



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 10670.000628/2003-27
Recurso n.º : 143.042
Matéria : IRPF – EX: 2000
Recorrente : CARLOS ROBERTO BORGES MUNIZ
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 19 de outubro de 2006
Acórdão n.º : 102-47.973

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – A tributação da renda omitida com suporte em acréscimo patrimonial a descoberto constitui presunção legal que somente pode ser afastada na presença de prova da inexistência de aplicações ou de outros recursos não apropriados no momento da apuração pelo fisco.

DEDUÇÕES – CONDIÇÕES – Para reconhecimento da dedução por pagamentos a auxiliares à execução dos trabalhos profissionais desenvolvidos, necessário que o exercício desse direito tenha observação dos requisitos legais para esse fim.

MULTA ISOLADA - CUMULATIVIDADE - MULTA DE OFÍCIO – Contendo o artigo 44, I, da lei n.º 9.430, de 1996, norma que alberga a falta, genérica, de pagamento do Imposto de Renda, sua aplicação inibe a eficácia simultânea daquela contida no § 1.º, III, do mesmo artigo.

PERÍCIA – A perícia somente é admitida quando impossível a convicção com os dados do processo e a matéria objeto da dúvida requer conhecimentos técnicos especiais.

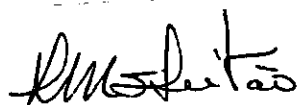
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS ROBERTO BORGES MUNIZ.

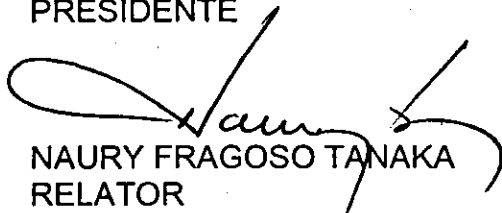
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada em concomitância com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

1

Processo n.º : 10670.000628/2003-27
Acórdão nº : 102-47.973



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 NOV 2006
9002 NOV 06

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo n.º : 10670.000628/2003-27

Acórdão n.º : 102-47.973

Recurso n.º : 143.042

Recorrente : CARLOS ROBERTO BORGES MUNIZ

RELATÓRIO

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 75.134,22, resultante do tributo e acréscimos legais devidos por infrações identificadas nas Declarações de Ajuste Anual – DAA relativas aos exercícios de 1999, 2000 e 2001, conforme discriminadas em síntese:

(a) omissão de rendimentos percebidos de pessoas físicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, nos meses de março a dezembro de 1999, levantadas por meio de cruzamento dos dados das declarações do prestador de serviços e daqueles havidos naquelas dos usuários;

(b) omissão de rendimentos identificados por meio de levantamento patrimonial e apuração de acréscimo a descoberto nos meses de janeiro e fevereiro do ano-calendário de 1998; janeiro, fevereiro, abril a setembro de 1999 e fevereiro, março e agosto de 2000; e

(c) falta de recolhimento da antecipação do tributo, devida em face da percepção de rendimentos de pessoas físicas, conforme detalhamento contido no campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", fls. 5 a 7, v-1.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 19 de maio de 2003, com ciência em 23 desse mês e ano, fl. 360, v. 2, e composto pelo tributo, a multa de ofício prevista no artigo 44, I, da lei nº 9.430, de 1996, multa isolada, prevista no referido artigo, § 1º, III, e os juros de mora.

Conveniente alguns esclarecimentos a respeito do procedimento investigatório que serão necessários à compreensão quanto ao posicionamento da autoridade fiscal.

Processo n.º : 10670.000628/2003-27

Acórdão nº : 102-47.973

Segundo dados da Declaração de Ajuste Anual – DAA, exercício 2001, fl. 50, a pessoa fiscalizada tinha por profissão “Médico, código 111”, percebeu rendimentos tributáveis no ano-calendário de 2000, em valor de R\$ 13.841,78, e teve patrimônio com custo de aquisição de R\$ 442.905,19, sem dívidas.

Intimado a comprovar os gastos com a construção de dois imóveis residenciais, áreas de 249,91 m², fl. 166, v-1, e de 172,55 m², fl. 285, v-2, a pessoa fiscalizada apresentou parte comprovada com documentos fiscais, parte com recibos de prestação de serviços de terceiros e o restante com outros tipos de documentos não previstos pela legislação tributária e de circulação de mercadorias, que indicaram gastos de R\$ 12.399,59 em 1996, R\$ 8.156,49, em 1997, R\$ 8.032,00 em 1998 e R\$ 12.000,00 em 1999, para o primeiro imóvel, e R\$ 15.291,14, em 1999, e R\$ 15.000,00 no ano 2000, para o segundo.

Esses valores foram separados por mês de efetivação do gasto, somados e o resultado mensal foi dividido pelo valor do custo total comprovado para se obter a proporção equivalente ao gasto do mês. Essa proporção foi aplicada ao total da área da obra e obteve-se a efetiva área construída para o mês em que efetivado gastos com a obra. Conhecendo a área construída em cada mês, multiplicou-se o valor desta pelo custo médio publicado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado de Minas Gerais – Sinduscon/MG, padrão médio, para identificação do valor que teria sido gasto no mês.

Após esse levantamento, confrontado o gasto arbitrado com o resultado mensal para fins de identificar o valor não comprovado a compor a análise patrimonial. Em seguida, alocados a diferença entre o valor comprovado e aquele encontrado por arbitramento, bem assim, o valor correspondente ao custo comprovado, ambos como aplicações de recursos em cada mês para compor a evolução patrimonial.

Esse demonstrativo encontra-se no campo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, fls. 6 e 7, v-1, os Demonstrativos da Evolução Patrimonial, referentes aos exercícios em análise estão localizados nas fls. 16 a 18, v-1.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/JFA nº 7.909, de 17 de agosto de 2004, fl. 385, v-2, oportunidade em que se decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do feito.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, tempestivo, uma vez que a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 24 de agosto de 2004, fl. 393, verso, v-2, enquanto a recepção desse documento, em 22 de setembro desse ano, fl. 394, v-2.

O recurso conteve, em síntese, os seguintes argumentos:

1. A pessoa fiscalizada teria oferecido à tributação rendimentos líquidos percebidos de pessoas físicas e incluído a dedução de dois dependentes para esse fim; valores que teriam sido (sic) ignorados pela autoridade administrativa. Quis significar a defesa, que os rendimentos declarados não comportaram as deduções inerentes ao exercício da profissão, como os auxiliares, sem vínculo empregatício, que colaboraram para a realização de cirurgias. No seu entender o livro caixa teria apenas a função de externar a situação patrimonial. Conveniente esclarecer que integraram a peça impugnatória diversos recibos de pagamentos a auxiliares do profissional, sem registro trabalhista, e, ainda, que não foi informado nenhum valor a título de dedução por Livro Caixa nas DAA de todos os exercícios fiscalizados.

2. Os gastos com a construção dos imóveis teriam sido comprovados com a documentação apresentada. O padrão da construção seria médio em razão dos materiais utilizados enquanto as compras teriam sido realizadas pelo próprio fiscalizado. Seria incorreto o arbitramento do custo da obra com auxílio da tabela de custos do Sinduscon porque não haveria omissão de custos. Pedido por perícia para sanar a dúvida quanto aos gastos e o padrão da obra.

3. Pedido para que sejam considerados dois dependentes no cálculo do carne-leão que serviu de base para a incidência da multa isolada.

Importante esclarecer que as omissões de rendimentos percebidos de pessoas físicas tiveram dedução dos rendimentos declarados a esse título, uma vez

Processo n.º : 10670.000628/2003-27

Acórdão n.º : 102-47.973

que o fiscalizado não possuía livro caixa e não identificou as fontes pagadoras dos rendimentos declarados. Os valores declarados e a diferença omitida foram:

Meses	Rendimentos PF declarados	Rend. PF Omitidos
Janeiro.....	600,00	- 0 -
Fevereiro.....	800,00	- 0 -
Março.....	700,00	380,75
Abril.....	700,00	380,75
Maio.....	900,00	280,75
Junho	600,00	580,75
Julho	1.000,00	180,75
Agosto.....	1.000,00	180,75
Setembro	600,00	580,75
Outubro	600,00	580,75
Novembro	500,00	387,75
Dezembro	500,00	2.927,00

De acordo com o Demonstrativo de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carnê-Leão), fl. 23, v-1, a base de cálculo do tributo que deveria ter sido recolhido não teve apropriação da dedução por dois dependentes para fins de apuração. A DAA não conteve indicação de tributação em conjunto na página 4, no entanto, verifica-se que o cônjuge foi relacionado nessa condição à pág. 2, fl. 48, e o valor da dedução foi apropriado para cálculo do tributo. Nesse período, o cálculo da antecipação do tributo albergava os dependentes como dedução da base tributável¹.

Arrolamento de bens, fls. 398 a 402, v-2.

É o Relatório.

¹ Lei nº 9.250, de 1995 - Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

(.....)

III - a quantia de R\$ 90,00 (noventa reais) por dependente;

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

As despesas inerentes ao exercício da profissão podem ser deduzidas da renda auferida em cada ano-calendário pelo profissional, de acordo com as especificações e restrições postas na Lei nº 8.134, de 1990, artigo 6º, transcrito:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que

Processo n.º : 10670.000628/2003-27

Acórdão n.º : 102-47.973

tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.”

Observe-se que desde o ano de 1991, já se exigia que as despesas fossem aquelas especificadas na lei e além desse requisito, a comprovação destas com documentação hábil e idônea, bem assim a escrituração em livro caixa, este que deveria ser mantido à disposição da fiscalização.

Da análise da nota fiscal de prestação de serviços nº 2.825, de 10 de janeiro de 2000, apresentada por José Silvério de Freitas, fls. 106 e 107, extrai-se que pelo menos uma parte do trabalho - as cirurgias - era realizada pelo fiscalizado na empresa ProntoClínica e Hospitais São Lucas S/A. No entanto, nada se pode afirmar sobre a relação jurídica desenvolvida entre este sujeito passivo e a referida empresa no sentido de identificar se os custos com enfermeiras e auxiliares eram ônus do profissional ou da empresa. Mais comum, é que o paciente arque com esses ônus e pague diretamente ao profissional que auxilia, ou à empresa, enquanto os honorários do médico sejam exclusivos pelo seu trabalho realizado.

O fiscalizado pede por redução da renda omitida pela apropriação de custos que seriam externados por pagamentos constantes de recibos assinados por terceiros, dos quais não se tem maiores detalhes, isto é, não contém especificação de dados necessários à convicção de que esses documentos espelham fatos havidos no passado, como em quais espécies de serviços os auxiliares participaram, em quais serviços atuaram - isto é, o tipo de serviço, data e para quem foram executados - etc. Faltou, ainda, o contrato de prestação de serviços entre o profissional e a empresa.

Colocadas essas justificativas e confrontando os requisitos postos na lei, conforme justificado adiante, verifica-se que a razão encontra-se com a decisão *a quo*, porque o fiscalizado infringiu a lei em diversos aspectos.

A atitude de não escriturar o livro caixa constituiu ilegalidade porque o recorrente afirma ter deduzido os custos da receita auferida, oferecendo à tributação a receita líquida, isto é, usou o benefício concedido pela lei sem, no entanto, cumprir o requisito para esse fim: escriturar o livro caixa. Essa atitude, constituiu, ainda,



empecilho à atividade fiscal porque inibiu a possibilidade de identificar outras fontes pagadoras que não apresentaram declarações à Administração Tributária.

O livro caixa constitui referencial indicado na lei, não apenas porque permite a identificação dos serviços e das pessoas que os prestaram, mas também pela fixação do aspecto temporal dos fatos ocorridos, isto é, na presença do referido livro não se pode "fabricar" recibos em momentos posteriores ao ano-calendário porque os valores já se encontram declarados e, portanto, fixados quanto ao tempo de ocorrência. Assim, o livro caixa não constitui mera formalidade como afirmado pela defesa, mas requisito essencial que deve ser observado pela parte beneficiada em lei.

A falta de escrituração do livro caixa implicou, ainda, em que o fiscalizado afirmasse sobre a impossibilidade da identificação das pessoas físicas de quem recebera os honorários, no entanto, conforme posto em seus protestos, lembrou que teria oferecido à tributação os rendimentos líquidos de custos e trouxe ao processo diversos valores pagos à teóricos auxiliares, prestadores de serviços.

Algumas indagações devem ser colocadas perante a atitude do fiscalizado: não tendo escriturado o livro caixa e impossibilitado de identificar para quem prestou serviços, como foi possível conhecer quanto de rendimentos percebera dessa atividade? Haveria possibilidade da resposta situar-se no sentido de que guardara apenas os canhotos dos recibos e após a declaração de ajuste anual, jogou-os fora. No entanto, não pode a pessoa alegar que desconhecia a exigência legal válida a partir do ano de 1991 no sentido de que havia o dever de escriturar tais fatos. Outro detalhe, considerando a inexistência de livro caixa e de anotações relativas ao exercício da profissão pelo fiscalizado, é a excepcional capacidade de memória dos auxiliares, porque, mesmo após o longo tempo transcorrido lembraram de quanto perceberam em cada mês de serviços prestados; ou, talvez, sem menosprezar a capacidade de arquivamento destes, foi possível a vinda desses documentos ao processo porque detinham a guarda de todos os recibos emitidos e forneceram-nas ao fiscalizado, uma vez que este não teria guardado nenhum documento.

A análise desse conjunto de dados conduz à conclusão de que não é possível admitir as provas apresentadas em sede de impugnação, nem conceder os custos pleiteados.

Processo n.º : 10670.000628/2003-27

Acórdão n.º : 102-47.973

Outra questão que compôs o recurso foi dirigida aos gastos com a construção dos dois imóveis que deveriam ser acolhidos como aqueles efetivamente declarados, comprovados, e suficientes à conclusão das obras, em detrimento do custo arbitrado com base na tabela de custo médio do Sinduscon.

Realmente nem a autoridade fiscal, nem o respeitável colegiado de primeira instância, elaboraram levantamento detalhado das obras para comparar com os dados apresentados pelo fiscalizado em termos de quantidades requeridas de cada espécie, para cada obra. No entanto, entendo dispensável tal levantamento, considerando o valor dos gastos declarados ser muito inferior àqueles necessários à construção de residência, padrão médio, com a área indicada.

Foram declarados e considerados pela autoridade fiscal, custos para a residência de 249,91 m², em montante de R\$ 40.588,08, e de R\$ 30.291,14 para a outra, de 172,55 m², ou seja, a primeira teria valor de R\$ 162,41/m², enquanto a segunda, R\$ 175,55/m², preços significativamente inferiores àqueles indicados pelo Sinduscon para construção de residências padrão médio. Salvo a presença de atipicidades, que não se evidenciam neste processo, não é de se admitir tal disparidade em razão do preço de construção seguir o valor indicado pelo Sinduscon.

Não é de se admitir o pedido por perícia se os elementos que integram o processo permitem decidir.

O pedido para apropriação dos dois dependentes no cálculo do carnê-leão é justo porque a DAA apresentada não conteve indicação de tributação em conjunto na página 4, no entanto, verifica-se que o cônjuge foi relacionado nessa condição à pág. 2, fl. 48, e o valor da dedução por dependentes correspondente ao quantitativo de 2 (dois) foi apropriado para cálculo do saldo anual; no entanto, tais deduções não integraram a base de cálculo do tributo que serviu para a imposição da multa isolada, e, ainda, porque se encontra em acordo com o artigo 4º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, transcrito.

"Lei nº 9.250, de 1995, Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

(.....)

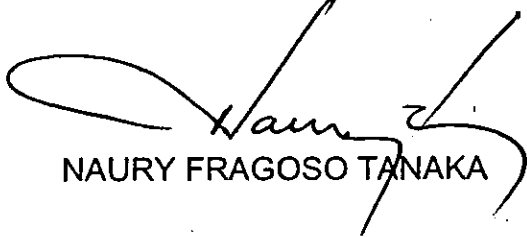
III - a quantia de R\$ 90,00 (noventa reais) por dependente;"

Processo n.º : 10670.000628/2003-27
Acórdão n.º : 102-47.973

Assim, deveriam os valores que integram o Demonstrativo de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carnê-Leão), fl. 23, v-1, ter apropriação dessa dedução, para fins de novo cálculo do tributo que deveria ter sido recolhido, base para a multa isolada aplicada. Ocorre que a aplicação dessa penalidade é concomitante com a exigência de multa de ofício sobre o saldo de tributo não pago em decorrência da mesma omissão de rendimentos, situação que impede a sua aplicabilidade em razão de constituir dupla punição sobre a mesma falta. Observe-se que se fosse considerado dedutivamente o valor da antecipação como efetivamente recolhido para fins de cálculo da multa de ofício, não haveria base de cálculo para esta, constatação que permite concluir pela dupla incidência da multa para a mesma infração.

Colocados os esclarecimentos, justificativas e fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para manter a exigência quanto às infrações caracterizadas por omissões de rendimentos, e para afastar a penalidade isolada, em função da dupla incidência.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA