



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

Processo nº 10880.012755/98-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.693 – 1ª Turma Especial
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente ELAINE FLYGARE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1993, 1995

DECADÊNCIA. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Existindo recolhimento de imposto de renda no curso do ano-calendário, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, por entender insuficientes os valores recolhidos, é de cinco anos contados da data do fato gerador (CTN, artigo 150, § 4).

LIVRO-CAIXA. DEDUÇÃO DE DESPESAS DA ATIVIDADE PROFISSIONAL.

Na impossibilidade de se comprovar quais as despesas são oriundas da atividade profissional exercida deve-se admitir como dedução apenas a quinta parte delas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência relativa ao ano-calendário de 1992, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/09/2014 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 17/09/2014 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 17/09/2014 por TANIA MARA PASCHOALIN

Impresso em 18/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o Relatório da decisão de 1ª instância administrativa (fls. 169/170 deste processo digital), reproduzido a seguir:

Trata-se de auto de infração lavrado em face do contribuinte acima identificado em decorrência de glosa de deduções escrituradas em Livro Caixa nos anos de 1992 e 1994 por serem desnecessárias à obtenção dos rendimentos conforme explicitado no Termo de Verificação de fls. 50/52 e Demonstrativos de fls. 53 e 56.

Foi apurado o seguinte crédito tributário:

Imposto R\$. 3.252,56

Juros de mora até 30/04/98 R\$. 1.966,94

Multa proporcional (passível de redução) R\$. 2.439,42

Total de crédito tributário R\$. 7.658,92

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 68/71 na qual, em resumo, alega:

- que foram desconsideradas despesas do ano de 1992 com energia elétrica, telefone, água e gás, mas que os comprovantes foram extraviados e que tentou obter segunda via dos mesmos, porém, os respectivos órgãos alegaram não fornecer documentos de tal tipo mas somente certidão de não constar débitos anteriores, não sendo, portanto, justas as glosas efetuadas, sendo que a Receita deveria intimar referidas empresas para informar;

- esclarece, com relação às despesas de condomínio no ano de 1992, que referidos comprovantes foram também extraviados, contudo, junta ao processo declaração da administradora relacionando mês a mês os encargos condominiais relativos ao imóvel onde exerce a sua atividade;

- que o entendimento de que são indedutíveis (1992 e 1994) quatro quintas partes das despesas relacionadas ao imóvel onde exerce suas atividades é improcedente já que o imóvel sito a Rua Mello Palheta, 112 ap. 03 destina-se exclusivamente às suas atividades profissionais e que o fato de ter escolhido este endereço como seu domicílio fiscal não significa que resida neste endereço;

- que reside há mais de oito anos com sua tia Sra. Mercedes Luppo conforme declaração por ela prestada que anexa ao

- que não conseguiu entender o porquê da desconsideração das despesas com anúncios no valor de Cr\$ 31.544.000,00 em outubro de 1992 com fundamento no documento de fls. 29 do qual peço cópia pois somente assim poderei me manifestar a seu respeito;

- no que se refere à glosa da despesa com aluguel do imóvel onde foi realizado o leilão, em outubro de 1992, passando a considerá-la como paga somente em novembro de 1992 o fisco baseou-se na data da emissão do recibo que ocorreu em novembro de 1992;

- contudo, afirma que a despesa foi desembolsada em outubro conforme recibo emitido o qual demonstra que os veículos objeto do leilão chegaram ao pátio sublocado em 26/10/92 e foram retirados em 05/11/92;

- que com relação ao ano de 1994 além de serem glosadas quatro quintas partes das despesas consideradas de cunho residencial segundo a fiscalização também foram desconsideradas todas as despesas referentes a setembro a dezembro por não terem sido encontrados os documentos, os quais, foram localizados e agora junto ao processo;

Diante das alegações acima, notadamente: a) no que se refere à glosa das quatro quintas partes das despesas relacionadas ao imóvel onde o contribuinte afirma exercer suas atividades e, b) da glosa dos Cr\$ 31.544.000,00 deduzidos a título de despesas de anúncio os quais a fiscalização desconsiderou por ter sido ressarcido conforme documento de fl. 29, retornaram os autos à Fiscalização para manifestação e providencias conforme despacho de fl. 179/180.

Consoante Termo de Diligencia de fl.183 a fiscalização compareceu à Rua Cardoso de Almeida 441 lá colhendo, mediante Termo, informação de funcionário que trabalha no local de que a requerente reside no imóvel mencionado há cerca de um ano. O RG da declarante é 15.167.763, porém, o nome não é legível.

Concluindo a diligencia, mediante despacho de fl. 190 informa a fiscalização, em resumo, que nos anos de 1993 e 1995 a requerente não residia na Rua Cardoso de Almeida 441 e que a mesma foi ressarcida das despesas no valor de Cr\$ 31.544.000,00 conforme informação do Banco do Estado de S. Paulo que junta ao processo.

Cientificada do resultado da diligencia mencionada, a requerente protocolizou impugnação aditiva, alegando, em resumo, que afora a absoluta improcedência da autuação, impõe-se o reconhecimento da prescrição intercorrente e que, portanto, os débitos, se existentes, de há muito estariam atingidos pela prescrição nos termos do art. 174 do CTN, e que nesse sentido há precedente do STJ cuja ementa transcreve.

A impugnação apresentada pela contribuinte foi julgada procedente em parte por intermédio do acórdão de fls. 168/173 deste processo digital, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1993, 1995

LIVRO CAIXA

Glosas de deduções que se mantém, em parte, por não comprovadas ou por se referirem a despesas de custeio, cujas necessidades à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora não restaram demonstradas ou foram ressarcidas.

PRESCRIÇÃO

Haja vista que a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa em virtude de impugnação tempestivamente apresentada, até que seja proferida decisão final, observado o rito processual previsto na legislação de regência, não há que se falar de prescrição. Por outro lado, é improficua a jurisprudência judicial (STJ) trazida pela contribuinte, porquanto se trata de decisão, sem que exista lei que lhe atribua eficácia normativa, não se constituindo, portanto, em norma complementar de que trata o CTN.

Cientificada da decisão de primeira instância em 03/07/2013 (fl. 179), a contribuinte interpôs, em 26/07/2013, o recurso de fls. 184/201. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

PRELIMINARMENTE

- O fato de a Impugnante estar discutindo, preliminarmente, uma questão contida em documento que compõe o auto de infração não significa sua concordância com ele.

- Como se evidencia do procedimento fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração, o fundamento principal da fiscalização se lastreia nas informações prestadas por terceiros, desvinculados da atividade tributária na busca da ocorrência do fato gerador nos moldes traçados pela legislação tributária.

- Verifica-se que nas informações prestadas pelo Auditor Fiscal são mencionadas posições pessoais com o intuito de presumir fatos jurídicos tributários, bem como indiciar a Impugnante em crimes contra a ordem tributária, mesmo sabendo que não é sua essa função.

- Nas folhas das informações anexadas ao auto de infração se faz menção de diversos fatos acerca dos motivos pelos quais a Impugnante teria agido em descompasso com a legislação.

- O princípio da objetividade da ação fiscal obriga que o início do procedimento fiscalizatório não seja precedido somente de aviso de início de procedimento e registros formais.

- Todo o procedimento fiscalizatório não pode iniciar-se imediatamente no que tange à sua execução. O fiscalizado não pode ser surpreendido na condução de sua vida, de seus negócios e a tudo abandonar com vistas a atender o procedimento fiscal.

- O Princípio da Objetividade exige também que o termo de início da fiscalização delimite o objeto a ser fiscalizado, também em homenagem ao princípio da segurança jurídica, e, tratando-se de ato administrativo, em atendimento à causa e à finalidade.

- No presente caso, não houve qualquer demonstração quanto ao objetivo do procedimento fiscalizatório, nem que este seria realizado. Apenas se notificou no sentido de que seria a empresa alvo de acompanhamento (e *não de fiscalização*). Ora, acompanhar é diferente de fiscalizar.

- Sem qualquer informação ou limitação quanto ao objetivo da ação fiscal, foi o Auditor-Fiscal notificando para que se apresentasse toda sorte de documentos, sem saber, na verdade, ao menos o que procurava ou deveria fiscalizar, numa clara demonstração de ofensa ao Princípio da Objetividade porque, em momento algum, determinou o objeto da ação fiscal ou informou ao contribuinte qual seria ele.

- Ampla instrução probatória significa que a busca da verdade material deve ser cercada de intenso impulso do fisco e do fiscalizado, no sentido de demonstrar a ocorrência do fato jurídico tributário e o cumprimento efetivo das obrigações tributárias de parte a parte, respectivamente.

- São absolutamente infirmadoras de validade do ato de lançamento as condutas fiscais consistentes nos seguintes fatos: a) iniciar a coleta de documentos, sem antes ter notificado o contribuinte do início do procedimento fiscal, com duração, escopo e extensão definidos; b) realizar a apreensão de documentos, papéis, anotações, agendas, computadores, cheques, extratos bancários, correspondências e similares, de forma indiscriminada.

- Tem plena convicção a Impugnante que as razões arguidas nas preliminares apresentadas têm substância suficiente para que seja o auto de infração declarado nulo, ou de outro giro, ser determinado que se proceda a regularização de todas as nulidades apontadas.

DECADÊNCIA DO ANO-CALENDÁRIO 1992, EXERCÍCIO 1993

- O fato gerador do imposto de renda, com base na declaração de ajuste anual, ocorre sempre no último dia do ano, no caso em tela, em 31.12.1992. O auto de infração foi lavrado em 20.05.1998. Portanto, há mais de 5 anos contados da data do fato gerador.

- Se considerarmos a data de 31.12.1992, o Fisco deveria ter lançado o tributo até 30.12.1997, vez que, em 31.12.1997 completaram os 5 anos previstos no § 4º do art. 150 do CTN.

NULIDADE DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO ANO-CALENDÁRIO 1994, EXERCÍCIO 1995

- A Recorrente comprovou nos autos que o imóvel é utilizado exclusivamente para as suas atividades profissionais, por isso não se justifica a glosa parcial das deduções no livro caixa.

- A prova lançada pela Recorrente tem maior peso do que a mera informação obtida na diligência feita pela Fiscalização, já que não se pode comprovar os eventos ocorridos há mais de 5 anos, restando apenas o relato de tais eventos pelas provas trazidas aos autos.

- Por essa razão, justifica-se a aplicação do princípio "*in dubio pro contribuinte*", nos termos do inciso II do art. 112 do CTN.

- Como estamos diante de provas conflitantes, mas sendo a da Recorrente comprovada por meio de declaração por pessoa idônea, não resta alternativa senão dar eficácia ao inciso II do art. 112 do CTN, vez que se amolda perfeitamente ao caso concreto, anulando o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1994 na sua integralidade.

- Também não procede o argumento da primeira instância de que, com relação ao exercício de 1994, a Recorrente apresentou todas as despesas que compravam a sua dedutibilidade a destempo, pois não foram lançadas no livro caixa. Em matéria de processo tributário administrativo, impera o princípio da verdade real ou material.

- Os documentos foram apresentados pela Recorrente na impugnação, devendo ser apreciados para fins de apuração da base de cálculo correta do imposto devido, nos termos do art. 142.

- O fato de a Recorrente não ter cumprido com a sua obrigação acessória de lançar os documentos no livro caixa, não a impede de pagar o tributo com as deduções garantidas por lei.

PEDIDO

Ao final, requer a reforma parcial do acórdão recorrido, para:

a) reconhecer a decadência do crédito tributário relativo ao ano-calendário 1992, exercício 1993, vez que, entre a data do fato gerador (31.12.1992) e data de constituição do crédito tributário (20.05.1998), incidiu a hipótese de decadência prevista no § 4º do art. 150 do CTN;

b) anular a cobrança relativa ao crédito tributário do ano-calendário 1994, exercício 1995, com base no princípio "*in dubio pro contribuinte*", do inciso II do art. 112 do CTN, bem como privilegiar os princípios da legalidade tributária e da tipicidade tributária para admitir a dedução de todas as despesas apresentadas nos autos, que comprovam a validade do lançamento do tributo efetuado pela Recorrente, reformando a decisão de primeira instância também nesse ponto.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

As folhas citadas neste voto referem-se à numeração do processo digital, que difere da numeração de folhas do processo físico.

Preliminar de nulidade do Auto de Infração

Aduz a Recorrente, preliminarmente, que o Princípio da Objetividade exige que o termo de início da fiscalização delimite o objeto a ser fiscalizado e que no presente caso não houve qualquer demonstração quanto ao objetivo do procedimento fiscalizatório, nem que este seria realizado.

Sem razão a Interessada.

O documento de fls. 4/5 revela que a contribuinte foi intimada, previamente a lavratura do Auto de Infração, a apresentar todos os comprovantes de rendimentos e despesas lançados em suas declarações de ajuste anual dos anos-calendários 1992, 1993 e 1994, com o alerta de que o não atendimento implicaria no lançamento do imposto devido e na aplicação da multa de ofício.

Cumpre observar, também, que a contribuinte recebeu o Auto de Infração acompanhado do Termo de Verificação detalhando as infrações constatadas e apresentando o respectivo enquadramento legal, junto com o Demonstrativo de Despesas no Livro-Caixa, do Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, dentre outros documentos que proporcionaram o direito ao contraditório e à ampla defesa em três oportunidades: na impugnação, por ocasião da diligência fiscal requerida pela Delegacia de Julgamento e nesta fase recursal.

Nesse contexto, sou pela rejeição da preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Preliminar de mérito

Decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1992

Já decidiu o STJ, em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 973.733/SC), que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

a) existindo pagamento do tributo por parte do contribuinte até a data do vencimento, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, por entender insuficiente o recolhimento efetuado, é de cinco anos contados da data do fato gerador (CTN, artigo 150, § 4).

b) inexistindo pagamento até a data do vencimento, aplica-se a regra geral (CTN, artigo 173, I), ou seja, o prazo é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso concreto, o débito refere-se ao imposto de renda, tributo sujeito a lançamento por homologação, e houve recolhimento durante o ano-calendário de 1992, conforme comprova a declaração de ajuste anual acostada aos autos em fls. 8/9, 12/13 e 16/17. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do § 4º do art. 150 do CTN, cujo termo *a quo* é a data da ocorrência do fato gerador (31/12/1999).

A folha de rosto do Auto de Infração, à fl. 64, revela que o mesmo foi lavrado em 21/05/1998 e que a Interessada foi cientificada do lançamento na mesma data. Logo,

operou-se a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1992, porquanto o termo final para constituição ocorreu em 31/12/1997.

Glosa de despesas do Livro-Caixa no ano-calendário de 1994

O Termo de Verificação de fls. 53/55 evidencia que a Autoridade Lançadora entendeu que o imóvel utilizado na atividade profissional da Recorrente era também residencial. Em função disso, considerou como dedução somente a quinta parte das despesas com energia, gás, telefone, condomínio e IPTU. Este valor, somado às demais despesas exclusivas da atividade, totalizou despesas dedutíveis no montante de 2.352,35 UFIR.

Como o contribuinte havia deduzido na declaração de ajuste anual despesas de Livro-Caixa de 9.699,15 UFIR, houve glosa de 7.346,80 UFIR (9.699,15 – 2.352,35) que se refere aos seguintes valores:

- 2.828,43 UFIR correspondentes a despesas escrituradas e comprovadas, mas não dedutíveis; e

- 4.518,37 UFIR correspondentes a despesas não escrituradas e não comprovadas, relativas aos meses de setembro a dezembro.

A decisão de piso manteve integralmente a glosa relativa ao ano-calendário de 1994.

No que se refere ao imóvel utilizado na atividade profissional, a Interessada anexou, à peça impugnatória, declaração que seria de sua tia, afirmando que a Recorrente residia, no ano de 1994, em imóvel situado na Rua Cardoso de Almeida nº 441.

A Delegacia de Julgamento em São Paulo entendeu por bem realizar diligência fiscal *“no sentido de apurar se efetivamente a contribuinte utilizava o imóvel situado à Rua Mello Palheta nº 112, ap. 03, apenas para atividade profissional”*.

O resultado da diligência fiscal apontou que a Interessada não residia, no ano de 1994, no endereço constante da declaração apresentada na impugnação. Segundo a Autoridade fiscal, a informação foi repassada por funcionário que trabalhava no local.

Em face da divergência de informações, penso que a controvérsia deve ser dirimida mediante a análise dos demais documentos acostados aos autos. Nesse sentido, oportuno observar que o endereço informado na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1994 é o endereço que a Interessada alega ser de sua atividade profissional (Rua Melo Palheta 112, apto 03). A declaração evidencia, ainda, que os pais da Recorrente são o Sr. Ary Flygare e a Sra. Lourdes Lupo Flygare.

Por outro lado, dentre os comprovantes de despesas colacionados aos autos encontram-se títulos bancários e faturas da Eletropaulo em nome dos pais da Recorrente, todos eles constando como endereço a Rua Melo Palheta 112, bem como recibos do condomínio em nome da genitora da Interessada.

Anoto, ainda, que o Termo de Intimação Fiscal de fls. 4/5, enviado à Recorrente para o endereço Rua Melo Palheta 112, apto 03, foi recebido pela mãe da contribuinte (fl. 6).

Nesse cenário, entendo que não há como considerar que o imóvel situado à Rua Melo Palheta 112, apto 03, era utilizado única e exclusivamente para a atividade profissional da Interessada, devendo ser mantida a glosa de 4/5 de despesas com energia, gás, telefone, condomínio e IPTU do referido imóvel, porquanto na impossibilidade de se comprovar quais as despesas são oriundas da atividade profissional exercida deve-se admitir como dedução apenas a quinta parte delas.

Registro, ainda sobre a questão ora enfrentada, que o princípio do "*in dubio pro contribuinte*" encartado no art. 112 do CTN aplica-se exclusivamente à lei que define infrações ou comina penalidades. Logo, descabe sua aplicação em matéria que envolve a apuração da base de cálculo do tributo.

Quanto à glosa de despesas não escrituradas (4.518,37 UFIR), relativas aos meses de setembro a dezembro, a Interessada requer a apreciação dos documentos que foram apresentados na impugnação, alegando que o não cumprimento da obrigação acessória de lançar os documentos no Livro-Caixa não a impede de pagar o tributo com as deduções garantidas por lei.

Ocorre que a maioria dos documentos anexados à impugnação refere-se às despesas de luz, gás, telefone e condomínio do imóvel situado à Rua Melo Palheta 112, apto 03, cuja quinta parte já foi considerada pela Autoridade fiscal na feitura do lançamento (Termo de Verificação às fls. 53/55).

Demais disso, não basta apresentar comprovantes de despesas. Há que se demonstrar, para viabilizar a dedução, que as despesas foram necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, o que, definitivamente, não foi feito pela Recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência relativa ao ano-calendário de 1992.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida