



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

Processo nº 18471.001423/2006-60
Recurso nº 164.071 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.120 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de junho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ELIZABETH LERNER
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO II/RJ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO CORRETA DOS FATOS E DA EXIGÊNCIA LEGAL. FALTA DE DOCUMENTOS NECESSÁRIOS À INSTRUÇÃO DO CASO.

Devem ser afastadas as preliminares genericamente apontadas pela contribuinte, eis que inexistente qualquer prejuízo à sua defesa. Havendo, nos autos, todos os documentos necessários para a defesa da Recorrente e, bem assim, a minuciosa descrição das infrações no Termo de Verificação Fiscal, não merece prosperar a irresignação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUEL PERCEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. ALEGAÇÃO DE DESCONSIDERAÇÃO DAS DESPESAS DE CONDOMÍNIO, LUZ, ÁGUA E GÁS.

Cumprido à contribuinte, no caso de suportar o ônus das despesas de condomínio, luz, água e gás, apontar expressamente os valores e, bem assim, demonstrar que efetivamente suportou referidos gastos. Não havendo prova, pois, não há como acolher a pretensão.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. NULIDADE EM VIRTUDE DA FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA REMESSA DE VALORES DA RECORRENTE AO EXTERIOR. QUESTÃO PREJUDICADA.

Sendo certo que, nos autos, a decisão recorrida já desconsiderou os valores remetidos ao exterior, anteriormente apontados no demonstrativo de variação patrimonial, em especial no que toca ao mês de fevereiro de 2001, resta prejudicada a alegação da contribuinte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AUSÊNCIA DE CONSIDERAÇÃO, NA ORIGEM DOS RECURSOS, DAS VERBAS RELATIVAS À ALIENAÇÃO DE VEÍCULO DA RECORRENTE.

Cumprido à contribuinte demonstrar, por meio de documentos cabíveis, que a alienação de seu veículo e, bem assim, os recursos dela provenientes, ingressaram em seu patrimônio no mês, para o fim de considerar-se referida verba como origem de recursos no demonstrativo de variação patrimonial.

DESPESAS MÉDICAS RELATIVAS A DEPENDENTE NÃO DECLARADA NOS EXERCÍCIOS CORRESPONDENTES. GLOSA MANTIDA.

Sendo certo que parte dos recibos acostados aos autos refere-se à mãe da contribuinte, que apresentou declaração em separado nos exercícios em referência, é descabida a dedução de despesas pretendida.

DESPESAS MÉDICAS. CONSIDERAÇÃO DE RECIBOS NÃO APONTADOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE E NÃO DECLARADOS POSTERIORMENTE EM RETIFICADORA. IMPOSSIBILIDADE.

Como é cediço, não compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a atividade de refazer o lançamento tributário, incluindo na declaração do contribuinte despesas não apontadas oportunamente.

DESPESAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

Não havendo, nos autos, prova de que parte das despesas com previdência privada efetivamente foram suportadas pela Recorrente, deve ser mantida a glosa realizada pela fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PROVA. NECESSIDADE.

A multa de ofício qualificada só pode ser aplicada nas hipóteses em que há a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

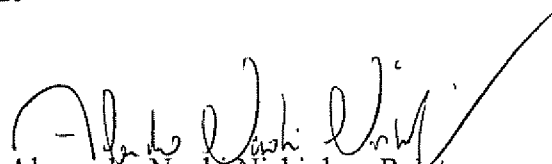
Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício. Por maioria de votos, AFASTAR a exigência da multa isolada, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Núbia Matos Moura.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Presidente em exercício





Alexandre Naoki Nishioka - Relator

FORMALIZADO EM: 08 NOV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Eduardo Tadeu Farah e Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 401/426) interposto, em 08 de novembro de 2007, em face do acórdão de fls. 378/396, do qual a Recorrente teve ciência em 09 de outubro de 2007 (fl. 397 v.), proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 270/289, lavrado em 21 de novembro de 2006 (ciência em 29 de novembro, fl. 327), em decorrência de omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas e físicas, de acréscimo patrimonial a descoberto, de dedução indevida de despesas médicas, de dedução indevida de despesas de livro caixa, de dedução indevida de previdência privada/FAPI e de falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, verificados nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações da Recorrente da seguinte forma:

“Contra a contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração dos anos-calendário 2001 a 2004 de fls. 270 a 289 em virtude da apuração das seguintes infrações:

a) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS – omissão de parte do rendimento de aluguel recebido da empresa Novo Milênio Sucos Ltda., anos-calendário 2001 a 2004, conforme item “C-1.1” do Termo de Verificação Fiscal e omissão de parte do rendimento de aluguel recebido da empresa Momix Comércio de Vestuário Ltda., ano-calendário 2004, conforme item “C-1.2” do Termo de Verificação Fiscal;

b) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS – omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa física (fls. 273 e 274), conforme item “C-2” do Termo de Verificação Fiscal;

c) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – omissão de rendimentos tendo em vista o acréscimo patrimonial a descoberto, ano-calendário 2001, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, o que caracteriza renda auferida e não declarada, conforme item “C-6” do Termo de Verificação Fiscal;

d) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS – redução indevida da base de cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, anos-calendário 2001 a 2004, conforme item “C-3” do Termo de Verificação Fiscal;

e) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA – redução indevida da base de cálculo com despesas escrituradas em livro caixa, pleiteadas indevidamente, anos-calendário 2001 a 2003, conforme item “C-4” do Termo de Verificação Fiscal;

f) DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI – redução indevida da base de cálculo com despesas de previdência privada, pleiteadas indevidamente, anos-calendário 2003 e 2004, conforme item “C-5” do Termo de Verificação Fiscal;

g) MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO – falta de recolhimento do imposto de renda da pessoa física devido a título de carnê-leão, apurada sobre a diferença dos rendimentos informados em sua declaração de ajuste anual, nos anos-calendário 2001 a 2004.

O enquadramento legal consta às fls. 272 a 277 e 289. O Termo de Verificação Fiscal encontra-se às fls. 290 a 315.

Sobre o imposto apurado, no montante de R\$ 51.332,55, foi aplicada multa de 75%, 150% e juros de mora regulamentares. Também foi lançada multa exigida isoladamente no valor de R\$ 954,89. O total do crédito tributário alcançou o valor de R\$ 131.269,54.

Após cientificada do Auto de Infração em referência, em 29/11/06 (fl. 327), a interessada apresentou a impugnação de fls. 330 a 369, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

1) o lançamento deveria ser anulado, tendo em vista ter ferido os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. O auto de infração não teria observado as leis pertinentes, como a Constituição Federal, o Decreto nº 70.235/72, entre outras. Não haveria provas suficientes para a comprovação do ilícito tributário, bem como teria ocorrido o cerceamento ao seu direito de defesa;

2) no acréscimo patrimonial a descoberto o Fisco teria cometido uma ilegalidade ao inverter o ônus da prova, transferindo-o para a contribuinte;

3) não teria ocorrido a acréscimo patrimonial a descoberto nem remessas a terceiros no exterior. Tais remessas estariam baseadas em simples citações de seu nome em arquivos magnéticos obtidos nos Estados Unidos, mas sem existir qualquer vínculo com a contribuinte.

4) portanto a fiscalização não teria levado em consideração os argumentos da contribuinte, mas somente acatado os indícios. Não haveria provas concretas contra a impugnante. Assim, caberia também a nulidade do lançamento;

5) invoca o seu direito de apresentar oportunamente os elementos de prova que ainda estão sendo obtidos;

6) as supostas informações vieram do exterior sem a necessária autenticação consular e tradução juramentada. Aduz que não possui conta no exterior e nem ordenou remessas de valores;

7) o “order customer”, cliente que determinou a ordem de pagamento, não constitui, necessariamente, o remetente original. No que diz respeito a conta

MIDLER, alega que não foi a beneficiária ou destinatária final das remessas, conforme consta nos documentos apresentados pela fiscalização;

8) as provas teriam sido obtidas por meios ilícitos;

9) contesta a omissão de aluguéis, pois a própria contribuinte forneceu os elementos que serviram de base para o lançamento. Argumenta que prestou sim os devidos esclarecimentos;

10) pelo fato de ter prestado as informações para o lançamento, não poderia ser penalizada com a multa qualificada de 150%. O Fisco pode ter confundido os conceitos de “evidente intuito de fraude” e “agravamento da penalidade”. A fiscalização estaria errada ao afirmar que houve evidente intuito de fraude, já que o Fisco teve todos os comprovantes do sujeito passivo a sua disposição. No máximo poderia ter ocorrido inexactidão na declaração de ajuste, dada a complexidade da legislação tributária;

11) faz referência à legislação tributária, como o CTN, Lei nº 9.430/96, entre outras discriminadas na impugnação;

12) o aluguel da empresa Momix já estaria declarado e teria direito a uma diferença de R\$ 552,52 de IRRF;

13) em relação aos aluguéis de pessoas físicas, trata-se de divergências nos rascunhos de recibos e canhotos entregues à fiscalização, mas que incluíram contraprestações de condomínio, luz, água e gás que não devem ser computadas como aluguéis;

14) quanto ao acréscimo patrimonial, não foi computado como recurso a alienação do veículo Jeep Grand Cherokee no valor de R\$ 79.802,87, como consta na DIRPF. Cópia comprobatória dessa transação está sendo solicitada ao órgão público e será apresentada tão logo recebida;

15) deduziu despesas médicas incorridas pela contribuinte, mas cujos recibos estavam em nome de sua mãe que sendo viúva pode ser sua dependente. Em 2004 exercício 2005 apresentou recibos que não foram aceitos somente porque os valores estavam declarados equivocadamente em nome de outra médica;

16) sobre a despesa com livro caixa, entende que por ser advogada poderia lançar suas despesas profissionais de custeio necessárias à percepção dos rendimentos como autônoma;

17) conforme declaração de ajuste do exercício 2004/03, em anexo, declarou R\$ 6.000,00 de pagamentos à Real Vida e Previdência Privada e não R\$ 8.372,78 informados pela fiscalização;

18) as multas pela falta de recolhimento de carnê-leão seriam oriundas de pequenos valores mensais de divergência, entre os rascunhos e cópias de canhotos, onde o valor líquido percebido não deve considerar as taxas condominiais, luz, água e gás;

19) faz citações à vasta doutrina e menciona diversas decisões administrativas; pede a improcedência do auto de infração” (fls. 381/384).

A Recorrida julgou procedente em parte o lançamento, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, inexistindo cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida oportunidade ao autuado de apresentar documentos e esclarecimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS E FÍSICAS.

Diante dos fatos que demonstram que a autuada recebeu os rendimentos considerados omitidos, há que ser mantida a infração tributária imputada à contribuinte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis declarados, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ILEGITIMIDADE PASSIVA NEGADA. REMESSAS DE RECURSOS EFETUADAS AO EXTERIOR. PROVAS CONSTANTES DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS ENVIADOS LEGALMENTE PARA O BRASIL.

Os dados constantes de arquivos magnéticos e documentos, legalmente enviados ao Brasil pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, Estados Unidos da América, periciados e objeto de laudo conclusivo pela Polícia Federal e fielmente reproduzidos no processo, constituem-se em elementos de prova inconteste de que o sujeito passivo efetuou remessas de recursos, ao exterior.

MEIOS DE PROVA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador na apreciação das provas.

PROVA ILÍCITA.

Devem ser aceitas no processo administrativo fiscal as provas oriundas do exterior produzidas sem violação às leis material e processual.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS e PREVIDÊNCIA PRIVADA .

Mantidas as glosas de despesas médicas, visto que o direito as suas deduções condiciona-se à comprovação nos termos da legislação de regência. Somente podem ser aceitas as deduções que foram relacionadas tempestivamente na declaração de ajuste e também comprovadas por meio de documentação competente.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

Apenas as pessoas físicas previstas na lei correspondente podem deduzir despesas a título de livro caixa. Tal dedução deve ser comprovada mediante documentação hábil bem como apresentando o livro caixa devidamente escriturado.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa julgadora não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a prova documental será apresentada na impugnação.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar caracterizado o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto devido.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária.

JUROS DE MORA.

A partir de 01/04/1995, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sendo cabível sua utilização, por expressa disposição legal" (fls. 378/380).

Não se conformando, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 401/426, no qual reiterou parte dos argumentos anteriormente apresentados na impugnação, além de suscitar a ausência de base legal para a aplicação da multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Em razão da existência de diversos pontos de inconformismo, por parte da Recorrente, entendo que seja útil a separação das alegações em tópicos, o que passa a ser feito a seguir.

(i) Das preliminares alegadas pela Recorrente

Aduz a Recorrente, preliminarmente, que o auto de infração seria nulo, eis que (i) norteando-se o crédito tributário pelo princípio da legalidade e, desta forma, possuindo caráter vinculado o lançamento, deveria o auto de infração conter minuciosa descrição dos fatos, bem como da determinação da exigência, sob pena de nulidade do crédito tributário; e (ii) não havendo a instrução do presente processo na forma como dispõe o art. 9º do Decreto 70.235/72, isto é, com todos os documentos indispensáveis à defesa da contribuinte, seria nulo o lançamento, afigurando-se, desta sorte, descabida a inversão do ônus da prova realizada pelo Fisco.

No que atine à primeira alegação da Recorrente, entendo que mereça ser afastada.

De fato, compulsando-se os documentos colacionados, verifica-se a existência de minuciosa descrição dos fatos e da apuração do crédito tributário ora exigido (fls. 290/315), demonstrando-se, a partir do criterioso exame dos elementos pela fiscalização, a apuração específica das seguintes infrações: (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica; (ii) omissão de aluguéis percebidos de pessoas físicas; (iii) aproveitamento de despesas médicas não comprovadas; (iv) utilização indevida de despesas a título de Livro Caixa; (v) ausência de comprovação de contribuições à Previdência Privada e Fapi, nos anos-calendários de 2003 e 2004; e, por fim, (vi) apuração de acréscimo patrimonial a descoberto no mês de fevereiro de 2001, devidamente apontado em planilha acostada à fl. 315, todas estas infrações acompanhadas de multa de ofício, inclusive qualificada, e da aplicação de multa isolada.

Assim sendo, não havendo qualquer irregularidade no procedimento realizado pela fiscalização, igualmente não vislumbro cerceamento de defesa que pudesse ensejar a nulidade da prova produzida. Aliás, consoante deduzido pelo art. 60 do Decreto 70.235/72, *“as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”*.

Ainda que, *ad argumentandum*, recorrêssemos ao CPC, solução outra não nos seria dada. Isto porque no direito processual pátrio adota-se o princípio da instrumentalidade das formas (*pas de nullité sans grief*), acolhido pelo art. 244 do Código de Processo Civil, segundo o qual *“quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade”*.

Por todos estes motivos, pois, entendo que não merece prosperar a alegação da Recorrente, eis que todas as imputações que lhe foram feitas encontram-se minuciosamente descritas no Termo de Verificação Fiscal.

Quanto à assertiva de que o lançamento tributário seria nulo em virtude da ausência, nos autos, de documentos necessários à defesa da contribuinte, na forma como estatui o art. 9º do Decreto 70.235/72, não obstante o caráter absolutamente genérico da afirmação, sem apontar, efetivamente, qual o documento que teria sido olvidado, igualmente entendo que os elementos constantes dos autos, relativos às infrações apontadas no Termo de Verificação Fiscal, são suficientes, de *per se*, para a análise do caso em tela.

Nesse sentido, portanto, não havendo subsídios aptos a sustentar o entendimento da contribuinte, afasto as preliminares apontadas no recurso voluntário.

(ii) Do mérito

No que atine ao mérito, propriamente dito, do recurso voluntário interposto, aduz a Recorrente que (i) a fiscalização não considerou, para a lavratura do auto de infração, as despesas da contribuinte de condomínio, luz, água e gás, descontando-as do valor dos aluguéis percebidos; (ii) deixou de considerar, o agente fiscal, *in casu*, no que toca ao mês de fevereiro de 2001, o montante de R\$ 30.000,00, percebido pela Recorrente em virtude da alienação de seu veículo Jeep Cherokee; (iii) seria descabida a glosa das despesas médicas efetuadas, bem como não teria a autoridade responsável pela lavratura considerado as contribuições da Recorrente à previdência privada (RealPrev); (iv) a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto seria indevida, tendo em vista a ausência de comprovação, por parte da fiscalização, das remessas efetuadas ao exterior, nas quais a Recorrente consta como ordenante (“Order Customer”); (v) seria indevida a qualificação da multa, no caso vertente; e, por fim, (vi) não haveria fundamento para a cobrança cumulada das multas de ofício e isolada.

De maneira a facilitar a análise e compreensão dos pontos enfrentados, separar-se-á, a seguir, os itens contestados pela Recorrente de acordo com a infração específica a que dizem respeito, independentemente da ordem apresentada no recurso voluntário.

(ii.1) Alegação da necessidade de cômputo das despesas de condomínio, água, luz e gás no que atine aos rendimentos decorrentes da locação de imóveis

No que toca aos rendimentos percebidos em virtude da locação de bens imóveis de propriedade da Recorrente, tanto no que se refere aos valores percebidos em virtude da celebração de contrato de locação com a sociedade Novo Milênio Sucos Ltda., CNPJ n.º 02.033.937/0001-99, como, igualmente, no que tange aos valores decorrentes de contratos celebrados com pessoas físicas, aduz a contribuinte que não teria a fiscalização considerado, na lavratura do auto de infração, as despesas efetuadas com condomínio, água, luz e gás.

No entanto, em que pesem as alegações da Recorrente, não logrou esta última comprovar, acostando a pertinente documentação, o efetivo desembolso das despesas alegadas.

De fato, como se sabe, a lei que regulava, à época, os contratos de locação de imóveis urbanos, Lei n.º 8.245/90, aplicável ao presente caso, dispunha, expressamente, que as despesas ordinárias de condomínio, e, bem assim, aquelas devidas em razão do consumo de água, luz e gás são de responsabilidade do locatário, apenas sendo atribuídas ao locador quando o contrato assim dispusesse. Confira-se:

“Art. 23. O locatário é obrigado a:

I - pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis, no prazo estipulado ou, em sua falta, até o sexto dia útil do mês seguinte ao vencido, no imóvel locado, quando outro local não tiver sido indicado no contrato; (...)

VIII - pagar as despesas de telefone e de consumo de força, luz e gás, água e esgoto; (...)

XII - pagar as despesas ordinárias de condomínio.”

Verifica-se, portanto, à luz da legislação cível aplicável à espécie, que, via de regra, os contratos de locação atribuem ao locatário o pagamento das despesas com luz, água, condomínio e gás, cabendo, portanto, à Recorrente demonstrar que referidos gastos seriam por ela suportados em virtude de expressa previsão contratual em sentido contrário.

Nesse esteio, inexistindo, nos autos, qualquer comprovação de que, de fato, as despesas alegadas eram de responsabilidade da Recorrente e, mais ainda, que esta última realizou tais gastos, não há como se admitir o argumento levantado em sede recursal.

Não obstante, é preciso frisar, igualmente, que, ainda que se afigure possível o cômputo, *in casu*, das despesas efetuadas pela Recorrente, sequer apontou, precisamente, o *quantum* das despesas efetuadas, razão pela qual não seria possível efetuar o cálculo requerido pela contribuinte.

(ii.2) Acréscimo patrimonial a descoberto relativo ao mês de fevereiro de

2001

Quanto à existência de omissão de rendimentos em virtude de acréscimo patrimonial a descoberto no mês de fevereiro de 2001, aduz a Recorrente que (i) não teriam sido computados, no referido mês, os rendimentos decorrentes da alienação do veículo Jeep Cherokee, no valor de R\$ 30.000,00; e (ii) a apuração do acréscimo patrimonial seria indevida, eis que inexistente a comprovação, por parte do Fisco, de que a Recorrente teria remetido valores ao exterior, figurando como “order customer” na operação decorrente do famigerado “Escândalo do BANESTADO”.

Nesse sentido, no que se refere à alienação do veículo de propriedade da Recorrente, não obstante sua irresignação, entendo que não deva prosperar, tendo em vista que deixou de acostar, aos autos, documentos aptos a comprovar a venda do veículo e, bem assim, o ingresso dos recursos no mês em referência, de modo a permitir que tais valores sejam

considerados na aferição do fluxo de caixa da contribuinte no período (“Fluxo Financeiro Mensal”, fl. 315).

No que pertine, por sua vez, à alegação de insubsistência do acréscimo patrimonial a descoberto observado no período em virtude da ausência de demonstração da remessa dos recursos ao exterior, entendo que referida assertiva restou prejudicada, uma vez que, após a decisão proferida pela DRJ, não foram considerados, no mês de fevereiro de 2001, os valores das remessas como dispêndios efetuados pela Recorrente.

De fato, muito embora tenha a fiscalização apontado, como dispêndios efetuados pela Recorrente no mês em espeque, as transferências bancárias supostamente realizadas pela contribuinte, a respeitável decisão *a quo* desconsiderou, na análise do acréscimo patrimonial a descoberto, os valores apontados pela fiscalização, valendo trazer à baila breve excerto do *decisum*, *in verbis*:

“Não obstante o que foi relatado acima, observa-se que o Fisco lançou, na planilha do acréscimo patrimonial a descoberto, como aplicação de recursos, o montante de R\$ 2.817,85, no mês de fevereiro de 2001, referente às remessas ao exterior, conforme fl. 315.

Todavia, o documento reproduzido pela Equipe Especial de Fiscalização, Portaria SRF nº 463/04, à fl. 227, não aponta qualquer valor de remessa ao exterior relativo ao mês de fevereiro do ano de 2001.

Desse modo, há que ser cancelada a supracitada aplicação de recursos no valor de R\$ 2.817,85, restando um saldo de acréscimo patrimonial a descoberto no total de R\$ 69.608,92 no mês de fevereiro de 2001” (fl. 389).

Nesse sentido, pois, verificando-se inexistir, *in casu*, recurso de ofício em face da respeitável decisão, inexistente qualquer controvérsia no que toca a este ponto, restando prejudicada, assim, a alegação da Recorrente.

(ii.3) Glosa de despesas médicas

No que atine à glosa das despesas efetuadas, aduz a Recorrente que deveriam ser considerados, no presente caso, os valores decorrentes de despesas médicas efetuadas relativas a serviços prestados em nome de sua mãe, Sra. Ayres Lerner, e da própria Recorrente, ainda que não apontados em sua declaração de ajuste.

Nesse sentido, no tocante às despesas médicas relativas à sua mãe, Sra. Ayres Lerner, verifica-se não assistir razão à Recorrente. De fato, compulsando-se os autos, mais especificamente as declarações de ajuste apresentadas (fls. 05/21), a mãe da Recorrente apresentou declaração de ajuste própria (fl. 29), não sendo declarada, portanto, como dependente da Recorrente nos exercícios objeto do presente auto de infração.

Ora, sendo certo que a legislação do imposto de renda, mais especificamente no que atine ao art. 80, §1º, II, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), apenas admite a dedução de despesas próprias e de dependentes do contribuinte, tem-se que descabida a pretensão da Recorrente.

A este respeito, uníssona a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *in verbis*:

“(…) DESPESA MÉDICA - DEDUÇÃO – A legislação reguladora do Imposto de Renda incidente sobre a renda das pessoas físicas contém autorização para a dedução por despesas médicas, restrita àquelas atinentes ao tratamento da própria pessoa declarante ou de seus dependentes, na forma do artigo 8º, II, “a”, § 2º, II, da Lei nº 9.250, de 1995 (…)” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 137.548, relator Conselheiro Nairy Fragoso Tanaka, sessão de 19/05/2005)

Quanto às despesas médicas alegadamente referentes a serviços prestados diretamente à Recorrente, cujos recibos encontram-se anexados ao recurso voluntário, igualmente não merece prosperar a sua irresignação.

Com efeito, conquanto já tenham os recibos sido considerados no demonstrativo de fl. 314, tratando-se de despesas médicas não declaradas, oportunamente, pela contribuinte quando da apresentação da declaração de ajuste, não compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, agindo na qualidade de auditor fiscal, refazer o lançamento tributário de maneira a admitir a dedução de despesas não apontadas pela contribuinte.

Nesse esteio, como se sabe, o direito pátrio, no que toca à possibilidade de revisão dos atos administrativos de lançamento tributário, estabeleceu uma profunda diferença entre as atribuições do agente fiscal, a quem incumbe lançar o crédito tributário de ofício no caso de constatar a ocorrência da hipótese de incidência do tributo, e a dos órgãos julgadores (Delegacias da Receita Federal de Julgamento e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), aos quais incumbe o mister de aferir a validade da constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Note-se, por oportuno, que a competência dos órgãos administrativos limita-se a aferir a validade do lançamento, não cabendo a eles, acaso verifiquem alguma incorreção, efetuar lançamento complementar ou determinar a dedução de despesas não apontadas pela contribuinte em sua declaração, o que deveria ter sido feito pelo meio competente, isto é, apresentação de declaração retificadora. Incumbe aos órgãos julgadores, pois, com fulcro no direito de petição constitucionalmente estabelecido (art. 5º, XXXIV, ‘a’, da CF), a prática de atos secundários, reapreciando os termos do lançamento.

Para que se compreenda o exposto, cumpre colacionar, muito embora extensa, a lição de Alberto Xavier, *in verbis*:

“Nesse contexto, reveste-se de especial relevância no Direito Tributário brasileiro a distinção entre órgãos de lançamento e órgãos de julgamento; os órgãos de lançamento têm competência exclusiva ou reservada para a prática dos atos primários em que o lançamento se traduz; os órgãos de julgamento têm competência exclusiva reservada para a prática dos atos secundários, de reapreciação dos primeiros.

No processo de impugnação administrativa de tributos federais, a lei atribui a competência para o julgamento a órgãos destituídos do poder de praticar o lançamento (as Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento e os Conselhos de Contribuintes) e, como veremos, não é admissível a ‘reformatio in pejus’, pelo que a decisão do processo se reduz às alternativas



da anulação ou da confirmação, não podendo jamais revestir a modalidade de substituição (na forma de lançamento suplementar).

Pode, pois, afirmar-se que no processo administrativo de impugnação se exerce uma cognição restrita, visando exclusivamente a anulação do lançamento e não a sua reforma ou substituição. Trata-se, porém, de figura distinta da cassação, pois nesta a reapreciação do ato impugnado é restrita a questões de direito, enquanto a revisão abrange igualmente questões de fato.

(...)

Pode, pois, concluir-se que o recurso de revisão pelo qual se opera a impugnação administrativa do lançamento entra nos moldes de um processo constitutivo de anulação." (XAVIER, Alberto. Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. pp. 311-313).

Nesse sentido, tem-se que deveria a contribuinte, no caso de desejar retificar a declaração de ajuste anteriormente apresentada, incluindo despesas anteriormente não apontadas, observar o rito previsto pelos artigos 54 e seguintes da Instrução Normativa nº 15/2001, não sendo cabível, pois, a retificação da declaração por meio de decisão deste órgão julgante.

(ii.4) Glosa de despesas efetuadas com contribuições à previdência privada

Alega a Recorrente, outrossim, que a respeitável decisão recorrida merece reforma, tendo em vista a descon sideração das despesas efetuadas em contribuições à previdência privada, na forma admitida pelo art. 37, II, da Instrução Normativa nº 15/2001.

Em que pese o inconformismo da Recorrente, não lhe assiste razão, uma vez que não há, nos autos, a prova específica da integralidade das despesas efetuadas a este título no que toca aos anos-calendário de 2003 e 2004.

De fato, analisando-se o auto de infração lavrado, mais especificamente o Termo de Verificação Fiscal anexo, a fiscalização glosou, apenas e tão-somente, parte das despesas declaradas pela contribuinte como contribuições à previdência privada, mantendo, portanto, os demais valores comprovadamente despendidos pela Recorrente nos demais anos-calendário, a saber, 2001 e 2002.

Nesse sentido, entendo que deva ser mantida a glosa efetuada *in casu*, eis que, consoante se infere dos documentos acostados, a contribuinte apresentou, como pagamentos à RealPrev, no tocante ao ano-calendário de 2004, o valor de R\$ 4.162,45 (fl. 461), e não aquele apontado em sua declaração de ajuste, no montante de R\$ 8.372,78,

deixando de apresentar, por sua vez, quaisquer comprovantes relativos aos gastos efetuados a este título no ano-calendário de 2003.

Por estas razões, não havendo a Recorrente apresentado provas bastantes à retificação da glosa efetuada *in casu*, faz-se mister a sua manutenção.

(ii.5) Da alegação de descabimento da qualificação da multa *in casu*

Quanto à aplicação da multa qualificada, tal como prevista, à época, pelo art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, no que toca à omissão de rendimentos de aluguéis percebidos de pessoa jurídica, atinentes aos anos-calendário de 2001 e 2002, entendo que deva ser afastada, eis que não logrou a autoridade fiscal comprovar, especificamente, o evidente intuito de fraude, exigido pela legislação para a aplicação da multa no patamar de 150%.

De fato, a partir de uma breve análise dos autos, verifica-se não ter a fiscalização demonstrado, de forma incontestada, a existência de fraude (qualificada, ainda, pelo dolo e simulação), conluio ou sonegação no caso vertente, pressupostos estes indispensáveis para a qualificação da multa de ofício, a teor do que consta do art. 44, II, da Lei 9.430/96, na redação anterior à promulgação da Lei 11.488/07, vigente à época dos fatos narrados.

Não se vislumbra, inicialmente, a existência de conluio na forma descrita pelo art. 73 da Lei 4.502/74. É dizer, não há nos autos qualquer prova de que efetivamente houve um ajuste entre partes visando sonegar ou fraudar o Fisco.

Do mesmo modo, também não logrou a fiscalização comprovar a existência de fraude, seja a partir da omissão na declaração ao Fisco de evento subsumível à regra-matriz de incidência do imposto de renda, seja a partir da tentativa de redução ou exclusão do montante tributável. Em outros termos, não restaram provados os pressupostos indispensáveis à configuração da “fraude”, na forma estatuída pelo regramento aplicável à espécie.

No que atine à sonegação, por sua vez, entendida *ex vi legis* como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”, admito que, eventualmente, poderia até ser aviltada pela fiscalização como pressuposto da qualificação da multa de ofício, desde que efetivamente explicitasse ações ou omissões dolosas da contribuinte, o que não ocorreu.

Não restando, pois, comprovada pela fiscalização quaisquer condutas da Recorrente que pudessem ser entendidas como dolosas, visando à ocultação do fato gerador do imposto de renda, entendo que igualmente não se poderia utilizar a “sonegação” como pressuposto necessário à configuração da hipótese de incidência da multa qualificada.

A corroborar o quanto exposto, visando a impedir a aplicação indiscriminada de multas qualificadas, sem a necessária comprovação de seu suposto normativo, o Primeiro Conselho de Contribuintes consolidou o entendimento consubstanciado na Súmula nº 14, *in verbis*: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

Em vista do exposto, pois, deve-se dar provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa quanto à omissão de rendimentos de aluguéis verificada em 2001 e 2002, pois não houve comprovação do evidente intuito de fraude.

(ii.6) Da aferição da possibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada no presente caso

Por derradeiro, entendo que assiste, igualmente, razão à contribuinte ao afirmar que é incabível a cumulação das multas de ofício e isolada, *in casu*.

Com efeito, tenho adotado o posicionamento, em reiteradas oportunidades, que se aplicam, ao direito tributário penal, isto é, às penalidades aplicáveis aos ilícitos tributários, os princípios constitucionalmente assegurados, atinentes ao campo do direito punitivo, mais especificamente no que atine aos preceitos da tipicidade da infração.

Nesse sentido, decorre da aplicação do princípio da tipicidade, desenvolvido com extrema proficuidade no campo do direito penal, o chamado princípio da consunção, de acordo com o qual a infração mais gravosa absorve aquela menos gravosa, quando os elementos do tipo da conduta menos gravosa forem comuns àqueles relativos à mais gravosa. A este respeito, curial a lição de Roque Antonio Carrazza, *in verbis*:

*“O terceiro princípio, também idôneo a dirimir os conflitos aparentes de normas penais, é o da consunção (ou consunção). Este princípio traz à sirga a idéia de uma atividade complexa, embora unitária sob o aspecto social-valorativo, que se prolonga no tempo. O agente, ao desenvolvê-la, acaba por violar uma pluralidade de normas, em que a última, contém perfeitamente as demais. (...) Na progressão, o agente parte de um minus, para chegar a um majus, violando diversas disposições legais, nas quais uma absorve e se consome na outra. Daí falar-se em meios necessários, em fase normal de preparação e em fase normal de execução de outro crime. Em todos estes casos, a conduta anterior ou posterior é, pela consunção, excluída, com a aplicação da pena principal.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Da Impossibilidade Jurídica de Concurso Material ou Formal Imperfeito entre os Crimes de Descaminho (art. 334, segunda parte do Código Penal Brasileiro) e de Sonegação Fiscal (art. 1º, I a IV, da Lei nº. 8.137/90) – Questões Conexas. In: COSTA, José de Faria (et. al.). *Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. pp. 238-239)*



Com efeito, sendo certo que a antecipação do recolhimento, por meio de carnê-leão, do imposto de renda devido, na forma do art. 8º da Lei nº 7.713/88, é *iter* procedimental lógico à omissão de rendimentos apurada no mesmo ano-calendário, não se faz possível a cumulação das multas de ofício e isolada, eis que admitir-se tal possibilidade levaria, inevitavelmente, ao *bis in idem* punitivo, o que não se admite no ordenamento jurídico.

A este respeito, cumpre trazer à baila precedente de minha lavra, plenamente aplicável, *in casu*:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 153.289, relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 05/11/2008)

À guisa do exposto, portanto, deve ser afastada a multa isolada, eis que cobrada “*sobre a diferença dos rendimentos informados em sua declaração de ajuste anual, nos anos-calendário de 2001 a 2004*” (fl. 276), isto é, com a mesma base de cálculo do imposto de renda apurado ao final dos anos-calendário, o que não se pode admitir, sob pena de fulminação do princípio do *non bis in idem*.

Parte dispositiva

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de afastar as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso, para desqualificar a multa e excluir os valores relativos à multa isolada.

Sala das Sessões-DE, em 02 de junho de 2009.



ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA