



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo n.º : 18471.001288/2002-29
Recurso n.º : 136.404
Matéria : IRPF - EX: 1998, 1999 e 2000
Recorrente : REGINA MARIA MOYSES CACCIOLA
Recorrida : 3º TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 20 de outubro de 2005.
Acórdão n.º : 102-47.153

PROVA ILÍCITA – Os documentos obtidos por meio de ação judicial, disponibilizados à administração tributária para fins de investigação de ilícito criminal, constituem provas a instruir o processo administrativo fiscal de pessoas ligadas ou de possível vinculação.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – A quebra de sigilo bancário, via judicial não pode constituir motivo ao cerceamento à defesa na esfera administrativa, uma vez que integra ação distinta.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS OMITIDOS – ALUGUÉIS – Informado pelo sujeito passivo, durante o procedimento, que a origem de depósitos bancários correspondia a pagamento de aluguéis, não se admite alteração desta, após o lançamento, se desprovida de outras provas em contrário.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS E CRÉDITOS BANCÁRIOS - Presume-se a existência de rendimentos tributáveis omitidos, em igual valor à soma dos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, na forma do artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996.

DECLARAÇÃO INEXATA – RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS – Os pagamentos decorrentes de Instrumento Particular de Reconhecimento de Obrigação têm natureza tributável pela falta de subsunção a normas de isenção e ausência de características que possibilitem situá-los externamente ao campo de abrangência do fato gerador do imposto de renda.

DEDUÇÕES – DESPESAS MÉDICAS – Os pagamentos por serviços médicos podem ser admitidos como deduções quando corresponderem a tratamento para o próprio declarante ou seu dependente, na forma do artigo 8º, II, § 2º, II, da lei nº 9.250, de 1995.

MULTA ISOLADA – PENSÃO ALIMENTÍCIA – PERCEPÇÃO EM BENS – Conforme disposto no artigo 54, do Decreto nº 3.000, de 1999, a percepção de pensão alimentícia judicial acumulada, pelo recebimento de bem imóvel de valor equivalente, não se encontra subsumida à regra de antecipação do Imposto de Renda.

MULTA ISOLADA – ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO – A penalidade pela falta de antecipação do Imposto de Renda decorrente da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

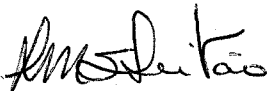
Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

percepção de rendimentos de pessoas físicas não pode ser cumulativa com aquela destinada a punir o não pagamento do saldo de tributo apurado no mesmo procedimento de ofício, quando este último absorve a base de cálculo da primeira.

Preliminares rejeitadas.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REGINA MARIA MOYES CACCIOLA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, por maioria, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência da multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz que mantém a multa isolada em relação ao item 8 do Auto de Infração.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2005



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (SUPLENTE CONVOCADA), SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Recurso nº : 136.404
Recorrente : REGINA MARIA MOYES CACCIOLA

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do sujeito passivo com a exigência de crédito tributário em montante de R\$ 1.342.737,82, formalizado por Auto de Infração, de 22 de julho de 2002, fls. 816 a 834, v-IV, e resultante de diversas infrações identificadas pela Autoridade Fiscal na verificação efetuada junto às declarações de ajuste dos anos-calendário de 1.997, 1998 e 1999, da pessoa física fiscalizada e pelas informações obtidas com terceiros, como seguem a seguir descritas, em síntese, e fundamentadas :

(a) omissão de rendimentos de aluguéis relativos aos meses de março, abril, maio, novembro e dezembro do ano-calendário de 1999, em montante de 2.550,00, R\$ 2.600,00, R\$ 2.500,00, R\$ 2.600,00 e R\$ 2.600,00, respectivamente. Fundamentação legal nos artigos 1.º a 3.º e 8.º da lei n.º 7.713, de 1988, 1.º a 4.º da lei n.º 8.134, de 1990, 21 da lei n.º 9.532, de 1997, 49, 106, IV, 109 e 111, estes últimos do Decreto n.º 3.000, de 1999.

(b) Omissão de rendimentos com característica de pensão alimentícia judicial, complementar, por força de Contrato de Reconhecimento de Dívida firmado com o ex-marido Salvatore Alberto Cacciola, em 21 de maio de 1997, nos meses de maio, julho, agosto a outubro e dezembro desse ano, janeiro, março a dezembro do ano-calendário de 1998, fevereiro a maio do ano-calendário de 1999, em valores identificados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 818/819. Fundamentação legal nos artigos 1.º a 3.º e 8.º da lei n.º 7.713, de 1988, 3.º e 11 da lei n.º 9.250, de 1995, 44 da lei n.º 9.430, de 1996, 21 da lei n.º 9.532, de 1997 e 55, V, do Decreto n.º 3.000, de 1999.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

(c) Omissão de rendimentos caracterizada por acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses de março e abril do ano-calendário de 1997, em valores de R\$ 109.873,41 e R\$ 8.720,06, respectivamente. Enquadramento legal: Artigos 1.º a 3.º e 8.º da lei n.º 7.713, de 1988, 1.º e 2.º da lei n.º 8.134, de 1990, 1.º, 3.º e 11 da lei n.º 9.250, de 1995.

(d) Glosa de dedução por despesas médicas consideradas não comprovadas, em valores de R\$ 100,00 no ano-calendário de 1998, e de R\$ 43.650,00, em 1999. Fundamentação legal nos artigos 11, § 3.º do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943; art. 8.º, II, "a" da lei n.º 9.250, de 1995; art. 8.º, § 2.º, I e II e art. 35 da lei n.º 9.250, de 1995 e art. 73 e 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

(e) Glosa de dedução por doações não incentivadas em valores de R\$ 180,00, no ano-calendário de 1997, R\$ 120,00, em 1998, e R\$ 110,00 em 1999. Fundamentação legal nos artigos 12 da lei n.º 9.250, de 1995 e artigos 90, § único, 92 e 93 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

(f) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, nos meses de Janeiro a Dezembro do ano-calendário de 1997, janeiro, e março a dezembro de 1998, janeiro a novembro de 1999. Fundamentação legal nos artigos 3.º e 11 da lei n.º 9.250, de 1995, 42 da lei n.º 9.430, de 1996, 4.º da lei n.º 9.481, de 1997, 21 da lei n.º 9.532, de 1997 e 849 do RIR/99, Decreto n.º 3.000, de 1999.

(g) Recolhimento de tributo a destempo, em valor de R\$ 90.000,00, sem a devida multa de mora. Fundamentação legal nos artigos 44, I, §1.º, II da lei n.º 9.430, de 1996 e 957, § único, II do Decreto n.º 3.000, de 1999.

(h) Falta de recolhimento da antecipação do tributo pela percepção de rendimentos de outras pessoas físicas, vulgo carnê-leão, nos meses de maio, julho a outubro e dezembro do ano-calendário de 1997, janeiro a dezembro de 1998, fevereiro a maio e novembro e dezembro de 1999, conforme constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 824 e 825. Fundamentação legal



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

nos artigos 8.º da lei n.º 7.713, de 1988, 43, 44, §1.º, III, e 61 §§ 1.º e 2.º da lei n.º 9.430, de 1996, e 957, § único e III do RIR/99.

A contribuinte concedeu poderes aos patronos Silvania Conceição Tognetti, Juliana Gueiros, Demian Guedes e Vivian Casanova de Carvalho, OAB/RJ n.º 79.963, 109.371, 114.507, e IFP/RJ n.º 06056807-8, respectivamente, e estes interpuseram peça impugnatória, fls. 887 a 939, v-IV, na qual concordaram com as infrações descritas no Auto de Infração - item 5 – dedução não incentivada à entidade Pró Marte – e item 4 – despesas médicas, R\$ 100,00, pagas ao Dr. Ruy Correa Vieira, no ano de 1998.

Informaram que o sujeito passivo efetuou pagamentos para quitar o tributo devido, em valores de R\$ 113,00, R\$ 123,24 e de R\$ 54,65, e extinguir o correspondente crédito tributário.

Na seqüência protestaram contra a referida exigência argüindo questões impeditivas da eficácia do feito e quanto ao mérito, pela inexistência das infrações cometidas, manifestação que foi acolhida parcialmente, por unanimidade de votos do respeitável colegiado julgador da 3ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro, conforme Acórdão DRJ/RJO II nº 2.741, de 28 de maio de 2003, fl. 1041 a 1068, v-IV.

Nesse ato, afastadas as questões preliminares, e quanto ao mérito, foi considerada indevida a exigência na parte que tem por base o acréscimo patrimonial a descoberto, contestado pelos impugnantes com suporte na falta de apropriação da importância de R\$ 150.300,00 doados pelo ex-cônjuge em março/1997.

Essa quantia foi acolhida como recurso disponível do sujeito passivo, uma vez que a transferência de moeda, sem tributação, era possível, na época, em razão da permanência do vínculo matrimonial, e, também, porque comprovada a existência do débito na conta-corrente do ex-cônjuge e o ingresso da mesma importância na conta da impugnante.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Conseqüência desse entendimento foi a eliminação dos acréscimos patrimoniais verificados nos meses de março e abril do ano-calendário de 1997.

As demais infrações foram mantidas no referido julgamento.

Em seguida, o sujeito passivo concedeu poderes ao seu patrono Marcelo de Lima e Silva Borzino, OAB/RJ 95.847, que interpôs recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes para contestar a decisão de primeira instância, com argumentos, que serão relatados em síntese, na mesma ordem utilizada.

1. PROVA ILÍCITA - CONTRATO DE RECONHECIMENTO DE OBRIGAÇÃO

Alegado que a decisão de primeira instância não conteve análise da decisão judicial na qual determinada a busca e apreensão de documentos, e que essa providência possibilitaria constatar a ilicitude da prova fundada no citado contrato.

Transcrito trecho da petição efetuada pelo Ministério Público Federal para obtenção do Mandado de Busca e Apreensão, no qual o objeto a ser alcançado é o levantamento de provas da existência de crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, tipificados nos artigos 4.º e 23 da lei n.º 7.292, de 1996, praticados pelos sócios dos Bancos Marka e Fontecindam, fl. 1085, v-IV.

Concluído, então, pela defesa, que tal objeto não permitiria trazer a prova para compor exigência contra o sujeito passivo, uma vez que o Instrumento Particular de Reconhecimento de Obrigação firmado entre os cônjuges não tem qualquer relação com crimes contra o sistema financeiro nacional.

No julgamento de primeira instância não foi analisada essa questão, mas incluída naquela voltada ao sigilo bancário.

A incidência teria sido mantida com suporte na descrição das circunstâncias em que tal documento chegou à fiscalização, sendo admitido como



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

possuindo uma chancela do tipo "selo de qualidade" em face de ter sido remetido pela Justiça Federal, condição que lhe permitiria ser usado no feito administrativo.

Com suporte no princípio da moralidade e do devido processo legal, lembrado que a Administração Tributária tem a obrigação de verificar a prestabilidade de qualquer documento destinado a compor o processo.

2. PROVA ILÍCITA - EXTRATOS BANCÁRIOS.

Entendimento no sentido de que os extratos bancários enviados pela Justiça Federal constituíram prova ilícita.

Compôs este questionamento a necessidade da valoração e legitimidade pela autoridade fiscal para a juntada de documentação ao processo.

Justificada a posição com citação contida na peça impugnatória na qual afirmado que *"O sigilo bancário da Impugnante foi afastado em manifesta afronta aos princípios constitucionais da publicidade, do devido processo legal e do contraditório, tornando ilícita a prova que instrui e fundamenta a autuação"*, motivação que serviu, também, para ponderar sobre a presença de vícios no processo de quebra do sigilo bancário no âmbito da esfera judicial e que a autoridade administrativa poderia ter avaliado a "adequação" daquele meio de prova ao processo fiscal.

Argumentado que os limites da lide judicial centrada nos crimes contra o sistema financeiro nacional foram alargados e estendidos para a verificação fiscal da pessoa física. Assim, seu entendimento pauta pela impropriedade na utilização de tais extratos bancários em processo distinto da pessoa física do envolvido.

3. AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

A defesa voltou-se contra a exigência de tributo sobre aluguéis, que teve suporte na resposta às Intimações de 11/05/2001 e de 03/07/2001, na qual afirmado pelo sujeito passivo a respeito da origem de alguns dos depósitos corresponder a aluguéis recebidos.

No entanto, na impugnação e neste protesto, afirmado que o sujeito passivo recebia aluguéis dos imóveis localizados na Av. das Américas, 3333, sala 1214, e de outro na Rua Francisco Otaviano, 15, bloco 1, ap. 901, rendimentos que foram declarados e devidamente oferecidos à tributação.

Assim, teria o sujeito passivo confundido esses valores com depósitos efetuados em sua conta-corrente, entendimento que motivou a informação incorreta ao Fisco e a conseqüente imposição tributária como se os depósitos de referência tivessem origem em aluguéis de outros imóveis, o que tornaria a incidência sem qualquer fundamento.

**4. LANÇAMENTO DO IRPF COM BASE EM DEPÓSITOS
BANCÁRIOS.**

Na parte tocante aos depósitos bancários, a defesa reconhece a legalidade da imposição decorrente do artigo 42 da lei n.º 9.430, citada, mas entende que a presença de vínculo entre esses valores e a efetiva utilização da renda deve ser externada pelo Fisco.

**5. OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM CARACTERÍSTICAS DE
PENSÃO ALIMENTÍCIA.**

Considerada incorreta a tributação dos pagamentos decorrentes do Instrumento Particular de Reconhecimento de Obrigação, fls. 782 a 785, v-IV,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

firmado entre o sujeito passivo e seu ex-esposo, porque se tratavam de doações continuadas a fim de manter o poder aquisitivo da pessoa fiscalizada.

Válido esclarecer neste ponto do relato sobre algumas das características desse acordo.

O referido contrato tem data de concretização em 21 de maio de 1997.

Observa-se na cláusula 1.1. a obrigação *vitalícia* de Salvatore Alberto Cacciola pagar à contribuinte: (a) mensalmente, a quantia de R\$ 17.000,00, e (b) a quantia equivalente ao mínimo de 10% (dez por cento) da renda auferida pela outra parte sobre todas as suas participações societárias diretas e indiretas, semestralmente, pelo prazo de 5 (cinco) anos, em janeiro e julho de cada ano.

A "Cláusula Segunda" tem como objeto a Correção monetária.

Em 2.1. é previsto reajuste da quantia fixada na cláusula primeira pela variação do IGP-M da FGV; em 2.2. o critério de correção mensal ou a periodicidade mínima prevista em lei.

A cláusula quinta trata da multa e dos juros. Em 5.1. a não observância do prazo estipulado enseja o pagamento de multa compensatória de 10% sobre os valores devidos e juros de 1% ao mês.

A cláusula 6.^a do referido contrato versa sobre o inadimplemento e a execução: "6.1. *No caso de inadimplemento do primeiro contratante no pagamento das quantias estabelecidas na cláusula primeira, itens "a" e "b", do presente instrumento, a segunda contratante poderá promover a sua execução, nos termos do art. 585, inciso II, do Código de Processo Civil.*"

O contrato possui duas testemunhas devidamente identificadas e contém anotação "meb/cont-97-1/sacre.doc" no canto inferior direito.

Como se observa dos termos desse ajuste, trata-se de uma obrigação de Salvatore Alberto Cacciola à esposa, não sendo possível a identificação de sua natureza.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Argumenta a defesa no sentido de que : (a) os valores ora tratados não foram fixados em acordo judicial, condição esta que permitiria a respectiva dedução por parte do obrigado a pagá-las caso fosse implementada. (b) tais valores não foram efetivamente deduzidos pelo Sr. Cacciola; (c) essas verdadeiras doações foram regularmente declaradas tanto pela recorrente como por seu ex-marido; (d) o objeto do referido contrato não é vedado; e, por fim, (e) tais valores foram oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual – DAA do Sr. Cacciola.

Alegado, ainda, que a fundamentação legal utilizada pelo colegiado no julgamento *a quo* é contraditória em sua base, porque de um lado postula a busca da verdade material, e de outro, apegase à forma do contrato para descaracteriza-lo como doação.

Nessa linha, dois teriam sido os equívocos cometidos no referido julgamento: o primeiro estaria localizado no elemento essencial da doação, na tentativa de descaracterizar o contrato em discussão, o segundo, no apego ao rigor da forma jurídica para ignorar a essência deste mesmo pacto.

Quanto ao primeiro, lembrou o recorrente que o direito privado ao prescrever uma determinada forma em lei, o faz para limitar as vontades das partes, sendo por isso mesmo nulas as cláusulas contratuais que eventualmente violem tais regras.

Inquirido quanto à essencialidade da multa e dos juros contratuais, ou mesmo sobre o caráter de título executivo extra judicial. Considerado que o elemento essencial é a transferência de recursos do marido para a ex-esposa, a título gratuito.

Do lado econômico, alegado existirem vários documentos a comprovar a natureza de doação do contrato, especialmente pelo fato de que os valores pactuados foram oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual - DAA de Salvatore Alberto Cacciola.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Por último, citada a ausência de prova da natureza de pensão alimentícia suplementar, o que conduziu a incidência tributária a ter suporte em presunção inidônea.

6. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS

Quanto ao recibo emitido pela clínica One Day Clinic – Clínica Cirúrgica Ltda, fl. 1.002, informado que houve erro na data, pois efetivamente os serviços foram pagos em agosto de 1999 e não no ano de 2000, motivo para que esse valor constitua dedução no primeiro citado.

Argumentado que *“Como erros materiais não influem na apuração do tributo, não se pode punir o contribuinte por qualquer equívoco na documentação por ele obtida e guardada, como determina a lei.”* e concluído pela improcedência da autuação fiscal quanto a esse item.

Não foram juntados documentos para comprovar o referido engano.

Reiterada, também, a posição externada em primeira instância quanto à glosa das despesas médicas junto a Jorge Jaber Clínica Psicoterapia Ltda, fls. 959 a 1.000, e contestada a exigência de comprovação do efetivo pagamento, entendida indevida, uma vez que a documentação comprobatória da despesa teria sido aceita.

Haveria engano cometido pela autoridade fiscal porque desconsiderou notas fiscais de prestação de serviço da empresa citada em nome de seu ex-marido, que foram alteradas conforme comunicação titulada “Documentos Fiscais de Comunicação de Incorreções”, anexas aos documentos, nos quais o cliente responsável pelo pagamento é este sujeito passivo.

7. DA FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

A questão tem referência no item 7 do Auto de Infração "Demais infrações sujeitas a multas isoladas – Falta de recolhimento da multa de mora", fl. 823.

Essa parte do feito contém imposição de penalidade de ofício pelo atraso no pagamento de R\$ 90.000,00, a título de antecipação do IR que deveria ter sido efetuada em Fevereiro/99 em razão do acordo firmado com o ex-marido para a quitação de toda a pensão alimentícia a ser paga no futuro, estimada em R\$ 600.000,00, e considerada recebida com a entrega da Fazenda Mombaça, por esse valor acrescido de pagamento de R\$ 130.000,00 como parte do preço, de R\$ 730.000,00, conforme escritura de promessa de compra e venda, fls. 765 a 768, v-IV.

Alegado que a efetiva percepção da pensão alimentícia somente ocorreu com a transferência formal do imóvel por escritura de compra e venda lavrada em março/99, fls. 769 a 772, v-IV, e não quando consubstanciada a promessa de compra e venda. E, aditado, que a transferência não produziria efeitos jurídicos enquanto não homologado o acordo pela justiça.

Argumentos, reiterados da peça impugnatória, quanto à aplicabilidade da denúncia espontânea ao ato de recolher o tributo antes de qualquer atitude do Fisco, na forma do artigo 138, do CTN. Ensinamentos de Hugo de Brito Machado (em Revista Dialética de Direito Tributário nº 61, "Exclusão da responsabilidade tributária pela denúncia espontânea da infração") nos quais o autor discorre sobre valores e fatos declarados e o pagamento a destempo mas *espontâneo* antes da ação de cobrança da administração tributária, ato que permitira também o afastamento da multa moratória.

No mesmo sentido, diversos julgados administrativos dos colegiados de Câmaras dos E. 1º e 2º Conselhos de Contribuintes. Também o Eresp 200479/PR, no qual foi relator o Min. Paulo Gallotti, DJ de 13/8/2001.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Complementada a argumentação na peça recursal, com interpretação do texto legal relativo à penalidade isolada no sentido de que somente poderia incidir sobre a parte do tributo não recolhida.

E, como exemplo, o recolhimento de R\$ 1.000.000,00 a título de carnê-leão, com um dia de atraso, que se apanhado pelo Fisco implicaria em uma penalidade de R\$ 750.000,00, o que em seu entender caracterizaria um "roubo".

8. DAS DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS À MULTA DE MORA.

A exigência de penalidade sobre as antecipações do tributo relativas aos rendimentos considerados percebidos de pessoas físicas – vulgo carnê-leão – não seria legal porque já inserida no contexto da multa de ofício.

Entendimento no sentido de que a lei n.º 9.430, de 1996, em seu artigo 44 trata de hipóteses de penalidades excludentes, situação que não admite aplicação cumulativa de penalidades.

Finalizada a peça recursal com solicitação de acolhimento das preliminares suscitadas, e que, caso estas não sejam acolhidas, pedido pela insubsistência do feito quanto ao mérito pelos motivos elencados e a anulação da parte tocante à multa isolada sobre o valor do tributo.

O arrolamento de bens não consta do processo, no entanto foi informado na tela online do sistema PROFISC, fl. 1013, na petição de fls. 1019 e 1020 e no despacho de fls. 1112-V-IV, motivo para que considere o processo devidamente instruído.

Submetido a julgamento nesta E.Câmara em 4 de novembro de 2003, decidiu-se pela conversão em diligência para que novos esclarecimentos e documentos instruísem o processo no sentido de permitir melhor formar a convicção a respeito das situações fáticas correspondentes a cada exercício verificado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Para melhor esclarecer, transcreve-se parte final da Resolução nº 102-2.155, fls. 1.117 a 1.149, v-IV.

“1. instruir o processo com a documentação que demonstre o encaminhamento e a origem do Contrato de Reconhecimento de Obrigação e, em sendo confirmada a remessa pelo Poder Judiciário, externar sob qual finalidade foi encaminhado à Administração Tributária.

2. Diligenciar junto à fonte emissora dos recibos médicos emitidos em nome do ex-marido, clínica Jorge Jaber Clínica de Psicoterapia Ltda, objeto da glosa efetuada pela Autoridade Fiscal, para obter a confirmação da autoria dos pagamentos e os comprovantes da entrega do respectivo numerário.”

Atendida a solicitação, verifica-se, conforme despacho da Autoridade Fiscal responsável pelo trabalho, fl. 1.223, que, de acordo com Ofício 0043.000778-7/2005, da Sexta Vara Federal Criminal, de 10 de maio de 2005, fl. 1.222, v-IV, o referido contrato foi encaminhado pela Justiça Federal no ano de 2000, e que foi obtido mediante apreensão de documentos na residência de Salvatore Alberto Cacciola por força do Mandado de Busca e Apreensão nº 07/99, deferido por aquele juízo.

Na seqüência, informado que a clínica Jorge Jaber Clínica de Psicoterapia Ltda, apesar de prestar informações em atendimento à Intimação da unidade de origem, não indicou a efetiva fonte pagadora das notas fiscais, mas em seu comunicado informou que os serviços foram prestados para o atendimento de MILENA CACCIOLA, pessoa não dependente do sujeito passivo no ano-calendário de referência.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relato

Trata-se de retorno de diligência requerida na Resolução nº 102-2.155, de 4 de novembro de 2003, fls. 1.117 a 1.149, v-IV.

Os aspectos preliminares, potenciais inibidores da seqüência processual, foram objeto de verificação no julgamento anterior, no entanto, considerando a composição do colegiado e que este é um novo julgamento, conveniente nova análise de todos os questionamentos postos na peça recursal.

Foram levantados dois aspectos preliminares:

(1) ilicitude da prova caracterizada por um contrato denominado "Instrumento Particular de Reconhecimento de Obrigação", fl. 782, v-IV, que não teria sua forma de obtenção externada no processo, e, também, porque decorrente de apreensão de documentos em ação havida por ordem dos Mandado de Busca e Apreensão junto ao Banco Marka, com objeto distinto da verificação junto a esta pessoa física; e

(2) ilicitude dada pela forma como obtidos os extratos bancários, porque por meio de decisão judicial em que determinada quebra do sigilo para o fim de investigar irregularidades no Sistema Financeiro Nacional. Então, mesmo que autorizado o uso desses dados para a Administração Tributária essa determinação teria sido irregular, uma vez que a pessoa fiscalizada não tinha relação com o objeto da ação judicial. Acrescentado que a peça impugnatória já conteve os aspectos de ilegalidade dessa ação porque somente conhecida pelo sujeito passivo no momento em que tomou ciência da notificação do Fisco. Ofensa, então, aos princípios constitucionais da publicidade, do devido processo legal e do contraditório, tornando ilícita a prova que instrui e fundamenta a autuação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

A seguir, examina-se individualmente cada um deles, sobrepondo-se a posição do julgamento em primeira instância para que melhor seja visualizada a situação concreta.

1. Prova ilícita

Verifica-se que o respeitável colegiado de primeira instância decidiu pela licitude dessa prova considerando que os Mandados de Busca e Apreensão decorreram de suspeitas de apuração de ilícitos, oriundas de operações, junto ao Banco Central do Brasil, de instituições financeiras dentre as quais figura o Banco Marka, da qual a impugnante, inclusive, era sócia, conforme consta de sua declaração de bens, fl. 128, v-I.

Nesse voto, foi lembrado que o Termo de Verificação Fiscal - TVF conteve esclarecimento sobre a espécie do contrato como de "Reconhecimento de Obrigação", e que este foi encaminhado à fiscalização pela Justiça Federal, fato que permitiu considerar que a existência de algum impedimento contra sua utilização levaria o Poder Judiciário a não o enviar à Administração Tributária.

No conjunto de documentos juntados à peça impugnatória sob o título "Doc. 04", fls. 950 a 957, v-IV, encontram-se cópias da petição efetuada pelo MPF para a Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, fls. 951 a 953, e da decisão proferida pela MM Juíza Federal Titular da 6.^a Vara Federal Criminal, fls. 954 e 955, v-IV.

No primeiro citado, verifica-se que o objeto da petição não se restringiu aos crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, mas também àqueles voltados contra a Administração Pública. Transcreve-se parte do texto que explicita essa posição:

"Ao que tudo indica, há graves indícios do cometimento de crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e a Administração Pública, principalmente ante o teor explosivo de matéria veiculada na Revista



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Veja, desta semana (em anexo), noticiando forte esquema de corrupção instalado na cúpula do BACEN, consistente na venda de informações privilegiadas ao FONTECINDAM e ao BANCO MARKA, consoante se extrai de alguns trechos abaixo colacionados (...)"

O segundo, que expressa a decisão autorizatória da busca e apreensão, contém determinativo no sentido de que fossem apreendidos documentos e quaisquer objetos necessários à prova dos crimes previstos nos artigos 4.º e 23 da lei n.º 7.492, de 1986⁽¹⁾, ou elemento de convicção, nos termos do art. 240, "e" e "h" do CPP².

Ressalte-se que essa documentação foi juntada pela impugnante.

O processo contém cópia do referido contrato, autenticada pela Justiça Federal em 22/04/99, com carimbo da Comissão Parlamentar de Inquérito – Requerimento n.º 127/99 – SF, e rubrica do secretário, em todas as páginas, fls. 782 a 785 – v-IV, no entanto, não foi instruído com o documento que a havia encaminhado ao fisco.

Verifica-se que o TVF, fl. 835, v-IV, contém informação sobre o encaminhamento do dito contrato pela Justiça Federal.

A decisão colegiada de primeira instância não conteve menção à origem do referido documento no processo, apenas faz referência ao documento apresentado pela impugnante e à citação contida no TVF.

1 Lei n.º 7.492, de 1986 - Art. 4º Gerir fraudulentamente instituição financeira:

Pena - Reclusão, de 3 (três) a 12 (doze) anos, e multa.

Parágrafo único. Se a gestão é temerária:

Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 8 (oito) anos, e multa.

Art. 23. Omitir, retardar ou praticar, o funcionário público, contra disposição expressa de lei, ato de ofício necessário ao regular funcionamento do sistema financeiro nacional, bem como a preservação dos interesses e valores da ordem econômico-financeira:

Pena - Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

² CPP – Decreto-lei n.º 3.689, de 1941 - Art. 240. A busca será domiciliar ou pessoal.

§ 1.º Proceder-se-á à busca domiciliar, quando fundadas razões a autorizarem, para: (...)

e) descobrir objetos necessários à prova ou à defesa do réu; (...)

h) colher qualquer elemento de convicção.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Então, considerando a contestação posta pelo recorrente a respeito desse documento, o julgamento *a quo* foi convertido em diligência sendo esta dúvida incluída como uma das verificações a executar.

Conforme Ofício 0043.000778-7/2005, da MM Juíza Federal Ana Paula Vieira de Carvalho, fl. 1.222, v-IV, o referido Instrumento Particular de Reconhecimento de Obrigação, firmado em 21 de maio de 1997, entre Salvatore Alberto Cacciola e Regina Maria Moyses Cacciola, foi apreendido na residência do primeiro citado por força do Mandado de Busca e Apreensão nº 7/99, e encaminhado à Administração Tributária no ano 2000.

Esse comunicado supre a deficiência processual relativa à origem da prova.

A questão quanto à inserção deste sujeito passivo no âmbito da verificação de seu ex-marido, decorre da necessidade do levantamento fiscal de todos os possíveis envolvidos nos crimes contra a ordem tributária, compondo esse rol os parentes mais próximos, amigos, empregados, entre tantos que poderiam desenvolver relações econômicas com o principal envolvido, avaliados, necessariamente, dados significativos para a possibilidade da ligação criminal.

A verificação da DAA é uma consequência direta da situação citada, enquanto a apuração de outras irregularidades decorre da prevalência do princípio da legalidade³ a que adstritos os servidores públicos.

Ou seja, embora da análise da referida declaração possa não resultar provas da participação do sujeito passivo com crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, eventualmente praticados pelo principal suspeito, a constatação de outras infrações tributárias obriga o funcionário público a corrigi-las, uma vez que sua atividade decorre da lei e a ela é vinculada⁴.

³ CF/88, artigo 37.

⁴ Lei nº 5.172, de 1966 – CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Permitido, então, concluir pela licitude da referida prova e decidir por rejeitar o pedido do recorrente.

2. Obtenção Irregular Dos Extratos Bancários – Prova Ilícita

O respeitável colegiado de primeira instância afastou essa prejudicial com suporte na autorização judicial contida na decisão proferida em 23/08/2000 pelo MM Juiz Federal Substituto da 6.^a Vara Criminal, nos autos da Medida Cautelar de Afastamento do Sigilo Bancário (fls. 786 a 799, v-IV), processo judicial de referência n.º 2000.5101509075-7.

Nesse voto, transcrito trecho da mencionada decisão para evidenciar que a mesma não deixa dúvidas quanto à licitude da utilização das provas consubstanciadas pelos extratos bancários. Nessa decisão, a autoridade judicial refere-se expressamente à contribuinte, o que afasta a hipótese do direcionamento genérico.

Verifica-se que os extratos bancários foram obtidos mediante autorização judicial expedida no processo 2000.51.01509075-7, do qual consta cópia da decisão às fls. 786 a 799, v-IV.

Nesse documento, informados motivos de tal ordem, que não se restringem ao Sistema Financeiro Nacional considerando a extensão dos efeitos de eventual crime nessa área. Cita-se alguns trechos da motivação:

“Aduz o Parquet Federal em seu bem fundamentado requerimento de fls. 02/25, que paralelamente às investigações efetuadas pela Polícia Federal que ensejaram a propositura da ação penal n.º

a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

99.046981-0 perante este Juízo, foi constituído pela Receita Federal um grupo de Auditores Fiscais para verificação da situação fiscal de contribuintes suspeitos de envolvimento nos ilícitos apurados.

Alega o MPF que tal medida se mostrou necessária eis que os crimes investigados envolveriam vultosas quantias, as quais por serem produto de ilícito poderiam não ser corretamente registradas e declaradas pelas pessoas envolvidas, acarretando, assim, sonegação tributária.

Em razão do trabalho do grupo de Auditores Fiscais, o Superintendente da Receita Federal encaminhou ao MPF ofício instruído com relatórios das fiscalizações em andamento, representando pelo afastamento do sigilo das operações bancárias de diversos contribuintes, como diligência necessária para continuação das investigações e visando uma completa apuração dos fatos. (...)

Os relatórios elaborados pelas diligentes Autoridades Fiscais e o bem fundamentado requerimento do Ministério Público Federal demonstram, claramente, a necessidade do afastamento do sigilo bancário como diligência imprescindível para a apuração de eventual prática de fatos delituosos e identificação de seus autores.

Tal medida excepcional se justifica, na medida em que visa a apuração de delitos graves e a proteção de bens jurídicos como: o *sistema financeiro nacional e a ordem econômica*, fontes de promoção do desenvolvimento equilibrado do País e instrumentos de realização da justiça social, que devem servir aos interesses da coletividade, tal como dispõem os artigos 170 e 192 da Constituição da República."

Além desse documento, verifica-se, às fls. 801 e 802, que a cópia do ofício nº 1.457/2001-C da MM juíza federal Ana Paula Vieira de Carvalho foi dirigida ao Unibanco União de Bancos Brasileiros SA e teve por objeto os dados bancários deste sujeito passivo e de seu cônjuge, situação que demonstra a extensão da quebra de sigilo bancário ao sujeito passivo.

Postos tais esclarecimentos, verifica-se que o fato de o sujeito passivo não ter relação com o Sistema Financeiro Nacional não constitui ilegalidade na quebra do seu sigilo bancário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Como explicitado no texto transcrito da decisão judicial, regra geral um crime contra o sistema financeiro nacional não se restringe a uma pessoa, mas a um grupo de pessoas, e, para que seja devidamente configurado, necessário que a investigação criminal desenvolva-se conjuntamente com a fiscal e sobre um grupo de pessoas que possam estar envolvidas.

A análise das declarações de ajuste anual das pessoas físicas constitui passo decisivo nesse procedimento porque pode externar a localização do dinheiro dolosamente subtraído.

Assim, mesmo não sendo pertinente discorrer sobre a ação judicial, porque de competência de outro Poder, verifica-se que a quebra do sigilo bancário não contém qualquer irregularidade.

Os outros motivos de protesto inseridos na peça impugnatória e trazidos para a recursal, foram as ofensas aos princípios da publicidade, do devido processo legal e do contraditório, que tornariam ilícita a prova que instrui e fundamenta a autuação.

Esse protesto decorre do conhecimento, pelo sujeito passivo, da quebra de seu sigilo bancário apenas no momento em que recebido o Auto de Infração.

Para analisar as teóricas ofensas contidas no procedimento judicial de quebra do sigilo bancário, teria este Relator, bem assim os componentes deste colegiado, que decidir sobre norma individual e concreta expedida por representante do Poder Judiciário.

No entanto, as decisões proferidas nessa esfera de poder, de acordo com o artigo 5º, XXXV, da CF/88, prevalecem sobre as demais e, sob outra perspectiva, não constitui atribuição do servidor público, ou julgador administrativo contestar tais normas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Ou seja, em respeito ao princípio da separação de poderes, não cabe ao julgador administrativo a análise do processo judicial que autorizou a quebra do sigilo bancário.

No âmbito do processo administrativo fiscal, regido em nível mais amplo pela lei n.º 9.784, de 1999, não ocorreram tais ofensas.

Durante o procedimento investigatório a autoridade fiscal solicita ao fiscalizado os esclarecimentos que são necessários ao bom andamento do trabalho, e a terceiros, aqueles não obtidos diretamente do primeiro.

Nessa fase não se comunica ao sujeito passivo os passos da investigação, com suporte, em primeiro lugar, na preservação de sua tranquilidade, em segundo, no aspecto econômico, porque a comunicação exigiria envolvimento integral do fiscalizado para atender as demandas, situação que lhe causaria prejuízos econômicos; em terceiro, na economia de tempo útil do fiscalizado e do próprio fisco, e assim por diante.

Porém, na conclusão da investigação, instrui-se o processo com todos os termos e documentos que demonstram os passos desenvolvidos pela Autoridade Fiscal e lavra-se Termo de Verificação Fiscal no qual se explicita toda a movimentação desenvolvida no transcorrer do procedimento para que o direito de defesa do fiscalizado seja permitido a partir do ato de ciência.

Então, não constitui atribuição da Autoridade Fiscal informar, durante a fase procedimental, pedido de quebra do sigilo bancário, uma vez que constitui passo da investigação desenvolvida, que tem publicidade no momento em que esta é concluída.

Importante salientar que os documentos obtidos durante o procedimento investigatório integrarão o processo administrativo fiscal de lançamento, no qual permitido o contraditório quando de eventual exigência tributária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Caso não se constate qualquer infração durante o procedimento, ainda assim, será dado conhecimento ao fiscalizado desse resultado.

Portanto, comprovado que o procedimento observou os princípios da publicidade, do contraditório e do devido processo legal, a questão preliminar deve ser rejeitada.

Quanto ao mérito, contestados os itens do feito a seguir descritos.

3. Da ausência de omissão de rendimentos de aluguéis

As peças impugnatória e recursal contiveram alegação no sentido de que os depósitos bancários informados ao fisco sob a rubrica de "aluguéis" pagos por pessoa física correspondem a rendimentos na locação dos imóveis localizados na Av. das Américas, 3333, sala 1.214, e de outro na Rua Francisco Otaviano, 15, bloco 1, ap. 901, valores que teriam sido devidamente declarados e submetidos à incidência tributária, bem assim, efetuados os correspondentes pagamentos.

Os valores que constituíram o lançamento a título de aluguéis corresponderiam à cessão de escritório localizado na Av. das Américas, nº 3.333, sala 1.214, para uma pessoa jurídica que teria efetuado os pagamento e a correspondente retenção do IR. Teria ocorrido engano na informação prestada antes da formalização do lançamento ao ter como fonte pagadora pessoa física.

No entanto, não foram apresentadas provas para afastar o teórico engano cometido pela autoridade fiscal.

Observe-se que a Autoridade Fiscal procedeu ao lançamento com suporte na informação expressa dada pela contribuinte, datada de 18 de setembro de 2001, fls. 329 e 330, v-II, em atendimento à solicitação de justificativa para depósitos relacionados nas fls. 311/312 e 317/318, v-II, na qual tais valores corresponderiam a aluguéis percebidos de pessoas físicas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Em confronto com a DAA, fls.134, v-01, verifica-se que os rendimentos declarados a esse título, R\$ 2.500,00, mensais, como percebidos de pessoa física, foram excluídos da base presumida que seria constituída pelos depósitos e créditos bancários na conta 52950905, ag. 003, no CITIBANK, na forma do artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996.

Assim, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, no entanto, além destes sobraram depósitos a título de aluguéis não declarados, informados como percebidos de pessoas físicas, nos meses indicados pela Autoridade Fiscal: Março, R\$ 2.550,00, Abril, R\$ 2.600,00; Maio, R\$ 2.500,00; Novembro, R\$ 2.600,00 e Dezembro, R\$ 2.600,00, fls. 329 e 330.

O valor declarado como percebido de pessoa jurídica, é de R\$ 21.700,00, e foi pago por Projeto 1 Marketing e Empreendimentos Ltda, fl. 134, v-I, com retenção de IR Fonte de R\$ 1.828,75.

Ocorre que essa pessoa jurídica já vinha pagando rendimentos desde o ano-calendário de 1997 ao sujeito passivo, conforme consta das fls. 126 e 130, períodos em que os valores percebidos a esse título, mas provenientes de pagamentos por pessoas físicas era quase o dobro daquele oferecido à tributação no ano-calendário considerado.

Sob outra perspectiva, o total de rendimentos pagos no ano-calendário por essa pessoa jurídica foi de R\$ 21.700,00, corresponde a rendimentos de aluguéis, pois a tela on-line à fl. 180, do sistema GUIA-VIC contém valores correspondentes ao total pago e do IR-Fonte sob código de retenção 3208.

No entanto, o aluguel médio - total anual dividido por 12 - corresponde a aluguel mensal de R\$ 1.808,33, valor bem distinto daqueles encontrados pela autoridade fiscal e identificados no início.

E por último, o fato de que a informação prestada pelo sujeito passivo fazia referência a alugueis pagos por pessoa física.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Observe-se, ainda, que a informação prestada pelo sujeito passivo conteve dois depósitos a título de aluguéis, nos meses de março, abril, maio, novembro e dezembro, situação que permitiu à autoridade fiscal considerar comprovado aqueles declarados (um deles) e os demais omitidos. Saliente-se também, que havia depósitos, exceto o mês de janeiro, para todos os demais meses do ano a esse título.

Por esse motivo, a razão se encontra com a Autoridade Fiscal e a decisão *a quo* pois as peças impugnatória e recursal apresentaram-se despidas de documentos comprobatórios para essa alegação.

Essa alegação deve ser afastada e a exigência tributária mantida quanto a este item.

4. O lançamento do IRPF com base em depósitos bancários.

A norma contida no artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, é utilizada pelo legislador quando a presença dos dados da situação-base permite concluir pela ocorrência da renda tributável não declarada, ou seja, quando faltam comprovantes da origem dos depósitos e créditos bancários.

Trata-se de presunção legal, relativa, tipo *júris tantum*, que possibilita ao Fisco atribuir fato gerador do tributo, caracterizado pela presença de renda, esta extraída dos depósitos e créditos bancários individuais, de origem não comprovada, nem justificada pelo beneficiário.

A partir da publicação da referida lei, desnecessário ao Fisco trazer ao processo relação entre depósitos bancários e a efetiva utilização desses valores. A presunção legal tem por finalidade encurtar o caminho para a identificação da renda e não impor ônus ao Fisco de provar ao fiscalizado o nexo entre o fato-base da presunção e o acréscimo patrimonial decorrente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Observe-se que o fato gerador do tributo encontra-se centrado na “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda” e que os depósitos e créditos bancários constituem disponibilidade econômica de renda, uma vez que o contribuinte pode livremente dispor deles para qualquer finalidade, salvo presença de justificativas e documentos hábeis e idôneos em sentido contrário.

Havendo vínculos entre esses valores e eventuais obrigações, de maneira a excluí-los da característica de renda, cabe ao contribuinte, e não ao Fisco, externá-los.

O ônus da prova é invertido porque o Fisco, seguindo a determinação legal, utiliza tais valores para presumir a renda, enquanto cabe ao contribuinte demonstrar e provar o contrário.

Essa posição é reforçada pelo próprio recorrente que durante o procedimento acrescentou documentos para justificar parte dos valores tomados pelo Fisco, fls. 310 a 312, e 328 e, uma vez que estes comprovaram a origem não tributável dos respectivos créditos bancários, foram acolhidos pela Autoridade Fiscal.

Portanto, a motivação que integra o recurso quanto a este item, dada pela falta de vínculo entre os depósitos bancários e a efetiva utilização da renda que deveria ser externada pelo feito, não constitui requisito da dita norma, nem pode ser base da exigência em razão da falta de amparo legal.

Conclui-se, então, que a razão não se encontra com o recorrente quanto a esse questionamento.

5. Omissão de rendimentos com características de pensão alimentícia.

A defesa considerou incorreta a tributação dos pagamentos oriundos do contrato de obrigação firmado com o ex-esposo da pessoa fiscalizada,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

afirmando que se tratavam de doações continuadas a fim de manter o poder aquisitivo desta.

Argüiu o recorrente que: (a) os valores ora tratados não foram fixados em acordo judicial, condição esta que permitiria a respectiva dedução por parte do obrigado a pagá-las caso fosse implementada. (b) tais valores não foram efetivamente deduzidos pelo Sr. Cacciola; (c) essas verdadeiras doações foram regularmente declaradas tanto pela recorrente como por seu ex-marido; (d) o objeto do referido contrato não é vedado; e, por fim, (e) tais valores foram oferecidos à tributação na declaração da outra parte.

Alegado que a fundamentação legal utilizada pelo colegiado no julgamento *a quo* é contraditória em sua base, porque de um lado postula a busca da verdade material, e de outro, apega-se à forma do contrato para descaracterizá-lo como doação.

O colegiado de primeira instância decidiu como descrito a seguir.

A tributação de rendimentos com características de pensão alimentícia complementar à determinação judicial, por consequência do contrato de "Reconhecimento e Obrigação" firmado com Salvatore Cacciola, fls. 782 a 785, v-IV, decorreu da inexistência de disposição isentiva expressa para que tais valores sejam excluídos do campo da hipótese de incidência tributária. Assim, considerados rendimentos auferidos pela realização de negócio.

Afastada a hipótese de doação porque as importâncias constituíram uma obrigação e não uma transferência de valores por mera liberalidade, conforme determina o artigo 1.165 da lei n.º 3.071, de 1916, Código Civil, que define o contrato de doação⁵.

A corroborar a posição, as condições estabelecidas pelo referido acordo. Concluído tratar-se de contrato de natureza distinta daquela de "doação".

⁵ Lei n.º 3071/16 – Artigo 1.165 – Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Colocadas as posições em litígio, analisa-se a questão.

O referido contrato, fls. 782 a 785, v-IV, tem o título de "Instrumento Particular de Reconhecimento de Obrigação" e data de sua concretização em 21 de maio de 1997.

Contém na cláusula 1.1. a obrigação *vitalícia* de Salvatore Alberto Cacciola pagar à contribuinte: (a) mensalmente, a quantia de R\$ 17.000,00, e (b) a quantia equivalente ao mínimo de 10% (dez por cento) da renda auferida pela outra parte sobre todas as suas participações societárias diretas e indiretas, semestralmente, pelo prazo de 5 (cinco) anos, em janeiro e julho de cada ano.

A "Cláusula Segunda" tem como objeto a Correção monetária.

Em 2.1. é previsto reajuste da quantia fixada na cláusula primeira pela variação do IGP-M da FGV; em 2.2. o critério de correção mensal ou a periodicidade mínima prevista em lei.

A "cláusula quinta" trata da multa e dos juros. Em 5.1. a não observância do prazo estipulado enseja o pagamento de multa compensatória de 10% sobre os valores devidos e juros de 1% ao mês.

Na "cláusula sexta", o inadimplemento no pagamento das quantias fixadas pelo primeiro contratante permitirá à segunda contratante, este sujeito passivo, promover sua execução nos termos do art. 585, II, do CPC.

O contrato possui duas testemunhas devidamente identificadas e contém anotação "meb/cont-97-1/sacre.doc" no canto inferior direito.

Como se observa dos termos desse ajuste, trata-se de uma obrigação de Salvatore Alberto Cacciola à esposa, não sendo possível a identificação de sua natureza.

O contrato pode decorrer de várias situações, como a complementação da pensão judicial acertada, ou participação de sua esposa nos bens e investimentos em nome do marido, não devidamente formalizada perante terceiros e que geraram direitos a ela no momento da separação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

No entanto, o referido contrato deve ser analisado sob seu restrito conteúdo, não sendo válida qualquer ilação ou conjecturas a respeito de sua origem. Isto porque não há documentos no processo que permitam decidir nem pela natureza de complementação de pensão alimentícia, nem por doações como quer a defesa.

Trata-se de um contrato que impõe obrigações a uma parte em relação à outra, é devidamente formalizado perante duas testemunhas o que permite eficácia entre as partes e a execução em caso de inadimplemento. Portanto, não tem caráter de doação, que decorre da mera liberalidade do doador.

Dado o caráter obrigatório, que impõe penalidades, correção, juros de mora, e, ainda, permite a interpelação judicial, a origem mais adequada é aquela que tem por fundo um capital ou bem que permaneceu com o obrigado e produzirá rendimentos ao longo do tempo, como afirmado na "Cláusula Primeira – Da Obrigação", "b", do dito Instrumento Particular, fls. 782 e 783, v-IV⁽⁶⁾.

Como não há provas no processo sobre sua origem, não é permitido ao julgador decidir de outra maneira senão pela natureza tributável em decorrência do objeto desconhecido que não permite inclusão em qualquer modalidade de isenção ou situá-la externamente ao campo de incidência tributária do Imposto de Renda.

Destarte, a tributação deve ser mantida quanto a este item do Auto de Infração.

6. Glosa de despesas médicas

⁶ "b) a quantia equivalente ao mínimo de 10% (dez por cento) da renda auferida pelo PRIMEIRO CONTRATANTE decorrente das participações societárias diretas ou indiretas que este detém, semestralmente, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a ser paga nos meses de janeiro e julho de cada ano, ou, na hipótese de pagamentos ao PRIMEIRO CONTRATANTE em periodicidade inferior, nos meses



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

A dedução por despesas com médicos ou clínicas tem por fundamento a manutenção da capacidade contributiva do sujeito passivo, que em face de sua saúde instável arca com custos mais elevados e, conseqüentemente, tem seu patrimônio e poder aquisitivo diminuído.

Assim, o legislador excluiu da incidência tributária os valores correspondentes a esses custos, permitindo sua diminuição do total da renda tributável percebida no período, de acordo como artigo 8.º da lei n.º 9250, de 1995⁽⁷⁾.

Verifica-se que a lei permite a dedução dos pagamentos efetuados a esse título, e limita-os àqueles especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou

em que ocorrerem esses pagamentos;" Excerto do Instrumento Particular de Reconhecimento de Obrigação, fl. 783, v-IV.

⁷ Lei n.º 9250/95 - Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

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

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

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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.

§ 3º As despesas médicas e de educação 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 do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

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

Nesta situação, a contribuinte efetuou a dedução das despesas com a clínica Jorge Jaber Clínica de Psicoterapia Ltda conforme consta da Declaração de Ajuste Anual às fls. 134, apresentada, tempestivamente, em 28/04/2000.

Quando solicitado pela Autoridade Fiscal, apresentou as correspondentes Notas Fiscais de Prestação de Serviço, que têm como beneficiário Salvatore Alberto Cacciola, fls. 356 a 396, v-II, mas acompanhadas de cartas corretivas dos dados do usuário dos serviços, passando-os para aqueles da contribuinte. Essas notas têm data de emissão que variam desde o início até o final do ano de 1999.

O colegiado de primeira instância decidiu mantê-la em face da falta de comprovação do efetivo pagamento desse valor, com suporte na IN SRF n.º 25/96, artigo 44. Em complemento, o fato de a despesa não ter sido comprovada com documentos originais.

Considerando que a carta corretiva é um instrumento contábil adequado para corrigir situações de engano na fonte produtora dos serviços, e que a contribuinte havia se separado de seu esposo **em 16 de julho de 1997, fls. 781**, não faria sentido o pagamento das despesas médicas pelo ex-cônjuge.

É certo que a ação de separação previa pagamento de plano de saúde para a contribuinte, conforme consta da cláusula 5.1, do Pedido Judicial de Separação Consensual, fl. 780, v-IV, no entanto, não se dispõe do inteiro teor do acordo entre as partes. Mas, verificando a escritura de promessa de compra e venda do imóvel denominado Fazenda Mombaça, fls. 765 a 772, v-IV, constata-se que os planos de saúde constituíram ônus do **ex-marido até a data de 26 de janeiro de 1999**, oportunidade em que esse acordo permitiu quitar os benefícios obtidos em momento anterior pelo sujeito passivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

Como expresso na referida escritura, a entrega do referido imóvel correspondeu à renúncia da pensão alimentícia formalizada no acordo judicial e dos benefícios pelos pagamentos de planos de saúde.

“....promete vender à outorgada, o imóvel acima referido, pelo preço certo e ajustado de R\$ 730.000,00 (setecentos e trinta mil reais), sendo R\$ 130.000,00 (cento e trinta mil reais), neste ato, em moeda corrente no país, e a diferença, no valor de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) representada pela renúncia, desde já formalizada pela outorgada para todos os fins e efeitos de direito, ao recebimento dos valores referentes à pensão alimentícia que se obrigou o OUTORGANTE a pagar, em acordo celebrado nos autos da ação de separação consensual que tramitou perante a 10ª Vara de Família desta Comarca do Rio de Janeiro (Processo n.º 97.001.056.258-5), inclusive no que se refere às mensalidades e/ou anuidades dos planos de Saúde de que seja beneficiária a OUTORGADA, que a partir desta data passa a assumir os custos correspondentes, de forma a isentar o OUTORGANTE de qualquer outra responsabilidade financeira derivada daquele acordo judicial;”
(Original sem realce e grifos)

Assim, os ditos pagamentos, a partir de 26/01/99 não poderiam constituir ônus de Salvatore Alberto Cacciola. No entanto, considerando que os comprovantes foram emitidos em nome do ex-marido, contém carta corretiva para todas as notas, que os pagamentos ocorreram ao longo do ano-calendário, e a posição do respeitável colegiado de primeira instância, foi decidido pela conversão do julgamento *a quo* em diligência no sentido de que fossem obtidos, junto à prestadora dos serviços, a confirmação da autoria dos pagamentos e os comprovantes da entrega do respectivo numerário.

Efetivada a verificação, constata-se que a prestadora dos serviços, em um primeiro momento, não identificou a pessoa que efetuou os pagamentos, no



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29
Resolução nº : 102-47.153

entanto informou a beneficiária de todos os serviços como sendo Milena Cacciola, fl. 1.191, v-IV, pessoa distinta do sujeito passivo e que não era sua dependente.

Posteriormente, a prestadora de serviços encaminhou cópia de seus extratos bancários, conforme Memorando 63/2005/DEFIC/RJO/Difis II-Eqfis, de 18 de julho de 2005, composto de 20 (vinte) documentos, nos quais se constata que os pagamentos foram feitos pelo cônjuge.

Assim, comprovados os pagamentos por terceiro e que a pessoa beneficiária dos serviços médicos não se trata do sujeito passivo, nem de seu dependente, verifica-se que tais valores não contêm todos os requisitos materiais exigidos pela norma reguladora da dita dedução.

Quanto ao recibo emitido pela clínica One Day Clinic – Clínica Cirúrgica Ltda, fl. 1.002, v-IV, não se pode admitir a dedução porque é inerente ao ano-calendário de 2000 e porque não foram apresentados documentos para justificar eventual erro cometido quanto à data de prestação dos serviços, nem quando intimada para esse fim (11 de abril de 2001, fl. 308, v-II), nem nas peças impugnatória ou recursal.

7. Da falta de recolhimento da multa de mora.

A questão tem referência no item 7 do Auto de Infração. Essa parte do feito consistiu na imposição de penalidade pelo atraso no pagamento de R\$ 90.000,00 a título de IR por recebimento de pensão alimentícia, que deveria ter sido efetuado em Fevereiro/99 e somente se concretizou em Abril/99.

O respeitável colegiado de primeira instância considerou procedente a incidência da dita penalidade tendo em vista que houve uma escritura de promessa de compra e venda da Fazenda Mombaça, em janeiro de 1999, como parte da pensão alimentícia ajustada, na qual o preço praticado foi de R\$ 730.000,00, sendo paga a importância de R\$ 130.000,00 a Salvatore Cacciola no



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

ato, e a diferença de R\$ 600.000,00, correspondeu ao preço da renúncia ao recebimento dos valores referentes à pensão alimentícia que havia se obrigado o outorgante a pagar, em acordo celebrado nos autos de separação consensual.

Reforçado o entendimento com o fato de a escritura de compra e venda, lavrada em março/99 conter ratificação dessa condição, e confirmação do recebimento integral da importância pactuada – R\$ 730.000,00 – no momento da formalização do instrumento promissivo.

A denúncia espontânea foi considerada inaplicável à situação porque o tributo foi recolhido sem o acréscimo dos juros de mora.

Nesta questão, a razão encontra-se com o colegiado de primeira instância e a Autoridade Fiscal, uma vez que a escritura de promessa de compra e venda, fls. 765 a 772, v-IV, extingue direitos da contribuinte desde o momento de sua lavratura, como se observa no texto transcrito no item 6, anterior.

Outro fato que contribui para a referida posição é a condição *pró soluto* dada pela posse imediata do referido imóvel e o caráter de irrevogabilidade e irretratabilidade que constituíram o dito acordo.

Assim, o objeto do acordo foi consumado naquela data e não no momento em que realizada a escritura definitiva.

Não se trata de denúncia espontânea prevista no artigo 138, do CTN, em primeiro, porque o objeto da obrigação é público, portanto não passível de denúncia⁸, em segundo, porque não houve qualquer comunicação à Administração Tributária do fato denunciado, e por último, o pagamento a destempo que caracteriza uma infração à norma jurídica tributária, passível de punição administrativa, na forma da lei nº 9.430, de 1996, artigo 44, I, § 1.º.

⁸ O sentido de denunciar que deve ser utilizado para interpretar o texto do artigo 138, do CTN, é aquele que expressa informação de um crime: "Denunciar - 7. Delatar como autor de um crime; fazer denúncia." HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Vale salientar que o sujeito passivo ofereceu tais rendimentos à tributação em sua Declaração de Ajuste Anual – DAA na qual apurado IR devido de R\$ 162.186,18, fl. 133, v-l.

Essa atitude possibilitaria a aplicação da penalidade isolada pelo descumprimento da norma, na forma utilizada pela Autoridade Fiscal, uma vez que o saldo de IR na DAA absorveu o tributo não pago no prazo legal e foi pago ou inscrito em Dívida Ativa da União, ou seja, não haveria cumulatividade com a multa de ofício.

No entanto, em razão da validade da norma posta pelo artigo 54 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3000, de 1999⁹), com fundo no artigo 3º, da lei nº 7.713, de 1999, a percepção de pensão alimentícia judicial mediante recebimento do valor equivalente em bens, no caso bem imóvel, não sujeita o beneficiário à antecipação do tributo.

Assim, mesmo comprovado que o recolhimento ocorreu após o prazo legal estabelecido para a antecipação que deveria ter sido efetuada caso o valor recebido tivesse outra origem, não cabe a penalidade porque há norma excludente em vigor no momento do fato.

Essa é a orientação da Secretaria da Receita Federal contida no manual “Perguntas e Respostas” exercício 2005, pergunta 203 ⁽¹⁰⁾.

Destarte, deve ser excluída a penalidade isolada para o recolhimento a título de antecipação pela pensão judicial recebida antecipadamente

⁹ Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99 - Art. 54. São tributáveis os valores percebidos, em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

¹⁰ “203 — Qual é o tratamento tributário de pensão alimentícia paga por meio de imóvel?

A pensão alimentícia paga em imóvel não está sujeita à tributação sob a forma de carnê-leão, pelo beneficiário, por não ter sido efetuada em dinheiro. O alimentando que recebeu o imóvel deve incluí-lo na declaração de ajuste considerando como custo de aquisição o valor relativo à pensão alimentícia. O alimentante deve apurar o ganho de capital relativo ao imóvel dado em pagamento, considerando como valor de alienação o valor da pensão alimentícia. (RIR/1999, art. 54)” – “Perguntas e Respostas”, SRF, 2005, pág. 134.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

com a aquisição de parte do imóvel denominado Fazenda Mombaça, uma vez que a parte restante foi paga em dinheiro – R\$ 130.000,00.

O valor da penalidade a excluir é de R\$ 67.500,00, conforme item 7, do Auto de Infração, fl. 823, v-IV.

8. Das demais (supostas) infrações sujeitas à multa de mora.

A lei n.º 9.430, citada, contém determinação em seu artigo 44, I, para aplicação, nos procedimentos de ofício, de penalidade equivalente a 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de falta de declaração ou de declaração inexata¹¹.

Pela norma do tributo que o subsume ao lançamento por homologação, o pagamento deveria ocorrer no mês seguinte ao de percepção (para os rendimentos percebidos de outras pessoas físicas) e não quando se apura o saldo; este pode conter apenas um complemento em razão de diferenças de alíquotas.

Então a falta de pagamento a que se reporta a norma do artigo 44, I, é aquela relativa à antecipação, quando o rendimento é do tipo que sujeita o beneficiário a essa obrigação.

¹¹ Lei n.º 9430/96 - 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, 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;

§ 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;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

No entanto, combinando essa condição com a existência de saldo de IR a pagar, resultante de infrações, apuradas em procedimento de ofício, que envolvam rendimentos tributáveis percebidos de outras pessoas físicas, geralmente subsunção à norma do inciso I, *"falta de pagamento do tributo"*, e não àquela do § 1º, inc. III, do mesmo artigo: *"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."*, pois esta somente é válida para a situação em que *não haja antecipação nem saldo de imposto a pagar na declaração de ajuste, ou tenha havido apenas a falta de antecipação mas o saldo de IR tenha sido regularizado antes da ação fiscal.*

Como o saldo de IR já contém o pagamento antecipado não cabe nova incidência de penalidade, porque a infração já estaria sendo punida no momento anterior. Poderiam, então, argumentar que a falta de pagamento do saldo de IR também constitui infração, e responde-se que somente pode-se confirmar a assertiva.

Porém, se penalizada a falta de pagamento pela antecipação, penalizar novamente a falta de pagamento do saldo de IR, não se computando neste o tributo que deveria ter sido recolhido e já objeto de penalidade, constitui ônus em duplicidade, motivo para que uma das penalidades não seja imposta.

Supondo, por exemplo, situação em que a antecipação de IR não paga era de R\$ 1.000,00, e o ajuste anual resultou saldo de Imposto a pagar de R\$ 400,00. Não se considere presença de outras infrações.

Observe-se que para identificar o saldo de IR a pagar, os rendimentos tributáveis contiveram aqueles que geraram a tributação por



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

antecipação, mas esta não foi apropriada para fins de composição do saldo de IR na efetivação do lançamento.

Esse detalhe significativo implica em anomalia tributária caso haja aplicação conjunta das penalidades em lançamento de ofício – sobre o saldo de IR e sobre a antecipação não recolhida.

A aplicação de penalidade sobre a antecipação de IR, não efetuada, em valor de R\$ 1.000,00, referente a rendimentos percebidos de pessoas físicas resultaria valor equivalente a R\$ 750,00.

A penalidade sobre o saldo de IR de R\$ 400,00, resultaria R\$ 300,00, a aplicação conjunta das penalidades, R\$ 1.050,00.

Observe-se, no entanto, que não tendo o valor da antecipação de IR sido computado dedutivamente no saldo de IR devido, como normalmente ocorreria se ela tivesse sido efetuada pelo próprio sujeito passivo, este último constitui praticamente parte do valor da antecipação não efetuada, e a multa sobre ele dupla incidência sobre o mesmo valor.

Ou seja, o rendimento não tributado percebido de pessoas físicas gerou um IR a título de antecipação não efetuada de R\$ 1000,00, no entanto, ao compor a renda anual, por apropriação das deduções anuais, limite anual de isenção, o saldo de IR a pagar ficou diminuído e resultou em R\$ 400,00.

Na situação normal, teríamos:

IR antecipado.....R\$ 1.000,00 (Carnê Leão)

Saldo de IR a restituir.....R\$ 600,00 (da subtração de R\$ 1000,00 – R\$ 400,00, este correspondente ao saldo de IR a pagar sem o cômputo da antecipação)

Nesta hipótese não haveria multa de ofício sobre saldo de IR porque resultaria IR a restituir.

No lançamento:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

IR antecipado (não houve)R\$ 1.000,00 – multa – R\$ 750,00

Saldo de IR a pagarR\$ 400,00 - multa – R\$ 300,00

Assim, se aplicada conjuntamente penalidade de 75% por falta de recolhimento do saldo de IR, estaria o sujeito ativo punindo a mesma infração em duas oportunidades, a primeira pela falta de recolhimento da antecipação, e a outra, sobre o mesmo valor não pago, que integra o saldo de IR.

Passando a outro exemplo, com valores diferentes, em que o saldo de IR contém outros rendimentos sujeitos ao IR-Fonte.

Mantenha-se o cidadão com rendimentos de pessoas físicas sujeitos a antecipação pelo beneficiário de R\$ 1.000,00, mas altere-se os demais rendimentos tributáveis percebidos, de tal forma que o saldo de IR a pagar, não pago, seja de R\$ 2.500,00.

Interpretando a Autoridade Fiscal que deve ter o crédito tributário duas penalidades de ofício, teríamos:

Falta de antecipação - » R\$ 1.000,00

Saldo de IR a pagar – » R\$ 2.500,00

Multa de ofício – » R\$ 750,00 + R\$ 1.875,00 = R\$ 2.625,00

Conforme exposto em momento anterior, o tributo não antecipado não compôs o saldo de IR de R\$ 2.500,00, de forma a diminuí-lo, mas os rendimentos percebidos de pessoas físicas integraram a renda tributada no ano-calendário, fato que permite concluir que os R\$ 1.000,00 de antecipação estão servindo de base de cálculo em *duplicidade* para a referida multa.

Nesta última hipótese, fica mais visível que o tributo relativo a antecipação compõe o saldo de imposto a pagar porque este foi maior que a parcela



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

a antecipar. Significa que ao aplicar as duas penalidades o sujeito passivo está sendo penalizado duas vezes sobre a mesma base, pelo mesmo tipo de infração: a falta de pagamento de tributo, no primeiro momento – antecipação - e, também, no segundo momento – o ajuste.

Sendo o tributo que deveria ter sido pago antecipadamente o mesmo que compõe o ajuste e, considerando que se houvesse a antecipação o saldo apurado no ajuste não o conteria, a penalidade de ofício somente incidiria sobre a diferença de R\$ 1.500,00 (R\$ 2.500,00 – R\$ 1.000,00), que resultaria em 75% sobre R\$ 1.500,00 = R\$ 1.125,00.

Considerando que punir uma infração significa corrigir a ilegalidade, a aplicação da primeira penalidade implica em concluir que a conduta prevista em lei antes não efetivada foi corrigida. Logo, a punição subsequente não pode incidir sobre a mesma importância, pois se o ato ilegal anterior já foi punido, não deve sofrer nova punição como se fosse outro ato ilegal, pois inexistiria ilegalidade ou infração caso correto o primeiro, este já punido.

Utilizando, ainda, parte dos dados do exemplo anterior, mas alterando os rendimentos de outras fontes de tal forma que o IR devido seja nulo ou resulte saldo a restituir.

Nesta hipótese, caracteriza-se a falta de pagamento como o IR relativo à antecipação, pois é o único não pago e a infração será punida com a penalidade do artigo 44, I, § 1º, III, da lei nº 9.430, de 1996.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001288/2002-29

Resolução nº : 102-47.153

Conclui-se, portanto, que a exigência da penalidade de ofício isoladamente não é aplicável nesta situação, uma vez que o rendimento sujeito à antecipação compõe a base de cálculo para o lançamento de ofício, ao contrário do IR que deveria ter sido antecipado – Ver Demonstrativo de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carne Leão) fls. 827 e TVF, fl. 837, ambas do v-IV.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e quanto ao mérito para dar provimento parcial ao recurso e excluir as multas isoladas sobre as antecipações do tributo não recolhidas.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA