves indícios de inidoneidade ideológica.

No ano-calendário 2004, no ponto em discussão, o montante glosado foi uma pequena fração da glosa dos anos antecedentes (R\$ 8.250,00 e R\$ 11.900,00, em 26/02/2003, recibos emitidos pela empresa Osnildo Amorim Júnior & Cia Ltda-EPP, CNPJ-02.259.176/0001-98, referentes a serviços de sonorização e iluminação), em serviço diverso daqueles que deram origem às condutas fraudulentas antecedentes, sendo que a empresa até confirmou a emissão dos recibos, porém declarou que não emitiu notas fiscais, que recebeu o montante em espécie, que não há registro em sua contabilidade da transação comercial e que não tinha conhecimento do local onde os serviços foram prestados (fl. 536). Assim, a autoridade fiscal efetuou a glosa em decorrência da falta de comprovação dos serviços e do efetivo pagamento dos valores envolvidos, porém aqui não houve a interposição de documentos comprovadamente fraudulentos, mas, em linha de princípio, apenas uma despesa registrada no livro caixa em que o contribuinte não logrou, adequadamente, fazer a prova de sua efetiva prestação ou pagamento. Ademais, repise-se, a glosa em debate (R\$ 20.150,00) representou diminuta parcela da glosa total no ano-calendário 2004 (R\$ 310.993,94), a indicar a desproporção na penalização exasperada sobre todo o imposto apurado neste ano.

Assim, deve-se reduzir a multa qualificada do ano-calendário 2004 de 150% para 75%.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar invocada e, no mérito, DAR parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa de ofício vinculada ao imposto oriundo da glosa de despesas do livro caixa do ano-calendário 2004 de 150% para 75%.

Giovanni Christian Nunes Campos

