



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Recurso nº. : 130.564
Matéria : IRPF - EXS.: 1997 a 1999
Recorrente : CARLOS MACHADO
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE
Sessão de : 19 DE MARÇO DE 2003
Acórdão nº. : 102-45.979

NORMAS PROCESSUAIS - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL -
Possuindo o lançamento a correta fundamentação legal, inaceitável sua nulidade por ausência desta.

NORMAS PROCESSUAIS - CERCEAMENTO DE DEFESA - A fundamentação legal mais abrangente visa esclarecer o fiscalizado sobre a infração praticada e os contornos legais que permitem melhor compreensão a respeito do fato tributário.

IRPF - EXS. 1997 a 1999 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS -
TRABALHO NÃO ASSALARIADO - Considera-se omissão de rendimentos o valor escriturado a esse título no Livro Caixa e não incluído na respectiva declaração de ajuste anual.

IRPF - EXS. 1997 - 1999 - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS -
Somente dedutíveis as despesas médicas efetuadas com o tratamento do próprio contribuinte ou de seus dependentes, conforme Lei n.º 8134/90, artigo 8.º, § 1.º, "b" .

IRPF - EXS. 1997 - 1999 - DEDUÇÃO - LIVRO CAIXA - As despesas decorrentes do exercício do trabalho não assalariado somente são dedutíveis quando necessárias à percepção do rendimento e devidamente comprovadas na forma da lei.

IRPF - EXS. 1997 - 1999 - MULTA ISOLADA - CARNE-LEÃO -
Somente aplicável a penalidade isolada para a ausência de pagamento do carnê-leão quando essa infração não for punida conjuntamente com a penalidade de ofício sobre a correspondente omissão de rendimentos.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS MACHADO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA, JOSÉ OLESKOVICZ, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979
Recurso nº. : 130.564
Recorrente : CARLOS MACHADO

RELATÓRIO

O litígio decorre do inconformismo do contribuinte com a exigência do Imposto de Renda sobre rendimentos omitidos decorrentes de recebimentos de pessoas físicas nos meses de Janeiro a dezembro dos anos-calendário de 1996, de 1997 e 1998, conforme detalhado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal. Saliente-se que as omissões de rendimentos foram apuradas pela verificação dos Livros Caixa escriturados pelo fiscalizado em função do exercício de sua profissão de tabelião.

Compôs, ainda, o crédito tributário, a diferença desse tributo pela glosa de dedução indevida de dois dependentes nas declarações de ajuste anual dos exercícios de 1998 e 1999, glosa de despesas médicas em valor de R\$ 7.900,00, no exercício de 1998 e de R\$ 1.200,00, em 1999; glosa de despesas com instrução em valor de R\$ 6.800,00 utilizada no exercício de 1998, e de R\$ 6.640,00 no exercício de 1999.

Aplicada a penalidade prevista no artigo 44, § 1.º, III, da lei n.º 9.430/96 para a falta de antecipação no caso dos rendimentos decorrentes de pessoas físicas, e para os rendimentos indevidamente tributados na declaração como recebidos de pessoas jurídicas mas decorrentes do trabalho remunerado por pessoas físicas, conforme detalhado na fl. 370-V-2 e no demonstrativo de apuração da multa isoladamente, fls. 166 e 167.

Também, exigida a penalidade pelo atraso na entrega da declaração de ajuste anual do exercício de 1996, uma vez comprovadas a sujeição a essa obrigação acessória e a entrega a destempo, em 12 de julho de 2.000, fl. 377 e 175/176.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Assim, o crédito tributário resultou em R\$ 73.046,44, exigido por Auto de Infração lavrado em 21 de fevereiro de 2001, com ciência do fiscalizado em 2 de março de 2.001.

A omissão de rendimentos teve por fundamento os artigos 1.º a 3.º e 8.º da lei n.º 7713/88, 1.º a 4.º da lei n.º 8134/90, 3.º e 11 da lei n.º 9250/95 e 21 da lei n.º 9532/97; a glosa dos dependentes, despesas médicas e despesas com instrução os artigos 11, § 3.º do Decreto - lei n.º 8844/43, artigo 11 do Decreto-lei n.º 5844/43, e 8.º, II, "c", "a" e "b" da lei n.º 9250/95.

Já a multa isolada pela antecipação mensal do imposto, o artigo 8.º da lei n.º 7713/88 e 44, § 1º, III, da lei n.º 9430/96. A multa pelo atraso na entrega da declaração de ajuste anual do exercício de 1996, o artigo 88, I, § 1.º, "a" da lei n.º 8981/95 c/c artigo 27 da lei n.º 9532/97.

Cabe, ainda, esclarecer que o fiscalizado impetrou ação judicial em esfera estadual e conseguiu liminar para suspender possível autuação do Fisco Federal e, no prazo de 20 (vinte) dias, retificar dados das declarações apresentadas relativas aos exercícios em fiscalização. Na oportunidade, em 29 de junho de 2.000, já havia sido lavrado Auto de Infração, fls. 3 a 14, do qual o contribuinte não tomou ciência, em virtude da referida ação judicial e da retificação efetuada no prazo estabelecido.

Em decorrência foi reaberta a fiscalização e procedido a novo lançamento, como citado no início. Em 13 de março de 2.002, foi suspensa a vigência da liminar concedida pelo presidente do Tribunal de Justiça do Ceará, Des. Haroldo Rodrigues, atendendo pedido da Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 449 a 451.

O inconformismo do fiscalizado em primeira instância é ratificado na peça recursal e traz em preliminar a nulidade do feito por apresentar irregularidade caracterizada pela ausência de fundamentação legal para a glosa de despesa por



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

serviços prestados, constante do quadro de fl. 26 a 38, e, em seu entendimento, comprovada por documentos idôneos.

Manifestou incapacidade de compreensão dos fatos descritos, motivo para que ficasse impossibilitado de concluir a respeito da acusação e tipicidade da infração. Cita que o Auditor-Fiscal desconsiderou o que havia feito, conforme constou do Termo de Constatação de fl. 19, na autuação posterior. O primeiro apresenta-se divergente do segundo.

Afirmou que a Autoridade Fiscal esteve insegura quanto ao procedimento executado uma vez que desconsiderou documentos apresentados desde os primeiros momentos da verificação.

Quanto ao mérito, inicialmente, explicitou sua condição de titular do 4.º Ofício da Cidade de Juazeiro do Norte, CE.

Em seguida, afirmou que não omitiu rendimentos porque todas as receitas foram efetivamente escrituradas em seus Livros Caixa, amparando sua posição no artigo 76 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99. Protestou por erro cometido pelo Fisco quando afirmou que a declaração de ajuste anual do exercício de 1997 não conteve os dados constantes do Livro Caixa.

Entendeu que o julgamento de primeira instância acatou a tributação equiparada à da pessoa jurídica, uma vez que considerou todos os valores indicados em livros como valores a receber em contrapartida de receitas, por regime de competência.

Afirmou ser indevida a glosa das despesas com dependentes uma vez que o RIR/99, art. 77, § 1.º permite o abatimento de R\$ 1.080,00 por dependente, menor pobre. Alegou que o Fisco tomou por base suposta declaração do contribuinte para essa atitude porque não se encontra acostada ao processo.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Quanto às despesas médicas, informou que o pagamento ao Hospital de Fraturas e Ortopedia do Cariri decorreu do atendimento prestado à Raimundo Melo, que foi atropelado pelo contribuinte. Entendeu que a ausência de nota fiscal não é impeditivo para a dedução.

Entendeu, também, indevida a glosa das despesas de salário do escrevente Christóvão Michell G Machado pela ausência de nomeação. Afirmou que essa pessoa era funcionário do cartório na época e trouxe como fundamento o artigo 20 da lei n.º 8935/94 no qual permitido aos notários e oficiais de registro contratarem quantos substitutos, escreventes e auxiliares forem necessários. Desnecessária a comprovação do vínculo empregatício em face da referida lei e do Termo de Nomeação.

Considerou indevida a glosa de serviços prestados pelo Cartório do 5.º Ofício de Juazeiro do Norte porque teve origem nos emolumentos relativos a protestos de títulos e encontra-se documentado com declarações prestadas pelo referido Ofício, conforme fls. 249, 304 e 354.

As retiradas do proprietário, que foram escrituradas nos Livros Caixa como despesas, devem ser consideradas porque foram oferecidas à tributação nas declarações de ajuste anual apresentadas pelo fiscalizado. Entende que a manutenção da glosa implica em dupla tributação do mesmo valor.

Voltou-se contra a manutenção da exigência da multa isolada porque a multa de ofício já contém previsão de penalidade similar em seu texto.

O segundo lançamento foi julgado em primeira instância e considerado procedente pela 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza conforme Acórdão DRJ/FOR n.º 717, de 31 de janeiro de 2.002, fls. 421 a 435.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Em primeiro lugar deve ser analisada a questão da validade do lançamento em virtude de ter sido efetuado quando vigente liminar estadual para suspensão da atividade fiscal e permissão de atitude reparadora dos lançamentos efetuados nos livros Caixa, no prazo de 20 (vinte) dias.

A título de comentário, a intervenção judicial estadual contra ato da Administração Tributária Federal é ilegal, em virtude do princípio da separação de poderes decorrente do artigo 2.º da Constituição Federal – CF o que impede a invasão de competência de um poder na esfera de outro. Em síntese a liminar expedida significa uma norma individual bloqueando a incidência de tributo federal, ação ilegal porque a competência para legislar sobre o Imposto de Renda pertence exclusivamente à União, de acordo com o artigo 153, III da CF/88.

A liminar expedida foi obedecida pelo Fisco, que acatou o prazo estabelecido e a retificação efetuada, procedendo a novo lançamento com observação dos novos dados. Então, o fato de resultar desfavorável ao contribuinte o julgamento da segurança no ano de 2002 não afeta o lançamento efetuado.

Em preliminar, alegada nulidade do feito por ausência da fundamentação legal para a glosa de despesas escrituradas nos livros Caixa e comprovadas com documentação entendida idônea.

Cabe esclarecer que as declarações de ajuste anual correspondentes aos exercícios fiscalizados não contiveram as despesas escrituradas em livro caixa pois oferecido à tributação o rendimento líquido, inserido no campo daqueles percebidos de pessoas jurídicas.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

De acordo com os Demonstrativos de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 163, 165, e 168, as despesas líquidas constantes dos Livros Caixa foram apuradas em cada ano-calendário mediante análise individual dos documentos quando excluídas aquelas que não se encontravam em acordo com a lei, sendo informado ao contribuinte mediante demonstrativos analíticos contendo data, atribuição da despesa, valor e o motivo para a exclusão, inclusive a fundamentação legal para os casos em que presente a documentação mas não cabível a despesa, fls. 213 a 215, 252 a 255 e 305 a 308.

Destarte, não há motivos para a nulidade do feito, uma vez que os demonstrativos das exclusões efetuadas o integraram e contiveram a fundamentação legal para cada despesa comprovada e excluída. As demais que não contiveram a documentação adequada ou que não foram comprovadas, apenas tiveram essa informação no campo destinado à motivação, pois desnecessário qualquer comentário a respeito. Destarte, não houve prejuízo à defesa por eventual erro formal.

A alegada incapacidade de compreensão quanto à descrição dos fatos, dada pela desconsideração do trabalho anterior executado pelo Fisco e pelo primeiro apresentar-se divergente do segundo é explicável pelas alterações efetuadas pelo contribuinte, em razão da aprovação judicial para esse fim.

Ineficaz o primeiro levantamento uma vez que o contribuinte não tomou conhecimento de seu conteúdo, conforme constou do Termo de Constatação Fiscal, fl. 374, alguns dados do trabalho efetuado foram aproveitados, mas a constituição do feito anterior não pode amparar a defesa em face da retificação promovida pelo contribuinte, que alterou significativamente os valores constantes dos Livros Caixa.

De outro lado, os demonstrativos que constituem o lançamento e o Termo de Constatação Fiscal, que também dele fez parte, esclarecem com bastante clareza o resultado do trabalho fiscal.



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

Processo n.º : 10315.000382/00-09
Acórdão n.º : 102-45.979

Logo, não há motivo para que se alegue cerceamento da defesa por embaraço à compreensão uma vez que a exigência encontra-se devidamente clara, enquanto a retificação decorreu de pedido do próprio contribuinte, autorizado por determinação da Autoridade Judiciária estadual.

Quanto ao mérito, afirmou que não omitiu rendimentos porque todas as receitas foram efetivamente escrituradas em seus Livros Caixa, amparando sua posição no artigo 76, § 2.º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99. Protestou por erro cometido pelo Fisco quando afirmou que a declaração de ajuste anual do exercício de 1997 não conteve os dados constantes do Livro Caixa. Entendeu que a Autoridade Fiscal esteve insegura quanto ao procedimento executado uma vez que desconsiderou documentos apresentados desde os primeiros momentos da verificação.

A posição do fiscalizado quanto à omissão de rendimentos não corresponde à verdade dos fatos.

O artigo 76, § 2.º do RIR/99 cita que o contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidas em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Realmente as receitas foram escrituradas em seus livros Caixa mas não devidamente declaradas ao Fisco. Como se comprova no processo, as declarações de ajuste anual contiveram informação incorreta dos rendimentos por dois motivos: os valores expressos foram inferiores àqueles apurados pelo Fisco em todos os exercícios sob fiscalização, e, em segundo, porque os rendimentos foram declarados como percebidos de pessoas jurídicas, fato que proporcionou visão incorreta sobre a sujeição do contribuinte ao recolhimento mensal do imposto por rendimentos percebidos de pessoas físicas, popularmente conhecido como Carnê-leão.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Assim, no exercício de 1997, informou R\$ 10.926,27, fl. 176, quando o rendimento real de pessoas físicas foi de R\$ 59.936,79, fl. 370; em 1998, declarou R\$ 55.000,00, fls. 28 e 29, quando esse montante constituiu R\$ 150.970,67, fl. 370; e em 1999, declarou R\$ 38.000,00, fls. 30 e 31, e esse valor deveria ser de R\$ 114.273,05, fl. 370.

É certo que o fiscalizado procedeu retificação dos dados integrantes dos livros Caixa, sob o manto de uma liminar expedida por Juiz Estadual. Mas, também é verdadeiro que se encontrava sob procedimento fiscal iniciado em 25 de maio de 2.000, com o lançamento concluso e aguardando a sua ciência, e que foi suspenso por liminar recebida em 5 de julho de 2.000.

Também, deve ser considerado que as retificações nos livros Caixa foram efetuadas com o objetivo de alterar a posição do Fisco em relação à documentação apresentada na fase inicial do trabalho mas não foram apresentadas declarações retificadoras, fato que não impede o Fisco de tratar como omissão de rendimentos os valores constantes dos ditos livros.

A reforçar a posição, o fato de que, apesar de trazidos pelo próprio contribuinte para corrigir a escrituração incorretamente efetuada, não foram oferecidos à tributação nas declarações e nem se recolheu o imposto devido no ato da retificação.

O protesto por erro cometido pelo Fisco quanto à declaração de ajuste anual do exercício de 1997 não conter os dados constantes do Livro Caixa também não é de se aceitar. Como explicitado, a declaração de ajuste anual do exercício de 1997 conteve, apenas, rendimentos de pessoas jurídicas em valor de R\$ 10.926,27, fl. 176, quando o rendimento real foi percebido de pessoas físicas e em valor de R\$ 59.936,79, fl. 370.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Assim, o Fisco não se enganou, e, corretamente, tributou valor auferido e omitido pelo contribuinte, desse total diminuindo aquele já oferecido à tributação na declaração de ajuste anual.

A afirmativa de que a Autoridade Fiscal esteve insegura quanto ao procedimento executado por desconsiderar documentos apresentados desde os primeiros momentos da verificação deve ser exclusiva do recorrente.

Os documentos não considerados pelo Fisco tiveram os motivos individualmente identificados, acompanhados da devida fundamentação legal para esse fim. Daí, não se constata qualquer insegurança na ação fiscal, nem procedimento inadequado.

Incompreensível a posição do recorrente quanto cita que o julgamento de primeira instância (sic) “adotou o v. acórdão recorrido acatou, por via transversa, a tributação por equiparação a pessoa jurídica, considerando todos os valores indicados em livros como valores a receber em contrapartida de receitas, por regime de competência. Pior, nem mesmo concedeu ao contribuinte a faculdade de apontar provisão para perdas.”

Por não ter qualquer relação com o procedimento, a consideração posta na peça recursal deixa de ter análise nesta fase.

Entendeu incabível a glosa da dedução por dependentes uma vez que o RIR/99, art. 77, § 1.º permite o abatimento de R\$ 1.080,00, individualmente, quando se tratar de menor pobre. Alegou que o Fisco tomou por base suposta declaração do contribuinte para essa atitude porque não se encontra acostada ao processo.

Conforme consta do Termo de Constatação, fl. 376, o Fisco amparou-se na declaração do próprio contribuinte à fl. 27 do processo para excluir duas sobrinhas de sua esposa que constaram como dependentes nas declarações apresentadas.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09

Acórdão nº. : 102-45.979

Examinando o processo, verifica-se que à fl. 27 há uma declaração prestada pelo fiscalizado junto ao Cartório do 3.º Ofício de Notas, e ao final a menção às dependentes, que atualmente encontra-se danificada em sua parte final. No entanto, como se trata de declaração pública, porque prestada junto ao 3.º Ofício de Notas, em 29 de maio de 2.000, nada obsta, que sendo necessário haja inserção de nova cópia ou certidão desse documento para instruir o processo.

A relação de dependência para que seja aceita para fins de dedução do tributo, na condição referida – menor pobre – requer a formalização da guarda pela Justiça. Assim dispõe o Estatuto da Criança, aprovado pela lei n.º 8.069/1990, art. 33, § 3.º.

“Art. 33. A guarda obriga a prestação de assistência material, moral e educacional à criança ou adolescente, conferindo a seu detentor o direito de opor-se a terceiros, inclusive aos pais.

§ 1º A guarda destina-se a regularizar a posse de fato, podendo ser deferida, liminar ou incidentalmente, nos procedimentos de tutela e adoção, exceto no de adoção por estrangeiros.

§ 2º Excepcionalmente, deferir-se-á a guarda, fora dos casos de tutela e adoção, para atender a situações peculiares ou suprir a falta eventual dos pais ou responsável, podendo ser deferido o direito de representação para a prática de atos determinados.

§ 3º A guarda confere à criança ou adolescente a condição de dependente, para todos os fins e efeitos de direito, inclusive previdenciários.”

O recorrente, tanto na peça impugnatória quanto na recursal argumenta sobre a condição de menor pobre das sobrinhas de sua esposa, mas não apresentou documentos para amparar sua posição. Assim, correto o Fisco e a decisão colegiada de primeira instância e a exclusão desses valores deve ser mantida.



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

Processo nº : 10315.000382/00-09
Acórdão nº : 102-45.979

Solicitou a manutenção das despesas médicas, porque decorreram de assistência prestada a Raimundo Melo no Hospital de Fraturas e Ortopedia do Cariri, quando atropelado pelo fiscalizado. Afirmou que as ausências de nota fiscais não são impeditivas para a dedução.

As despesas médicas foram excluídas pelo Fisco em virtude de não terem por objeto o tratamento do próprio contribuinte ou de seus dependentes. Essa condição fundamental para a dedução constou dos Manuais de Orientação ao Preenchimento das Declarações de Ajuste Anual do IRPF, como naquele relativo ao exercício de 1998, página 22, "Podem ser deduzidos os seguintes pagamentos relativos a tratamento próprio, dos dependentes e dos alimentandos, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, indicados nas linhas 09 e 10 do quadro 5 da pág. 2".

Essa orientação decorre do artigo 8.º, § 1.º, "b" da lei n.º 8134/90, que restringe os pagamentos a médicos e hospitais àqueles feitos pelo contribuinte relativo ao seu próprio tratamento e de seus dependentes. Sendo as despesas médicas decorrentes do atendimento a terceiro, não dependente – no caso, Raimundo Melo e as sobrinhas – não é passível de acolher a solicitação contida na peça recursal.

"Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

(.....)

§ 1º O disposto no inciso I deste artigo:

(.....)

b) restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte relativo ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;"



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Passando à parte da peça recursal que diz respeito às glosas das despesas constantes dos livros Caixa, verifica-se que o recorrente entendeu indevida a glosa das despesas de salário do escrevente Christóvão Michell G Machado pela ausência de nomeação. Afirmou que essa pessoa era funcionário do cartório na época e trouxe como fundamento o artigo 20 da lei n.º 8935/94 no qual permitido aos notários e oficiais de registro contratarem quantos substitutos, escreventes e auxiliares forem necessários. Entendeu desnecessária a comprovação do vínculo empregatício em face da referida lei e do Termo de Nomeação.

O julgamento de primeira instância afastou essa pretensão com lastro na ausência de registro do funcionário na forma prevista no artigo 6.º, I, da lei n.º 8134/90. Deve ser ressaltado que não foi juntada qualquer documentação complementar na peça recursal a esse respeito.

Correta a determinação legal trazida pelo contribuinte ao processo mas não aplicável à situação e inaceitável como prova, apenas como subsídio. A premissa colocada permite ao tabelião ter quantos substitutos forem necessários sobre a qual conclui – incorretamente – a respeito do efetivo trabalho prestado pelo referido cidadão. Lógica incorreta bem assim a realidade a que se reporta. A prova exigida é sobre o efetivo serviço prestado que permitirá o atendimento à determinação legal para que fosse seu custo aceito como despesa normal do tabelião.

Como se verifica na cópia dos primeiros livros Caixa apresentados ao Fisco não se verificam gastos com esse funcionário, enquanto o trabalho era realizado pelo fiscalizado, seus filhos e um funcionário registrado (este último por dedução do gasto sob a rubrica “folha”). Apesar de considerado incorreto pelo contribuinte em razão dos erros cometidos em seu preenchimento, esses dados não podem ser totalmente desprezados para a convicção do julgador.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Outro aspecto a considerar diz respeito a ausência de registro como funcionário de seu cartório uma vez que em se tratando de seu substituto era elemento fundamental ao bom andamento do trabalhos e pessoa de sua confiança, motivos para não deixá-lo afastado dos vínculos empregatícios normais com o contratante.

Assim, face aos motivos expostos, a decisão de primeira instância é correta quanto a esse custo uma vez que inaceitável pela fundamentação legal e pelos motivos complementares expostos.

Outra alegação constante da peça recursal a respeito das despesas lançadas nos Livros Caixa, tem referência na glosa de serviços prestados pelo Cartório do 5.º Ofício de Juazeiro do Norte porque com lastro em declarações prestadas e, segundo o recorrente, despesa efetivamente realizada conforme declarações de fls. 249, 304 e 354.

As declarações a que se reporta a defesa foram prestadas pelo escrevente do Cartório Padre Cícero – 5.º Ofício de Juazeiro do Norte e afirmam sobre pagamentos efetuados pelo Cartório do 4.º Ofício de Emolumentos nos anos de 1996, 1997 e 1998. No entanto, intimado pelo Fisco para informar sobre o efetivo recebimento de tais importâncias, informou que os emolumentos são pagos diretamente ao Tribunal de Justiça do Ceará mediante guia própria e que as informações prestadas anteriormente reportavam-se às distribuições efetuadas para aquele cartório, em montante de 10.409 (dez mil, quatrocentos e nove) títulos, de onde o valor correspondente a emolumentos seria de R\$ 28.624,75.

Assim, não há documento comprobatório da despesa no processo uma vez que as declarações não comprovam o efetivo pagamento desses valores pelo fiscalizado. Correto o julgamento de primeira instância que já havia afastado tal pretensão pelo mesmo motivo.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Outra solicitação, refere-se às retiradas do proprietário, escrituradas nos Livros Caixa como despesas, que entende devem ser consideradas como custo porque foram oferecidas à tributação em suas declarações de ajuste anual. Entende que a manutenção da glosa implica em dupla tributação do mesmo valor.

O trabalho desenvolvido pelo próprio contribuinte não se constitui custo porque dele resulta a receita ou o rendimento. A renda tributável nada mais é do que o resultado líquido do trabalho produzido, expresso em moeda ou bens, dado pela subtração entre o rendimento bruto diminuído dos custos permitidos em lei. Os custos admitidos na atividade são aqueles que permitiram auferir o rendimento.

Então, não pode o valor do trabalho produzido pelo próprio fiscalizado constituir custo de sua atividade porque se assim o fosse, o rendimento tributável não seria a renda, mas apenas, esse valor atribuído como custo, porque sua real remuneração.

Parece que o recorrente confunde a tributação da pessoa física com a incidente na pessoa jurídica. Nesta, o trabalho desenvolvido pelo gerente tem um custo dado pela retirada pró-labore, enquanto o resultado da atividade desenvolvida é apurado ao final do período e, se positivo, constituir-se-á lucro, se negativo, prejuízo.

A tributação da pessoa física é diferenciada daquela aplicada à pessoa jurídica. Assim, como explicitado, essa posição contraria a determinação legal sobre o fato gerador do imposto de renda da pessoa física e, portanto, o valor atribuído ao trabalho mensal do fiscalizado não pode compor o custo de sua própria atividade.

Outra manifestação contrária ao feito diz respeito à exigência da multa isolada trazendo por lastro o fato da multa de ofício já conter previsão de penalidade para a mesma infração em seu texto.



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Aqui, tanto a Autoridade Fiscal lançadora quanto o julgamento realizado em primeira instância cometeram equívoco ao trazer para lastro à manutenção dessa penalidade os artigos 43 e 44, § 1.º, III da lei n.º 9430/96.

O primeiro reporta-se à possibilidade da exigência de penalidade isolada ou conjuntamente com outro crédito tributário. Já o segundo, transcrito a seguir, em seu parágrafo 1.º dispõe sobre a forma de exigência das multas aplicadas em procedimento de ofício da Administração Tributária. No inciso III, determina que a penalidade de ofício será exigida isoladamente no caso de pessoa física que deixar de recolher o carnê-leão, ainda que não tenha apurado imposto na declaração de ajuste anual.

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

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

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

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

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

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



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

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

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;"

Como explicitado no teor do referido texto legal, a incidência da penalidade em procedimento de ofício é isolada para esse tipo de infração. E, nem poderia ser de maneira diversa, uma vez que a infração decorre da ausência de pagamento do tributo que deveria ter sido antecipado pelo contribuinte em razão da percepção de rendimentos de pessoas físicas em montante superior ao limite de isenção.

No entanto, quando ocorre o procedimento de ofício com objetivo de fiscalizar o tributo incidente sobre as atividades desenvolvidas pelo contribuinte ao longo do período de ocorrência do fato gerador, e dele resulta infração caracterizada pela omissão de rendimentos percebidos de pessoas físicas, que será punida com a penalidade prevista no artigo 44, I, ou II da lei 9430/96, não é possível a aplicação conjunta daquela prevista no § 1.º, III, uma vez que a falta de pagamento do carnê-leão já será punida com as primeiras citadas.

A confusão resulta da orientação contida no artigo 1.º, II, "a" da IN SRF n.º 46/97, que dispõe sobre a aplicação dessa penalidade nos casos de omissão de rendimentos percebidos de pessoas físicas.

"Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

(.....)

II - Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:



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

Processo nº : 10315.000382/00-09

Acórdão nº : 102-45.979

a) quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art. 44. da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora;

b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.”

Esse texto normativo leva à conclusão incorreta de que a penalidade punitiva da infração pelo não recolhimento do carnê-leão seja cumulativa com a penalidade de ofício sobre o saldo de imposto não pago. Ao contrário, quando, apenas, omitidos os rendimentos percebidos de pessoas físicas não há penalidade de ofício adicional a cobrar porque a infração dada pela falta de pagamento já será punida com a referida multa. O Auto de Infração nessa hipótese conterà, apenas, a multa, teoricamente, isolada, os juros de mora e o saldo de imposto a pagar.

Ampliando as hipóteses, podem ocorrer situações onde presentes infrações de naturezas diversas como decorrentes de omissão de ganho de capital, de rendimentos da atividade rural entre outras, que deverão ter punição com a penalidade de ofício incidente sobre o saldo de imposto delas resultante. Nesses casos, se declarado o rendimento percebido de pessoas físicas mas não recolhido o carnê-leão, perfeitamente legal a incidência da penalidade conjuntamente com aquela punitiva das demais infrações. Aplicação do artigo 1.º, II, “a”, da IN SRF n.º 46/97.

In casu apenas a incidência da penalidade de ofício, de acordo com a lei, já constitui punição pelo não pagamento do tributo no prazo legal. Assim, a razão encontra-se com o recorrente, motivo para que seja excluída a penalidade pelo não recolhimento do carnê-leão.

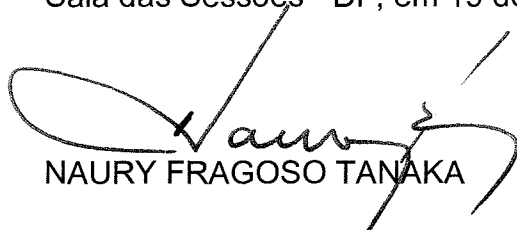


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10315.000382/00-09
Acórdão nº. : 102-45.979

Isto posto, pelos motivos já expostos, voto no sentido de rejeitar as preliminares de ausência de fundamentação para a glosa das despesas do livro Caixa e de cerceamento da defesa pela complexidade imposta ao feito que implica em incapacidade de distinguir as infrações e apresentação da correta defesa, e no mérito, para dar provimento parcial ao recurso no sentido de afastar a penalidade isolada pelo não recolhimento do carnê-leão.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003.



NAURY FRAGOSO TANAKA