



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Recurso nº : 132.807
Matéria : IRPF - EXs.:1997 a 2000
Recorrente : ANILDO LUIZ PEREIRA FERNANDES
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 19 de outubro de 2005
Acórdão nº : 102-47.129

DEDUÇÕES - LIVRO CAIXA - Na apuração de ofício de omissão de rendimentos do contribuinte que auferiu rendimentos do trabalho não assalariado deverão ser consideradas como deduções da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, ainda que não escrituradas no Livro Caixa, desde que comprovadas com documentação hábil e idônea e apresentados os esclarecimentos no prazo estabelecido pela autoridade fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Constitui rendimento bruto tributável todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, independentemente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - SIMULAÇÃO - FRAUDE - O conceito de evidente intuito de fraude, que não se presume, é inaplicável exigência fundada em simples insuficiência de prova, mormente quando ausente cabal demonstração de conduta material, suficiente para sua caracterização. Assim, o oferecimento de deduções médicas e odontológicas, com glosa de alguns recibos médicos, não representa, por si só, fato relevante para a caracterização de fraude. Conseqüentemente desca-be a exigência da multa qualificada.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANILDO LUIZ PEREIRA FERNANDES.





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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para aceitar as despesas no valor de R\$ 9.890,83, 11.819,20, 11.483,17 e 13.281,26, anos-calendário 96, 97, 98 e 99, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Pelo voto de qualidade, desqualificar a multa. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, José Oleskovicz (Relator), José Raimundo Tosta Santos e Silvana Mancini Karam que a mantém. Designada a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes (Suplente Convocada) para redigir o voto vencedor.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 09 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.





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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

Recurso nº. : 132.807

Recorrente : ANILDO LUIZ PEREIRA FERNANDES

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi instaurado, em 26/01/2001, procedimento fiscal (MPF nº 1010700 2001 00034 9) (fl. 01) que resultou na retenção da documentação referente às receitas e despesas do seu escritório de contabilidade substanciada em: de 3 (três) livros relativos ao faturamento dos clientes do período de 1994 a 1999; da relação de clientes que possuem documentos no escritório e relação e disquete dos clientes do escritório, ativos e inativos, na data da retenção, conforme Termo de Retenção de Documentos (fl. 21). Os documentos retidos compõem as fls. 24 a 4.718, dos volumes I a XVI, do presente processo.

Com base nos recibos, nas notas de débitos referentes aos serviços prestados, nos boletos de cobranças e nas relações de crédito em conta corrente emitidas pelos bancos apreendidos no estabelecimento do contribuinte, foram elaboradas relações de rendimentos auferidos a título de honorários nos anos-calendário de 1996 (fls. 4721/4740), 1997 (fls. 4741/4761), 1998 (fls. 4762/4781) e 1999 (fls. 4782/4803), apurando-se a omissão de rendimentos abaixo demonstrada (fl. 4719), reproduzida no Relatório do Trabalho Fiscal (fl. 4.806):

Exercício/Ano-calendário	Rendimento tributável-Declaração de rendimentos – R\$	Rendimentos apurados com base nos documentos apreendidos – R\$	Diferença a tributar – R\$	% de Omissão
1997/1996	25.208,00	173.984,64	148.776,64	85,51
1998/1997	22.258,00	196.388,92	174.130,92	88,67
1999/1998	22.660,00	202.898,29	180.238,29	88,84
2000/1999	17.800,00	209.109,11	191.309,11	91,49

No Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 4805/4808-Vol. XVII) a autoridade fiscal consigna o que se segue:

“Em 03/10/2000, conforme Termo de Retenção de Documentos (folhas 21), foi apreendida, na sede do escritório contábil do fiscalizado, documentação referente aos meses de janeiro de 1996 a dezembro de 1999.



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

Após a análise da mesma, foram separadas as notas de débito referente aos serviços, os relatórios de cobrança bancária e os respectivos boletos de cobrança, bem como os boletos de cobrança pagos diretamente no escritório com aposição de pago no próprio e outros recibos de cobrança de honorários. (fls. 24 a 4.718).

Através do Termo de Constatação e Solicitação de Esclarecimentos, de 17/04/01 (fls. 4.719 a 4.720), solicitamos ao contribuinte que se manifestasse a respeito dos demonstrativos de rendimentos auferidos, a título de honorários, elaboradas por esta fiscalização com base nos documentos apreendidos listados acima, referente aos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999 (fls. 4.721 a 4.803) e que apresentasse discriminação mensal dos rendimentos informados na Declaração de Rendimentos da Pessoa Física, auferidos nos anos-calendário de 1996 a 1999.

Em atendimento ao Termo (folhas 4.804), o contribuinte afirma que os relatórios apresentados para conferência (fls. 4.721 a 4.803) estão tecnicamente de acordo com os documentos apresentados e que os valores apurados referem-se a sua receita bruta de honorários, sem fazer contestação expressa sobre as diferenças apuradas entre os rendimentos levantados por este fisco e os rendimentos declarados por ele (fiscalizado). Informa, ainda, não dispor de tempo hábil para apresentar a discriminação mensal dos rendimentos informados nas declarações de rendimentos da pessoa física, auferidos nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999 informando o nome/razão social das fontes pagadoras.

*Diante da resposta acima, dos valores apurados nas relações de rendimentos auferidos (fls. 4.721 a 4.803) foram diminuídos os rendimentos tributáveis declarados nas respectivas declarações (fls. 05 a 20) e a diferença lançada de ofício como **omissão de rendimentos**, conforme demonstrativo abaixo:" (obs.: o demonstrativo é o acima reproduzido).*

"Assim, concluímos que o contribuinte omitiu nos anos-calendários de 1996, 1997, 1998 e 1999 rendimentos tributáveis, conforme tabela acima, relativos a honorários de serviços prestados a seus clientes.

Os documentos apreendidos citados acima que comprovam os rendimentos auferidos pelo fiscalizado estão neste processo às fls. 24 a 4.718, sendo que, referente ao período de fevereiro de 1996 a dezembro de 1999 constam os originais e relativo ao mês de janeiro de 1996 anexamos cópias em virtude dos originais terem sido juntados ao processo de Representação Penal para Fins Fiscal (sic) protocolado sob nº 11065.000987/2001-13."

"Concluímos pela tributação do total dos rendimentos omitidos pelo contribuinte sendo de R\$ 148.776,64 no ano-calendário de 1996, R\$ 174.130,92 no ano-calendário de 1997, R\$ 180.238,29 no ano-calendário de 1998 e R\$ 191.309,11 no ano-calendário de 1999.

Foram somente consideradas no presente Auto de Infração as despesas já declaradas deduzidas das respectivas bases de cálculo porque não há previsão legal para o fisco deduzir despesas do contribuinte na a-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

puração de rendimentos omitidos. A dedução das despesas escrituradas em livro caixa, previstas no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – Decreto nº 3.000/99, RIR/99 é uma faculdade do contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado. (sublinhei).

Tal faculdade não pode ser suprida pelo fisco, quando o contribuinte deixa de exercer essa prerrogativa sobre os rendimentos declarados, menos, ainda, quando apura omissão de rendimentos.

É farta a jurisprudência do Conselho de Contribuintes nesse sentido:

“IRPF – RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO – PARA DEDUZIR DESPESA SOBRE RENDIMENTOS OMITIDOS – De conformidade com o disposto nos artigos 616 do RIR/80 e 880 do RIR/94, não pode o contribuinte obter retificação de declaração visando a redução ou exclusão de tributo, após iniciado o procedimento de ofício, principalmente porque a dedução de despesas sobre rendimentos omitidos não constitui erro de fato, tornando-se assim defeso a retificação da declaração de rendimentos.” Ac. 104-15.643 – sessão de 13 de novembro de 1997. (sublinhei)

“DEDUÇÃO SOBRE RENDIMENTOS OMITIDOS – É incabível a dedução pleiteada sobre rendimentos omitidos, após o lançamento, ainda que independa de comprovação. A dedução é sempre um ato de iniciativa do contribuinte e sua concessão se vincula à espontaneidade do contribuinte em oferecer à tributação os rendimentos que condicionam tais despesas”. Ac CSRF/01-0.707/86. No mesmo sentido: AC. 102-18.373/81, 105-1.046/84.

“Verificamos que o contribuinte não declarou e não ofereceu à tributação 85,51% da totalidade dos rendimentos auferidos no ano-calendário de 1996, 88,67% da totalidade de rendimentos auferidos no ano-calendário de 1997, 88,84% da totalidade de rendimentos auferidos no ano-calendário de 1998 e 91,49% da totalidade de rendimentos auferidos no ano-calendário de 1999.

Considerando que fica evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte apresentou declaração falsa relativamente aos rendimentos auferidos nos anos calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999, com claro propósito de eximir-se do pagamento do imposto de renda.

*Assim, nesta situação, efetuamos o lançamento de ofício com a aplicação da multa de 150% conforme determina o inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 – Decreto nº 3.000, (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96) onde está estabelecido que nos **casos de evidente intuito de fraude**, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, cabe a aplicação da multa de **150%**, sem prejuízo da devida **Representação Fiscal para Fins Penais**, por ter ocorrido, em tese, o crime contra a ordem tributária.”*

Com base no exposto, a autoridade fiscal lavrou, em 15/05/2001, auto de infração para exigir o crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos e-



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

xercícios de 1997 a 2000, anos-calendário de 1996 e 1999 (fl. 4809-Vol. XVII), por omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas:

Auto de Infração - Crédito Tributário em R\$	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	179.201,40
Juros de mora calculados até 30/04/2001	81.215,56
Multa proporcional passível de redução (150%)	268.802,09
Total do crédito tributário	529.219,05

Enquadramento legal: Lei nº 7.713/88, arts. 1º a 3º, Lei nº 8.134/90, arts. 1º a 3º, Lei nº 9.250/96, arts. 3º e 11 e Lei nº 9.532/97, art. 21. (fl. 4.810).

Em sua impugnação (fls. 4818/4820-Vol. XVII), transcrita parcialmente abaixo, o contribuinte não questiona os valores apurados como rendimentos omitidos. Reclama apenas do fato de o fisco ter levado em consideração apenas a receita bruta da atividade de contador autônomo e deduzir somente as despesas apresentadas nas declarações de ajustes anuais:

“A começar pela forma de tributação onde o fisco levou consideração, APENAS, a receita bruta da atividade de CONTADOR AUTÔNOMO, e dali partindo para a aplicação dos coeficientes tributários e daí apurando-se o imposto final, deduzindo-se apenas as parcelas apresentadas ordinariamente pelo impugnante nas declarações anuais de ajuste.

O fato de ter apresentado a declaração de ajuste anual em formulário completo e sem discriminar as despesas de caixa, não deixa de ser mera formalidade uma vez que os próprios fiscais que compareceram ao escritório e recolheram o material para pesquisa constataram a presença de vários funcionários, o que demonstra que os mesmos são remunerados”. (fl. 4818).

“Os documentos estiveram em poder do fisco desde 03/10/00, quando da apreensão em meu escritório. Ocorre que em 17/04/01, o fisco através de Termo de Constatação e Solicitação de Esclarecimentos pede que providencie em 5 (cinco) dias a conferência de todos os documentos relacionados pelo mesmo. Isto é, o que eles levaram 196 dias para fazer tendo várias pessoas à disposição, eu tenho somente 5 dias sozinho para conferir e me opor ou concordar. Desta forma é que respondi em 23/04/01 que deixava de apresentar a relação discriminada das fontes pagadoras devido a exigüidade de tempo”. (fl. 4819).

“A punição imposta, no valor de R\$ 529.219,05 entre imposto multa e juros, etc. é simplesmente impagável, por que representa a receita bruta total do escritório em três anos de trabalho, além do mais, a Receita Fede-



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

ral concede prazo de parcelamento de 30 meses para pagamento, isto é, cada parcela será de aproximadamente R\$ 17.640,00 o que representa hoje a receita bruta de um mês do escritório. Em continuando o raciocínio seria o mesmo que nós emitirmos os boletos bancários contra nossos clientes, tendo como beneficiário a Receita Federal. E quem pagará o salário dos funcionários? O Ministério da Fazenda emitirá todo final de mês um cheque a favor de funcionários, a favor de fornecedores? E quem pagará as contas de água, luz, telefone, etc.?

Para demonstrar que o total de receita obtido pelo escritório só transitou pelas minhas mãos basta que se verifique nas declarações de imposto de renda que foram anexadas ao processo, pelo próprio fisco, qual é o valor do meu patrimônio. Um terreno com um chalé construído há 26 anos atrás, um começo de construção de uma casa de alvenaria iniciado em 1990 e parado desde 1994 com somente quatro paredes levantadas (exatamente por falta de recursos), um terreno na cidade de Arroio do Sal adquirido em 36 prestações em 1977 (há exatamente 24 anos), um automóvel Monza ano 1994 adquirido USADO em nome da esposa por que não tenho crédito devido aos títulos protestados e as ações de cobrança judicial promovidas pela Feevale, pela Prefeitura municipal (IPTU), por Bancos credores, etc.” (fl. 4.819).

“Portanto, há que necessariamente serem refeitos os cálculos pelo agente tributador, no sentido de serem consideradas as despesas operacionais da atividade de CONTADOR AUTÔNOMO tais como folha de pagamento, INSS e FGTS, aluguel, energia elétrica, água, telefone, publicações técnicas, etc., tudo conforme demonstrativos que se anexam”. (fl. 4.820).

O contribuinte juntou aos autos os demonstrativos das despesas que informa como operacionais nos anos-calendário de 1996 a 1999 (fls. 4821/4827-Vol. XVII), que, se acatadas, alterariam sua situação fiscal nos valores abaixo discriminados:

Exerc/Ano-Base	Receita apurada pelo Fisco	Despesas operacionais apresentadas	Rendimentos líquidos	Rendimentos declarados	Rendimentos a tributar
1997/1996	173.984,64	145.658,00	28.326,64	25.208,00	3.118,64
1998/1997	196.388,92	168.248,00	28.140,92	22.258,00	5.882,92
1999/1998	202.898,29	175.216,00	27.682,29	22.660,00	5.882,29
2000/1999	209.109,11	176.277,00	32.832,11	17.800,00	15.032,11

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre-RS – DRJ/POA, mediante o acórdão nº 1.002, de 18/06/2002 (fls. 4830/4838), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento por entender que não cabe à fiscalização conceder deduções, por serem estas prerrogativas



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

que o contribuinte pode pleitear no momento da entrega da declaração de rendimentos, bem assim por estar vedada, pelo art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional – CTN, sua retificação após início da ação fiscal.

O voto condutor do acórdão fundamentou a decisão nos termos que se seguem, transcrevendo os artigos 73, 75, 76, 83, 841 e 845 do RIR/99, além do art. 6º, incisos I a III e § 2º, da Lei nº 8.134/90:

“Verifica-se, inicialmente, que o contribuinte aceitou os rendimentos apurados pela fiscalização, conforme demonstrativo de fl. 4806 que embasou o lançamento e os demonstrativos apresentados pelo contribuinte às fls. 4821 a 4827.

O litígio versa sobre o direito de deduzir desses rendimentos apurados as despesas necessárias para manutenção da atividade, não obstante a ausência de escrituração em livro caixa e a falta de pleito de dedução a esse título “livro caixa” na declaração de ajuste dos exercícios em questão.”

“A razão está com a fiscalização, pois quem infringiu a legislação foi o contribuinte na medida em que omitiu rendimentos tributáveis e deixou de escriturar o livro caixa consignando receitas e despesas.”

“Diante desses dispositivos fica evidenciado que o lançamento de ofício é realizado entre outras formas incluindo na base de cálculo declarada os rendimentos omitidos, não cabendo a fiscalização conceder deduções que são prerrogativas do contribuinte pleitear no momento próprio da realização da declaração e nem cabe ao contribuinte retificar sua declaração quando já sob ação fiscal nos estritos termos do art. 147, § 1º da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional.

Assim, procede o lançamento, não sendo a impugnação o momento próprio para pleitear deduções e voto no sentido de manter o crédito tributário lançado, devendo os juros de mora serem atualizados até a data do efetivo pagamento.”

Na declaração de voto do Presidente da Turma e do julgador Antonio Carlos Nunes, foi registrada concordância com a decisão quanto ao mérito, mas ressalvada a fundamentação para exigência do tributo, nos seguintes termos:

“No nosso entendimento, o contribuinte deixou de apresentar a escrituração em livro caixa, com a respectiva comprovação da veracidade das despesas, mediante documentação idônea, devendo manter ainda tal livro, e respectivos documentos, em seu poder à disposição da fiscalização, dentro do período decadencial, conforme preconiza o § 2º do artigo 6º da Lei nº 8.134/1990, “In verbis”.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

O contribuinte não apresentou escrituração do livro caixa e os respectivos documentos comprobatórios, por esta razão entendemos que o contribuinte, deixando de executar mandamento legal para o exercício do seu direito de deduzir as despesas decorrentes para se auferir as receitas, não faz jus ao pleito na impugnação, pois as planilhas apresentadas às fls. 4.821 a 4.827 não são documentos hábeis para se aceitar as deduções.

Desta forma, referindo-se ao lançamento de ofício por declaração inexistente, inciso III do artigo 841 do Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99 – entendemos que a base para este lançamento é segundo o mandamento do inciso II do art. 845 – RIR/99, pois deve-se abandonar as parcelas que não foram esclarecidas e os rendimentos tributáveis, conforme art. 8º da Lei nº 9.250/1995, estão de acordo com as informações que se dispõem.”

*“O contribuinte salienta que deixou de discriminar as fontes pagadoras dos rendimentos relativos aos exercícios de 1996 a 1999, fl. 4804, devido à exigüidade de tempo para tal. Lembramos, por oportuno, que a legislação é bem clara quando, no § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134/1990, exige que “... o contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, **escrituradas em Livro Caixa**, que serão mantidos em seu poder, **à disposição da fiscalização**, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência” (grifamos).*

Portanto, concluímos que não procede tal argumento do ora impugnante e, por todo o exposto nesta declaração de voto, concordamos com a relatora no mérito que o lançamento é PROCEDENTE e votamos no mesmo sentido de se manter o crédito tributário lançado, devendo os juros de mora serem atualizados até data do efetivo pagamento.”

Dessa decisão o sujeito passivo recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 4842/4846), nos termos abaixo parcialmente transcritos, repetindo as alegações da impugnação de que o Fisco não considerou as despesas operacionais e assim estaria tributando a receita do escritório de contabilidade e não a renda, como definida no art. 43 do CTN, bem assim que a inexistência de livro caixa poderia ensejar, conforme jurisprudência judicial que menciona, uma penalidade específica e não a tributação na forma como foi efetuada (fls. 4844/4845):

“1-) A irresignação do contribuinte merece prosperar, pelas razões que adiante serão expostas.n

A autuação do contribuinte/recorrente deu-se unicamente pelo fato de que, quando de procedimento fiscal no seu Escritório de Contabilidade, terem sido apreendidos inúmeros documentos, dentre os quais comprovantes de recebimento de HONÓÁRIOS, e inúmeros outros relativos a DESPESAS OPERACIONAIS, que podem ser elencadas como tarifas de água, energia elétrica, telefone, papelarias, assinaturas de publicações



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

técnicas, salários de funcionários, despesas com tributos previdenciários, e tudo o mais do que se pode imaginar para o exercício da profissão exercida pelo contribuinte.

2-) *Afora isso, e conforme declarado pelo Sr. Coordenador de Fiscalização em depoimento judicial em processo penal movido pelo MPF contra o ora recorrente, houve ainda o cruzamento da movimentação bancária detectada através da contribuição da CPMF com os rendimentos apresentados na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física.*

3-) *Estas discrepâncias apontadas pelo fisco fundamentou-se, então, pela diferença encontrada entre a renda oferecida à tributação nas DIRPFs, os documentos apreendidos, e a movimentação financeira já apontada.*

Ocorre que, nessa situação, prevaleceu o entendimento do Fisco de que, em não sendo escrituradas as RECEITAS quanto as DESPESAS apreendidas e levantadas pela autoridade fiscal, no competente LIVRO CAIXA, caberia então ao contribuinte apenas inserir a RENDA BRUTA na declaração de Ajuste Anual, e aplicar apenas as deduções de Lei.

4-) *Nessa linha de raciocínio, é óbvio que a renda tributável atingiria os níveis apurados no levantamento fiscal. Porém, tal cálculo jamais corresponderá com a realidade do contribuinte, estando em amplo desacordo com sua realidade patrimonial e financeira.*

Nos quase trinta anos de exercício da atividade, o total do PATRIMÔNIO PESSOAL sequer chega a 20% (vinte por cento) do valor total da autuação (em torno de R\$ 530.000,00).

5-) *No entanto, o fundamento basilar da presente apelação está em demonstrar que, tendo o FISCO apreendido toda a documentação relativa ao período fiscalizado, não poderia se olvidar de ter encontrado nos elementos ali inseridos não só COMPROVANTES DE RECEITAS, como também de DESPESAS, pois caso contrário não haveriam carregado tais elementos em várias caixas.*

Nessa ótica, inconcebível também não oportunizar ao contribuinte a elaboração de relatório discriminando a Receita e a Despesa Operacional da atividade, com o que se chegaria fatalmente aos valores informados nas Declarações de Ajustes Anuais, já entregues nas datas aprazadas e em poder do Fisco.

A alegação de que o contribuinte não adquire a espontaneidade após iniciado o procedimento de fiscalização é coercitivo e injustificado, na medida em que retira do mesmo o direito de defesa e o contraditório, consagrados na vigente Constituição Federal.

6-) *O CTN, em seu artigo 43, define que a RENDA é o produto do trabalho, e portanto não enseja entendimento que tal se refira a "RECEITA" do trabalho.*

No presente caso, o fisco ao aplicar a penalidade tem a intenção de fazer com que o contribuinte se arrependa da ação praticada e não torne a



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

praticá-la. No entanto o fisco ao agir da forma que fez não está só punindo o contribuinte, mas sim tributando bem além da capacidade financeira do mesmo, tornando inviável o cumprimento da punição.

A prática do fisco ao levantar o débito se restringiu a utilizar a receita e não a renda, e agora estamos diante em que o fisco tencionava punir o contribuinte de forma exemplar mas corre o risco de estar seqüestrando sua receita por inteiro.

.....
7-) (sic) *Por tais linhas de raciocínio, entende-se injustificável a decisão do Fisco, que tendo em mãos todos os elementos que lhe foram disponibilizados quanto intimado o Contribuinte, e neles inseridas não só as Receitas como também todas as despesas correspondentes, tenha levado em conta apenas as primeiras sem abater as demais, o que por óbvio NÃO CONSTITUI RENDA, como declarado na apelação supra que se colacionou.*

Aliás, como também muito bem lembrado no mesmo julgamento, a inexistência do Livro-Caixa propugnado pelo Fisco poderia ensejar, quando muito, uma penalidade formal, certamente prevista no RIR, mas jamais transformar tal penalidade em absurda tributação, que vai astronômica-mente superior a capacidade patrimonial ou financeira do contribuinte.

Deve-se referir ainda que a utilização de Livro-Caixa não está condicionada a sua AUTENTICAÇÃO prévia, mas sim a pura e simples escrituração. Porém, é importante que se deixe claro que, num eventual caso concreto, o FISCO jamais iria basear um procedimento de fiscalização consultando unicamente dito Livro, sem que em paralelo fizesse também a confrontação das anotação ali contidas e os ELEMENTOS que os embasaram, ou seja, os documentos comprobatórios dos desembolsos (despesas) que deverão estar disponíveis pelo mesmo prazo do referido livro.

Portanto, importante que se reapse tal fato de suma relevância, ou seja, o Livro-Caixa, isoladamente, não tem qualquer valor sem que seja acompanhado dos respectivos elementos embasadores dos lançamentos contidos. Ao contrário, OS ELEMENTOS, por s só, colocados em boa ordem e sem nenhuma mácula, devem ter o seu valor reconhecido, na medida em que os lançamentos em livro à parte tratam-se meramente de ato FORMAL, conforme já definido em decisão judicial, e que poderiam, quando muito, ensejar aplicação de multa formal."

Em face das alegações do sujeito passivo, tanto na impugnação como no recurso, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência (fls. 4856/4872) para que fosse verificado se as despesas constantes dos demonstrativos elaborados pelo fiscalizado estavam embasados em documentação hábil e idônea e elaborasse manifestação conclusiva da autoridade fiscal sobre as despesas admitidas e não admi-



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

tidas, em cada exercício, como necessárias à percepção das receitas e manutenção da fonte produtora, dando ciência ao contribuinte para que, se desejasse, apresentasse suas contra-razões no prazo estabelecido.

O recorrente foi intimado a apresentar os originais e cópias da documentação que comprovasse as despesas discriminadas nas planilhas que haviam sido entregues junto com a impugnação, separadas mês a mês conforme cada rubrica lançada nas mesmas (fls. 4877 e 4881-Vol. XVII). A intimação foi atendida com a apresentação das planilhas e da documentação que as acompanham (fls. 4883-Vol. XVII a 6381-Vol. XXIV).

No Relatório referente aos documentos apresentados em decorrência da diligência (fls. 6382-Vol. XXIV a 6455-Vol. XXV), a autoridade fiscal esclarece que a documentação seria analisada especialmente à luz do disposto no art. 75 do RIR/99 e com base no Parecer Normativo nº 60, de 1978 (DOU de 29/06/1978), conforme transcrições que se seguem:

“Da leitura do referido texto legal deve-se ter presente, preliminarmente, os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas:

- a) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;*
- b) devem estar escrituradas em livro caixa;*
- c) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.*

Desta forma, as despesas passíveis de dedutibilidade têm que guardar relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte. Para que os custos e despesas sejam reconhecidos devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência à atividade do contribuinte.

As despesas para serem dedutíveis devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos para que possam ser comprovadas não sendo aceitos como idôneos documentos sem identificação clara do contribuinte ou com identificação não aposta quando de sua emissão.

Ressalte-se que, normal e usualmente, o documento emitido por pessoa jurídica hábil para a comprovação da despesa é a nota fiscal, na qual deve constar a discriminação do produto vendido ou do serviço prestado.”

“São consideradas despesas passíveis de escrituração no livro caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis, desde que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos, tais como: aluguel, água, luz, telefone e material de expediente ou de consumo e despesas com empregados.

Nessas despesas não podem ser consideradas as aplicações de capital, ou seja, não há como considerar o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, que não se extingam com sua mera utilização. Assim, não podem ser deduzidos os valores despendidos na compra de computador, divisórias, matéria (sic) de construção e elétrico, etc.

Sobre a distinção entre despesa de custeio e aplicação de capital, não é demais atentar para o que dispõe o Parecer Normativo CST nº 60, de 1978 (DOU de 29/06/1978), in verbis:

*“3. No que concerne à aquisição de bens indispensáveis ao exercício da atividade profissional, deve-se identificar quando se trata de despesas, para distingui-la da **aplicação de capital**, tendo em vista que a primeira é dedutível integralmente quando realizada no ano-base considerado, e que a segunda é passível de depreciação anual (§ 2º artigo 48 do RIR/80);*

*3.1 Na sistemática adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda, **considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam (sic) com sua mera utilização.** Para exemplificar, constituem aplicação de capital os valores despendidos **na instalação de escritórios ou consultórios, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, utensílio, mobiliários, etc, indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.***

3.1.1 Esses bens devem ser relacionados, destacadamente, na declaração de bens devendo informar nas colunas próprias o preço de aquisição; (...)

*3.2 **São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc. e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos aos demais requisitos legais e normativos.***

“Na legislação tributária em vigor, veda-se expressamente a dedução de despesas com locomoção e transportes, salvo no caso de representante comercial autônomo (art. 6º, § 1º, “b”, da Lei nº 8.134/1990 c/c art. 49, § 1º, “b”). Assim, todos os demais profissionais estão impedidos de deduzir da base de cálculo do imposto de renda, tanto para apuração do recolhimento mensal quanto para determinação do ajuste anual, as despesas de



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

custeio com locomoção e transporte incorridas no exercício de sua atividade.

São dedutíveis como despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, a quinta parte da despesa com o uso de telefone celular, ou seja, até 20% (vinte por cento) quando não é possível comprovar que se originaram do exercício da atividade profissional.

Essa possibilidade resulta do entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 60, de 19 de junho de 1978, e consta do item 157 do Manual de "Perguntas e Respostas – IRPF1999":

*"157. Podem ser deduzidas despesas com aluguel, energia, água, gás, taxas, impostos, telefone, **telefone celular**, condomínio, quando o imóvel utilizado para a atividade profissional é também residência ?*

*Admite-se como dedução a **quinta parte** destas despesas, quando não se possa comprovar quais as oriundas da atividade profissional exercida. Não são dedutíveis os dispêndios com reparos, conservação e recuperação do imóvel quanto este for de propriedade do contribuinte. (PN CST nº 60/78)."*

Tendo em vista que foram encontrados vários comprovantes de despesas emitidos em nome de Vilmar José Pereira Fernandes e que os mesmos não foram aceitos como dedução para o impugnante descrevemos abaixo o item 4 do Parecer CST nº 60/78, que determina que quando dois ou mais profissionais ocuparem o mesmo imóvel, conforme entendimento expresso no Parecer Normativo CST número 44/76; devem escriturar as despesas comuns da forma seguinte:

(...)

I) aquele que tiver o comprovante de despesa em seu nome contabilizará o dispêndio pelo valor total pago;

II) fornecerá aos demais profissionais um recibo mensal devidamente autenticado, correspondente ao ressarcimento que lhe cabe de cada um, escriturado como receita o valor total dos ressarcimentos recebidos;

III) os demais consideram como despesa mensal o valor do ressarcimento, constante do comprovante recebido, que servirá como documento comprobatório do dispêndio."

Considerando-se a regra em comento, a despesa seria registrada no livro caixa do profissional em nome do qual foi emitida, e esse emitiria recibo no valor da parcela do gasto suportada pelo outro profissional, sendo que este relacionaria apenas a parcela que efetivamente pagou nas despesas de seu livro caixa.

Passaremos, agora, a análise individualizada de cada rubrica lançada como despesa, de acordo com as planilhas entregues pelo impugnante às fls. 4.821 a 4.827, mês a mês, onde serão identificadas as admitidas e as não admitidas como necessárias, de acordo com as considerações efetuadas acima. Não foram juntadas cópias dos documentos cujas



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

tuadas acima. Não foram juntadas cópias dos documentos cujas despesas foram consideradas admitidas como dedução."

Nas contra-razões (fls. 6462/6466-Vol. XXV) a recorrente manifesta-se nos termos adiante transcritos:

"Ora, nesse passo, todo o árduo e valoroso trabalho desenvolvido pela nobre Auditora centrou-se no fato de que várias despesas apresentadas como dedutíveis não o poderiam ser assim consideradas pelo fato de que as Notas Fiscais bem como demais comprovante não estarem no nome do contribuinte, mas sim de terceiros.

Nesse diapasão cumpre destacar que o contribuinte em tela assumiu a titularidade do Escritório Contábil, local de seu trabalho, em fins do ano de 1991, assumindo assim toda a estrutura que já estava disponível.

Dessa forma, é claro que funcionários que hoje estão a ele vinculados, já o eram naquela época, bastando dizer que alguns já contam com mais de 27 anos de vínculo.

Não deve ser olvidado que nessa situação, para que se altere o empregador é necessário que se proceda a uma rescisão contratual com o anterior e ato contínuo se faça novo contrato com o novo responsável.

Assim se procedendo é necessário também que sejam pagas todas as onerações decorrentes dessa rescisão contratual, como pagamento da multa de 40% do FGTS até então depositado, aviso-prévio, etc. etc., gerando um elevado custo que se entende desnecessário, pois ao funcionário o que interessa é permanecer com os seus direitos.

Nessa mesma linha de raciocínio, cabe ainda destacar que assim como a folha de pagamento e as guias de INSS e FGTS estão emitidas em nome de outro contribuinte (no caso, irmão do impugnante), várias outras incorrem na mesma situação pelos mais variados fatores, como por exemplo o recibo de pagamento da mensalidade junto a ACI/NH, que assim permaneceu tendo em vista que houve a inscrição como associado ainda em 1974 e entende-se desnecessária sua modificação, em que pese tal despesa referir-se à assessoria que aquela entidade presta a seus associados, na área fiscal, trabalhista e previdenciária.

*2-) De tudo isso, e tendo a auditoria relacionado várias despesas como "não admitidas" cabe destacar um fator deveras relevante, qual seja o de que todas essas despesas foram movimentadas **ESCLUSIVAMENTE** (sic) na conta corrente do impugnante, segundo se depreende dos extratos bancários apresentados e que fazem parte integrante de todo o processado mediante cópias extraídas pelo órgão fiscalizador.*

*E não poderia ser outra a forma de desembolso, na medida em que são valores significativos e que referem-se **EXCLUSIVAMENTE** ao exercício da atividade do contribuinte (Contador Autônomo).*



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

Aliás, tal assertiva insere-se na mais pura lógica na medida em que, caso não fossem suportadas pelo impugnante certamente tais valores deveriam necessariamente estarem disponíveis nas contas-correntes cujos extratos bancários foram apresentados, e ao contrário, constata-se que os saldos invariavelmente são baixos e não raro encontram-se negativos.

3-) A propósito, um dos fatores que motivaram o procedimento de fiscalização foi justamente a elevada movimentação financeira do impugnante, que seria incompatível com seu patrimônio.

Ora, nesta ótica, realmente a movimentação financeira de receitas coaduna-se com as conseqüentes despesas, caso contrário e como já dito, todos os valores relacionados com as mesmas teriam que forçosamente estarem disponíveis nos extratos.

Aliado a tudo isso, e em estando tais valores disponíveis ao Contribuinte, não seria justificável o seu pouco patrimônio conforme já cabalmente demonstrado e não provado de forma contrária pela Autoridade Fiscal. Diga-se inclusive que o patrimônio pessoal do impugnante realmente coaduna-se com a receita líquida demonstrada não só nas declarações de renda apresentadas como também nas Planilhas de receita e despesa solicitadas na diligência fiscal."

"4-) Ressalte-se também que várias despesas que foram relacionadas como dedutíveis foram glosadas por não estar apresentado nenhum documento, para logo a seguir ser referida esta mesma despesa como estando em nome de terceiros (contas telefônicas, por exemplo, onde nenhuma delas aparece o nome do impugnante). É claro e evidente que nesses vários casos o relatório não segue a mesma seqüência do rol de documentos, fato até compreensível por tratar-se de farta documentação e o assoberbamento de trabalho por parte da seção de fiscalização.

De todo o arrazoado pode-se inferir que de uma média de despesas da ordem de R\$ 12.000,00 mensais, apenas algo em torno de 10% foi admitida como dedutível.

Segundo-se ainda nessa mesma ótica, e levando-se em conta o valor tributável apresentado quando da lavratura do Auto de Infração, facilmente se verificará uma enorme discrepância entre a movimentação financeira e os saldo bancários remanescentes nas contas bancárias investigadas.

Numa simples análise pode-se inclusive constatar-se que em vários extratos bancários do Banco Bradesco consta o débito em conta das várias tarifas telefônicas, sendo que por pura lógica não são todas elas de uso residencial do contribuinte, mas que única e exclusivamente do Escritório Contábil por ele utilizadas, assim como também as tarifas de energia elétrica.

Ante todo o exposto, apresenta-se as contra-razões ao relatório fiscal apresentado, para que sejam impugnadas as despesas como "não admitidas", e por conseqüência sejam todas elas consideradas como AD-



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

MITIDAS e planamente deduzidas da receita bruta auferida nos exercícios sob fiscalização, para o fim de que a base de cálculo do imposto constante do Auto de Infração seja recalculado tendo em conta todas as despesas apresentadas."

É o relatório. 



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso atende aos pressupostos legais para sua admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

No presente processo não se discute os valores apurados como recebidos pelo contribuinte, mas apenas as despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, conforme demonstrativos apresentados por ocasião da impugnação, que não foram consideradas no lançamento e na decisão de primeira instância, por se entender que, após o início da ação fiscal, não caberia mais pedido de retificação de declaração.

Essa decisão fundamentou-se, entre outros dispositivos legais, nas Leis nºs 7.713/88, arts. 1º, 2º e 3º; e §§; 8.134/90, arts. 1º ao 3º; 9.250/96, arts. 3º e 11; 9.532/97, art. 21 (fl. 4.810), bem assim no art. 147, § 1º, do CTN.

Com base na legislação citada, a autoridade fiscal e o colegiado de primeira instância consideraram que o momento próprio para efetuar essas deduções seria por ocasião da apresentação da declaração de rendimentos, por entenderem que se trata de uma faculdade do contribuinte.

Quanto à escrituração do Livro Caixa, o recorrente salienta que é instrumento de registro das despesas realizadas, cuja comprovação é feita mediante documentação hábil e idônea, e que a sua falta poderia ensejar apenas a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

O § 1º, do art. 147 do CTN veda a retificação da declaração por iniciativa do contribuinte, quando vise a reduzir ou a excluir tributo após a notificação de lançamento, que, como se constata, não é o caso dos presentes autos.



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

O sujeito passivo não requereu retificação de sua declaração de ajuste anual para nela incluir as referidas deduções, visando reduzir ou excluir o imposto, mas tão-somente que sejam consideradas no procedimento fiscal, de modo a tributar apenas a renda omitida (CTN, art. 43), ou seja, expurgando-se das receitas apuradas as despesas de custeio necessárias à sua percepção e à manutenção da fonte produtora (RIR/99, art. 75, III).

A renda, assim apurada, seria adicionada à constante da declaração de ajuste anual, de forma a calcular o imposto devido e os respectivos acréscimos legais.

O art. 147, § 1º, do CTN, como se constata de seu texto abaixo transcrito, não veda que o Fisco, no procedimento de ofício de apuração de omissão de renda, considere as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, comprovadas com documentação hábil e idônea, sob pena de tributar despesas, desvirtuando o conceito de renda do art. 43 do CTN, bem assim porque, no caso, não se trata de retificação de declaração por iniciativa do declarante:

Art. 147 (...).

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificação do lançamento. (sublinhei).

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

O referido dispositivo legal não veda, portanto, que se considere na apuração da renda omitida as despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devidamente comprovadas.



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

A legislação citada como embasamento do auto de infração (fl. 4810-Vol. XVII), abaixo transcrita, em sintonia com o CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com eficácia de Lei Complementar, também não dispõe expressamente de modo diverso do exposto:

Lei nº 7.713, de 22/12/1988

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

Lei nº 8.134, de 27/12/1990

“Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.”

Lei nº 9.250, de 26/12/1995

“Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

.....
Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.

Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela:

Lei nº 9.532, de 10/12/1997

“Art. 21. Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 1998 a 2003, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), constante das tabelas de que tratam os arts. 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e as correspondentes parcelas a deduzir, passam a ser, respectivamente, a alíquota, de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), e as parcelas a deduzir, até 31 de dezembro de 2001, de R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais) e R\$ 4.320,00 (quatro mil, trezentos e vinte reais), e a partir de 1º de janeiro de 2002, aquelas determinadas pelo art. 1º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, a saber, de R\$ 423,08 (quatrocentos e vinte e três reais e oito centavos) e R\$



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

5.076,90 (cinco mil e setenta e seis reais e noventa centavos). (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).

Parágrafo único. São restabelecidas, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2004, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) e as respectivas parcelas a deduzir de R\$ 370,20 (trezentos e setenta reais e vinte centavos) e de R\$ 4.442,40 (quatro mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e quarenta centavos), de que tratam os arts. 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, modificados em coerência com o art. 1º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002). (Revogado pela Lei nº 10.828, de 2003)."

Por último, a legislação, em especial o RIR/99 e os dispositivos legais citados pela DRJ, a seguir transcritos, também não estabelecem expressamente que é vedado considerar as despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora no procedimento que apura de ofício omissão de renda:

RIR/99

"Art. 75. 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I)"

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."

"Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

.....
§ 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro. (sublinhei)

Lei nº 8.134, de 27/12/1990



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

“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.

.....
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. (sublinhei).

“Art. 7º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda, poderão ser deduzidas:

I - a soma dos valores referidos no art. 6º, observada a vigência estabelecida no § 4º do mesmo artigo; (sublinhei)

II - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - as demais deduções admitidas na legislação em vigor, ressalvado o disposto no artigo seguinte.

“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;

II - as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o art. 1º da Lei nº 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no art. 2º da mesma lei;

III - as doações de que trata o art. 260 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

IV - a soma dos valores referidos no art. 7º, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo.”

Lei nº 9.250, de 26/12/1995

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

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

II - das deduções relativas



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

.....
g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.” (sublinhei).

Assim sendo e tendo em vista o princípio da legalidade insculpido no art. 37 da Constituição Federal, bem assim o disposto nos arts. 3º, 43 e 142 do CTN, que estabelece o conceito de renda para fins tributários e que a atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, entendeu-se que no procedimento de ofício devem ser consideradas as referidas despesas, desde que o contribuinte apresente a respectiva documentação hábil e idônea.

Ressalta-se, entretanto, que merece análise mais aprofundada as deduções que não são consideradas despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, tais como as de dependentes e as despesas médicas e com educação, entre outras legalmente autorizadas e não declaradas tempestivamente. Esse, entretanto, não é o caso do presente processo.

O § 2º, do art. 6º, da Lei nº 8.134/90 (RIR/99, art. 76, § 2º), estabelece que o contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escriturada em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Como se constata, a lei dispõe que a comprovação da dedução das despesas deve ser efetuada com documentação idônea. Estabelece ainda que essa documentação deve ser escriturada em livro caixa. Essa escrituração é uma obrigação acessória formal, que pode ser realizada a qualquer tempo, inclusive mediante intimação do Fisco, tendo em vista que o livro caixa não depende de registro (RIR/99, art. 75, § 3º).

Assim sendo, tendo o contribuinte apresentado os documentos que comprovam as despesas, acompanhados de demonstrativos que indicam o dia,



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

mês, ano, valor e beneficiário dos pagamentos (Vols. XVII e XVIII) e dispondo a fiscalização de relatório das receitas, elaborado com base nos documentos apreendidos no domicílio do contribuinte, que indicam dia, mês, ano, valor e nome do cliente (fls. 4721/4803-Vols. XVI e XVII), bem assim das despesas admitidas e não admitidas, elaborado com base nos documentos e demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo, que também indicam dia, mês, ano, valor e nome do beneficiário (fls. 6387/6455-Vols. XXIV e XXV), parece-nos que poderia o contribuinte ter sido intimado a apresentar o livro caixa, salvo se considerado que os documentos e informações supra atendem, para fins do lançamento, ao disposto na legislação supracitada.

No caso, como registrado, tanto o Fisco como o contribuinte não divergem a respeito da receita auferida. Discute-se apenas a não consideração das despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Baixado o processo em diligência, o recorrente, após intimado, apresentou a documentação comprobatória das referidas despesas, tendo a fiscalização admitido os valores abaixo discriminados:

Mês	1996	Fls.	1997	Fls.	1998	Fls.	1999	Fls.
Jan	627,45	6387	389,94	6403	1.078,25	6420	988,10	6437
Fev	861,41	6388	1.125,95	6404	896,85	6421	670,07	6439
Mar	852,09	6389	909,54	6405	957,18	6423	1.020,93	6440
Abr	740,65	6390	849,86	6407	1.221,75	6424	974,07	6442
Mai	498,63	6391	872,10	6408	1.648,27	6426	1.200,52	6443
Jun	1.014,40	6392	860,69	6409	1.372,29	6427	911,89	6445
Jul	753,15	6393	1.241,40	6411	1.034,40	6429	1.161,04	6446
Ago	1.095,58	6395	1.058,82	6412	669,17	6430	1.031,22	6447
Set	782,66	6396	1.250,47	6414	653,13	6431	1.622,03	6449
Out	707,45	6397	1.295,70	6415	720,30	6433	1.299,91	6451
Nov	1.013,90	6398	703,49	6417	546,80	6434	1.249,69	6452
Dez	943,46	6399	1.261,24	6418	684,78	6436	1.151,79	6454
Total	9.890,83	-	11.819,20	-	11.483,17	-	13.281,26	-

Considerando a receita apurada e a declarada, bem como as despesas admitidas pela fiscalização, chega-se aos valores abaixo discriminados:



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

Exerc/Ano-Base	Receita apurada pelo Fisco	Rendimentos declarados	Diferença Apurada – fl 4806-Vol XVII	Despesas Admitidas	Rendimentos a tributar
1997/1996	173.984,64	25.208,00	148.776,64	9.890,83	138.885,81
1998/1997	196.388,92	22.258,00	174.130,92	11.819,20	162.311,72
1999/1998	202.898,29	22.660,00	180.238,29	11.483,17	168.755,12
2000/1999	209.109,11	17.800,00	191.309,11	13.281,26	178.027,85

Sobre o Livro Caixa, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em decisão prolatada no processo nº 90.04.13767-0/RS, publicada no Diário da Justiça de 09/07/1997, pág. 52.722, ementa abaixo reproduzida, decidiu que o contribuinte faz jus a dedução das despesas comprovadas com documentação hábil e idônea e que a falta de escrituração do Livro Caixa, no caso, ensejaria a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, por inexistência de fato gerador:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO DE DESPESA NÃO LANÇADA NO LIVRO CAIXA. PROVA DA DEFESA POR OUTRO MEIO IDÔNEO. GLOSA SUPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.

1. Embora o disposto no ART-48, PAR-1, LET-A, do RIR/80 – que dispõe que as despesas do período-base só podem ser deduzidas em percentual superior a 20% (vinte por cento) do rendimento bruto quando escrituradas em livro-caixa, havendo o contribuinte realizado prova idônea de que no curso do período-base teve despesas dedutíveis segundo a legislação do Imposto de Renda, faz jus à dedução, não se justificando a glosa suplementar.

2. A admitir-se a tese defendida pelo Fisco, malferido restaria o ART-43 do CTN-66, pois sem que seja possibilitado ao contribuinte deduzir dos rendimentos auferidos no período-base as despesas relacionadas com a atividade profissional (ART-48, do RIR/80) – de que são exemplo os pagamentos efetuados ao INPS, como corolário ter-se-á que admitir a tributação sobre o que não constitui renda ou proventos de qualquer natureza.

3. Por outro lado, a exigência de escrituração das despesas do período-base em livro-caixa constitui obrigação acessória, cuja inobservância pode ensejar, no máximo, uma penalidade, jamais a exigência de tributo, por absoluta inexistência de fato gerador." (sublinhei).

No mesmo sentido é o Recurso Extraordinário nº 94290/CE, publicado no DJ de 17/12/1982, pág. 03209, cuja ementa é abaixo reproduzida:

"IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO NA CEDULA D. INTERPRETAÇÃO RAZOAVEL DO ART. 3. DO DEC.-LEI N. 1.198/71. A FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO CAIXA, NÃO PODE AFASTAR O DIREITO



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

DE DEDUÇÃO DE DESPESAS NECESSARIAS AO DESEMPENHO DE ATIVIDADES PROFISSIONAIS, DESDE QUE COMPROVADAS POR DOCUMENTOS IDONEOS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.”

O Conselho de Contribuintes, conforme ementas abaixo transcritas, tem enfatizado a importância dos documentos comprobatórios dos registros efetuados no Livro Caixa:

IRPF - COMPROVAÇÃO DE DESPESAS E INVESTIMENTOS - O contribuinte deverá comprovar a veracidade das despesas de custeio e os investimentos escriturados no livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição. Considera-se documentação idônea a nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos. (Ac 104-16160 – Atv rural).

IRPF - LIVRO CAIXA - DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e pagos ao fornecedor/prestador. O simples lançamento na escrituração, pode ser contestado, através de prova inequívoca, que não houve o recebimento do valor contratado, que, em contrapartida, leva a crer, que não houve a efetiva prestação dos serviços. Desta forma, mantém-se o crédito tributário contestado, na hipótese em que o contribuinte não comprove despesas lançadas na apuração do livro caixa. (Ac 104-18061).

Sobre o assunto, traz-se ainda à colação a doutrina de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López, na obra “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, 2004, editora Dialética, págs. 74/75, a respeito do princípio da verdade material, que é específico do processo administrativo:

“1.7.1. Princípio da verdade material

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº. : 102-47.129

verdade, independente do alegado e provado. Odete Medauer preceitua que "o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos."

Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir sponte sua com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.

A verdade material é o princípio específico do processo administrativo e se contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. O processo desenvolvido no Judiciário busca a verdade formal, que é obtida apenas do exame dos fatos e provas trazidas aos autos pelas partes (art. 128 do CPC). Como regra geral, o juiz se mantém neutro na pesquisa da verdade, devendo cingir-se ao alegado pelas partes no devido tempo já que elas têm o ônus da prova.

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível.. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade. O poder instrutório do julgador é definido pelos limites da lide formada nos autos. Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos autos após a inicial. Neste sentido, é, por exemplo, a decisão no Acórdão nº 103-19.789 do Primeiro Conselho de Contribuintes, DOU de 29/1/99, a saber:

"Processo Administrativo Fiscal – Princípio da Verdade Material – Nulidade. A não apreciação de documentos juntados aos autos depois impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador,



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso provido."

A Lei nº 9.784/99 traz, sem dúvida, contribuição não desprezível à aplicação do princípio da verdade material ao processo administrativo ao estabelecer, em seu artigo 36, in fine, a obrigatoriedade de fornecimento de documentos pela Fazenda, nos seguintes termos: "Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias."

Consigna-se ainda que, no tocante à matéria, o § 2º do art. 845, do RIR/99, equivalente ao § 2º, do art. 894, do RIR/94, dispõe:

"§ 2º Na hipótese de lançamento de ofício por falta de declaração de rendimentos, a não apresentação dos esclarecimentos dentro do prazo de que trata o art. 844, acarretará, para as pessoas físicas, a perda do direito de deduções previstas neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 2º).

O art. 844 do RIR/99 (RIR/94, art. 893) retrocitado estabelece:

"Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com os acréscimos da multa cabível, no prazo de 30 dias (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19). (sublinhei).

§ 1º § 1º As intimações a que se refere este artigo serão feitas pessoalmente, mediante declaração de ciência no processo, ou por meio de registrado postal com direito a aviso de recepção - AR, ou, ainda, por edital publicado uma única vez em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, da repartição encarregada da intimação, quando impraticáveis os dois primeiros meios (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 78, § 1º).

§ 2º Se os esclarecimentos não forem apresentados para sua junta ao processo, certificar-se-á nele a circunstância e, quando feita a intimação mediante registrado postal, juntar-se-á o aviso de recepção - AR ou, quando por edital, mencionar-se-á o nome do jornal em que foi publicado ou o lugar em que esteve afixado (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 78, § 2º).

O recorrente alega que foi intimado para prestar esclarecimentos em 17/04/2001, mediante o Termo de Constatação e Solicitação de Esclarecimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

(fls. 4719/4720-Vol. XVI), no qual lhe foi concedido apenas 5 (cinco) dias para conferir e se manifestar sobre todos os documentos relacionados no referido Termo (fl. 4819-Vol. XVII), prazo esse por ele considerado exíguo.

No supracitado Termo o fiscalizado foi intimado a apresentar esclarecimentos, observando o disposto no inc. I, do art. 1º, da Lei nº 4.729/65, e no § 1º, do art. 7º, do Decreto nº 70.235/72, constando do mesmo que:

"Fica o contribuinte cientificado de que os recibos, as notas de débitos referente aos serviços, os boletos de cobrança e as relações de crédito em conta-corrente emitidas pelos bancos, apreendidos em seu estabelecimento em 03/10/2000, estão a sua disposição para conferência, na Seção de Fiscalização desta Delegacia da Receita Federal, dos dados apresentados nas relações de rendimentos auferidos mencionados nos itens "a)", "b)", "c)" e "d)" anteriores, e que o não atendimento à presente intimação, no prazo estabelecido, sujeita-o, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50% das multas a que se referem os incisos I e II do caput do artigo 44 da lei nº 9.430, de 27/12/96.

Por oportuno, lembramos que "omitir informações ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, constitui crime contra a ordem tributária", prevista no art. Primeiro da Lei nº 8.137/90, com pena de 2 a 5 anos de reclusão e multa."

Em 23/04/2001, o fiscalizado apresentou o documento de fls. 4804-Vol. XVII, onde diz *"que os relatórios apresentados para conferência em 17/04/01 estão tecnicamente de acordo com os documentos que foram disponibilizados a esta fiscalização, e que correspondem apenas à receita bruta de honorários. Com relação a discriminação das fontes pagadoras dos rendimentos relativas aos exercícios de 1996 a 1999, deixo de apresentar devido a exigüidade de tempo para tal."*

Em 14/05/2001 foi elaborado o Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 4805/4808-Vol. XVII) e em 15/05/2001 lavrado o auto de infração (fls. 4809/4816-Vol. XVII).

Conforme alega o recorrente, não lhe foi assegurado o prazo estabelecido pelo art. 844 do RIR/99, fato esse que, possivelmente o levou, em face da alegada exigüidade de tempo, a informar somente que os relatórios correspondiam apenas a receita bruta de honorários.



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

Na impugnação, entretanto, o sujeito passivo registra que necessariamente devem ser refeitos os cálculos no sentido de serem consideradas as despesas operacionais que constam dos demonstrativos que elaborou, onde indica o dia, mês, ano, valor e beneficiário dos pagamentos.

Diante do exposto, entendeu-se que o recorrente não incidiu na hipótese de perda do direito de dedução de que trata o § 2º, do art. 845, do RIR/99, tendo em vista que prestou os esclarecimentos no prazo de 5 dias estabelecido pela autoridade fiscal. Os esclarecimentos foram sucintos, tendo em vista que não discordou da receita apurada.

A legislação, ao estabelecer que a não apresentação de esclarecimentos no prazo de 20 dias do recebimento da intimação enseja perda do direito de deduções, reconhece que o contribuinte tem direito à dedução dessas despesas após o início da ação fiscal. Esse direito cessa somente na hipótese de não se prestar os esclarecimentos no referido prazo, que não é o caso dos presentes autos, em que os esclarecimentos foram prestados no prazo de 5 dias estabelecido pela fiscalização.

Não tendo a fiscalização considerado essas despesas, o sujeito passivo, posteriormente, na impugnação requereu que fossem deduzidas das receitas apuradas, apresentando então os referidos demonstrativos.

Em face do exposto, a 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes entendeu que as referidas deduções deveriam ser examinadas, convertendo então o julgamento em diligência.

O acolhimento na fase recursal da documentação comprobatória que embasa os demonstrativos das despesas apresentados com a impugnação encontra amparo no § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que o contribuinte questionou a matéria na impugnação, fazendo expressa referência sobre a necessidade de se considerar as deduções na decisão.



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

O Tribunal Regional Federal da Quarta Região, em matéria semelhante, na Apelação Cível nº 427.587/PR, processo nº 2001.04.01.045455-3, proferiu decisão, a nosso ver aplicável, por analogia, ao presente caso, nos termos da parte da ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ITR, CONTAG, CNA E SENAR. PROVA DO VALOR REAL DO IMÓVEL JUNTADA COM APELAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. INSURGÊNCIA QUANTO AO VALOR DA TERRA NUA - VTN. LAUDO DE AVALIAÇÃO DESACOMPANHADO DA ART. INVALIDADE. ERRO NA DECLARAÇÃO. VALOR DO IMÓVEL SUPERESTIMADO. RETIFICAÇÃO. CABIMENTO. ART. 5º, XXXV, DA CF/88 E VEDAÇÃO DO LOCUPLETAMENTO ILÍCITO. ALÍQUOTA. REDUÇÃO. APROVEITAMENTO DA ÁREA COMPUTADO INCORRETAMENTE PELO FISCO

1. Embora as partes devam juntar os documentos com a inicial e a resposta (art. 396 do CPC), para não estimular a prática de atos desleais e o tumulto no procedimento, a exorbitância do valor declarado do imóvel, e conseqüentemente, do Valor da Terra Nua - VTN e do ITR, comprovada pelos documentos juntados com a apelação do autor, foi expressamente referida na peça inicial, não havendo, assim, alteração da tese de defesa do apelante, e nem mesmo, surpresa para o juízo.

2. Alegando o autor desde a inicial o excesso do valor declarado para o imóvel, do VTN, e por óbvio, do ITR, pode o comprovante ser juntado quando do apelo, uma vez que a parte autora não foi surpreendida e teve vista quando das contra-razões.

3. A doutrina e a jurisprudência vêm dando uma interpretação mais larga ao art. 397 do CPC, para permitir a juntada de documentos em qualquer tempo, mesmo que não visem comprovar fatos ocorridos após os articulados ou a contrapor-se aos documentos existentes nos autos, desde que essa junção obedeça aos princípios da lealdade processual e de estabilização da lide. Sob essa perspectiva, tem-se permitido, excepcionalmente, a juntada de documentos até mesmo em grau de recurso, desde que a parte contrária seja intimada quanto a isso.

4. No caso concreto, verifica-se que a parte ré (ora apelada) teve a completa ciência dos documentos juntados em sede de apelação pelo autor, tanto é que, nas suas contra-razões, impugnou-os. Então, não há que se falar em infringência ao contraditório.

5. O Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem admitido a juntada de documentos, que não os produzidos após a inicial e a contestação, em outras fases do processo, até mesmo na via recursal, desde que respeitado o contraditório e inócurre a má-fé.



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº. : 102-47.129

A autoridade local após analisar os documentos apresentados pelo contribuinte em virtude da diligência, elaborou minucioso relatório, onde inicialmente cita e transcreve a legislação que versa sobre deduções e faz esclarecimentos complementares, de modo a evidenciar a legalidade dos critérios adotados no exame dos documentos apresentados e assim alertar ao recorrente para que, em caso de discordância, a mesma deveria estar amparada na referida legislação.

No referido relatório, a autoridade fiscal, num exaustivo trabalho, relacionou mês a mês todas as "Despesas admitidas" e as "Despesas não admitidas", com as respectivas justificativas (fls. 6387/6455-Vols. XXIV e XXV).

O recorrente, diante dessa minuciosa análise, optou, conforme se constata da transcrição no relatório que antecede este voto, por fazer alegações genéricas e desprovidas de provas, de que, várias despesas cujos comprovantes estavam em nome de terceiros, teriam sido pagos pelo recorrente. Não indicou, entretanto, quais as despesas que teriam sido por ele pagas e nem apresentou documentação comprobatória, tais como cópia de cheques ou de ordens de pagamento, entre outros, coincidentes em data e valor.

Diz o recorrente que assumiu a titularidade do cartório em 1991 e que para não ter que efetuar rescisão contratual e posterior recontração dos funcionários, que implicaria, a seu ver, em custos desnecessários, os respectivos comprovantes de pagamento de funcionário são efetuados em nome do antigo empregador, sem apresentar qualquer prova do que argüi, de modo a possibilitar, caso comprovado o alegado, uma análise da legalidade desse procedimento em face da legislação tributária.

Alega ainda que o seu parco patrimônio e os saldos bancários baixos e as vezes negativos nas contas correntes demonstrariam que as despesas não admitidas teriam sido arcadas pelo recorrente. Tal alegação é inadmissível, salvo se acompanhada de documentação hábil e idônea a respeito de cada saque ou débito



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

nas referidas contas, coincidente em data e valor, de modo a comprovar que se referiam a pagamento das despesas não admitidas pela fiscalização.

Diante do exposto, não merecem reparos as conclusões da autoridade fiscal, razão pela qual deverão ser acatadas como despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtoras apenas os valores por ela admitidos.

A multa qualificada de 150% não foi objeto da impugnação (fls. 4818/4820) e nem do recurso (fls. 4842/48460), razão pela qual não foi apreciada pela decisão de primeira instância (fls. 4830/4838), tornando definitivo o lançamento dessa matéria (Dec. nº 70.235/72, art. 42, parágrafo único), tendo em vista o disposto no art. 17 do referido Decreto, de que considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Apenas a título de esclarecimento, registra-se que os fatos de que tratam o presente processo evidenciam, em tese, ação ou omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e suas circunstâncias materiais, a que se refere o inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por se enquadrarem, em tese, na hipótese de ilícito definida nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, abaixo transcritos, tendo em vista que o contribuinte sequer registrou deduções de livro caixa em suas DIRPF dos exercícios de 1997 a 1999 (fls. 05, 10 e 14-Vol. I) e, no exercício de 2000, apresentou declaração simplificada (fl. 18-Vol. I):

“Art. 71. Sonegação é 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 crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72." (g.n.).

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo do lançamento dos exercícios de 1997 a 2000, anos calendário de 1996 a 1999, respectivamente, os valores de R\$ 9.890,83, R\$ 11.819,20, R\$ 11.483,17 e R\$ 13.281,26, constantes do demonstrativo que integra o presente voto, admitidos pela autoridade local como despesas necessárias à obtenção da receita e à manutenção da fonte produtora, mantendo, no mais o lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

VOTO VENCEDOR

Conselheira LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES, Redatora Designada

Trata-se de lançamento de Ofício efetuado pela DRF de Porto Alegre/RS, em data de 26 de janeiro de 2001.

O processo foi sorteado ao ilustre Conselheiro JOSÉ OLESKOVICK. Na Sessão de 11 de junho de 2003, o julgamento foi convertido em diligência através da Resolução no. 102-01.138.

Nesta assentada, peço vênias ao ilustre Conselheiro Relator para transcrever o voto proferido na Resolução no. 102-01.138, quando à unanimidade de votos o Plenário da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes Câmara acompanhou o digno relator, nos seguintes termos:

“O recurso atende aos pressupostos legais para sua admissibilidade e dele conheço.

No presente recurso não se discute os valores que o Fisco apurou como recebidos pelo contribuinte. Quanto a existência do livro caixa, o recorrente salienta que é instrumento de registro das despesas realizadas, cuja comprovação é feita mediante documentação hábil e idônea, e que a sua falta poderia ensejar apenas a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. O ponto nodal da questão é saber se a legislação permite que o Fisco, após iniciada a ação fiscal, considere na apuração do rendimento tributável as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não deduzidas por ocasião da entrega da declaração anual de rendimentos.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento e o colegiado julgador de primeira instância manteve, por entenderem que não cabe retificação da declaração de rendimentos para incluir deduções após o início de procedimento de ofício, citando, a autoridade lançadora, ju-



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A 4ª Turma da Turma da Delegacia de Julgamento em Porto Alegre-RS, manteve o lançamento pelas mesmas razões elencadas pela autoridade fiscal.

Segundo a DRJ, as argumentações apresentadas, para as situações a que se referem, não merecem reparos, pois seguiriam a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido, conforme se constata das ementas dos acórdãos citadas pela autoridade lançadora...

“DEDUÇÃO SOBRE RENDIMENTOS OMITIDOS – É incabível a dedução pleiteada sobre rendimentos omitidos, após o lançamento, ainda que independa de comprovação. A dedução é sempre um ato de iniciativa do contribuinte e sua concessão se vincula à espontaneidade do contribuinte em oferecer à tributação os rendimentos que condicionam tais despesas”. Ac. CSRF/01-0.707/86. No mesmo sentido: Ac. 102-18.373/81, 105-1.046/84”.(sublinhei)

“IRPF – RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO PARA DEDUZIR DESPESAS SOBRE RENDIMENTOS OMITIDOS – De conformidade com o disposto nos artigos 616 do RIR/80 e 880 do RIR/94, não pode o contribuinte obter retificação de declaração visando a redução ou exclusão de tributo, após iniciado o procedimento de ofício, principalmente porque a dedução de despesas sobre rendimentos omitidos não constitui erro de fato, tornando, assim, defeso a retificação da declaração de rendimentos”. (Acórdão nº 104-5643).

Sobre a impossibilidade de retificação da declaração de rendimentos após o início de procedimento fiscal para incluir deduções não pleiteadas por ocasião de sua apresentação, têm-se ainda também os seguintes acórdãos:

“DEDUÇÃO DE DESPESAS COM DEPENDENTES – Instaurado o contencioso administrativo, descabe pedido de retificação da declaração de ajuste anual com a finalidade de incluir novos dependentes. As deduções do rendimento tributável são aquelas definidas em lei e devidamente pleiteadas na declaração de rendimentos original”. (Acórdão nº 106-12672).

“IMPUGNAÇÃO COM RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO – Não se pode admitir a retificação de declaração após a instauração de procedimento de ofício”. (Acórdão nº 104-19049).



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

"RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – IRPF – REDUÇÃO DO IMPOSTO APÓS NOTIFICADO O LANÇAMENTO – Inadmissível a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda – Pessoa Física para fins de incluir dedução não pleiteada e diminuir o saldo do imposto, após notificado o lançamento, por ofensa ao artigo 147, § 1º, do Código Tributário Nacional – CTN aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966". (Acórdão nº 102-45189).

O CTN, art. 147, § 1º, estabelece que "a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento". (g.n.).

Ocorre, entretanto, que a situação exposta não é a do recorrente. Não consta dos autos que tenha solicitado retificação da declaração de rendimentos. O contribuinte pleiteou junto ao fisco, em especial perante à Delegacia de Julgamento em Porto Alegre-RS, que fosse tributado apenas os rendimentos de sua atividade de contador autônomo apurados pelo Fisco, e não a receita bruta, ou seja, requer que sejam deduzidas dessa receita as despesas de custeio pagas, necessárias à sua percepção e à manutenção da fonte pagadora, de modo a tributar apenas os rendimentos e não despesas e custos que estão embutidos na receita bruta, discriminados nos demonstrativos de fls. 4.821 a 4.827, tendo em vista o disposto no inciso III, do art. 75, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 – RIR/99, cuja matriz legal são as Leis nºs 8.134, de 1990, art. 6º, e 9.250, de 1995, art. 4º, inc. I, abaixo transcritos:

"Lei nº 8.134, de 27/12/1990.

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. 116 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.



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

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 despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, à 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, permitindo o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existentes 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 1998, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incs. I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991." (g.n.).

"Lei nº 9.250, de 26/12/1995:

Art. 4º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda poderão ser deduzidas:

I – a soma dos valores referidos no art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990;

II – as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

III – a quantia de R\$ 106,00 (cento e seis reais) por dependente;

IV – as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

V – as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

VI – a quantia de R\$ 1.058,00 (um mil e cinquenta e oito reais), correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade.

Parágrafo único. A dedução permitida pelo inciso V aplica-se à base de cálculo relativa a rendimentos do trabalho com vínculo empregatício ou de administradores, assegurada, nos demais casos, a dedução dos valores pagos a esse título, por ocasião da apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, conforme disposto na alínea “e” do inciso II do art. 8º desta lei.”

É pertinente ressaltar que o fato gerador do imposto de renda, estabelecido pelo art. 43 do Código Tributário Nacional-CTN, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representada pelo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendido os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Para se tributar apenas a renda, conforme determina o art. 43 do CTN, o art. 8º, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, a exemplo do art. 4º dessa mesma lei, que estabelece o critério para se apurar a renda mensal tributável, estipulou critério para determinação da renda anual a ser tributada, verbis:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto no ano-calendário será a diferença entre as somas:

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

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, creches, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.998,00 (um mil, novecentos e noventa e oito reais);

c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente;

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais." (g.n.).

Dos dispositivos legais retrocitados, que estabelecem o critério para se determinar a base de cálculo (mensal e anual) do imposto de renda, ou seja, a renda tributável, constata-se que as deduções permitidas que compõem as receitas e que são necessárias à sua percepção e à manutenção da fonte produtora, são aquelas que devem ser escrituradas em livro caixa. Essas despesas, por não constituírem renda, não podem, sem prévia cominação legal, serem tributadas, sob pena de violação do art. 43 do CTN, que estabelece o conceito de renda.

Não havendo disposição legal considerando essas despesas como renda tributável na hipótese de omissão dos respectivos rendimentos, tributá-las, como se fosse uma penalidade, constituiria violação dos princípios da legalidade (CF, art. 5º, II, e art. 37, caput) e da anterioridade da lei penal, segundo o qual "não há crime sem lei



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal" (CF, art. 5º, XXXIX), bem assim do art. 142, § 2º, do CTN, que estabelece que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, § 2º).

Reprise-se que, in casu, não se trata de pedido do contribuinte para retificação da declaração de rendimentos e nem de concessão de deduções pela fiscalização. Trata-se de tributar a renda omitida, nos exatos termos da lei, mais especificamente do art. 43 do CTN.

As demais deduções relacionadas nos dispositivos legais retrocitados, literal e legalmente, não são abrangidas pelo conceito de necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora. Contudo, por não serem objeto do recurso, não se discorrerá sobre o assunto.

Nos casos da espécie o Fisco deve, portanto, apurar a renda a ser tributada, conforme definida pelo art. 43 do CTN, somente tributando a totalidade da receita quando não houver ou não forem apresentados documentos hábeis e idôneos de comprovação das despesas e custos admitidos pela legislação como dedutíveis. O sujeito passivo, no caso, não está requerendo retificação de sua declaração de ajuste anual para nela incluir essas deduções, visando reduzir ou excluir o imposto, mas tão-somente que seja tributada apenas a renda omitida, expurgada das despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (RIR/99, art. 75, III). A renda, assim apurada, será adicionada, pelo Fisco, de ofício, à constante da declaração de ajuste anual, de forma a calcular o imposto devido e os respectivos acréscimos legais.

Consigne-se, por último, que a não escrituração do livro caixa, que independe de registro (RIR/99, art. 75, § 3º), por si só, desde que exista documentação hábil e idônea a comprovar as despesas, não implica em ter que obrigatoriamente tributar essas despesas como renda, por falta de amparo legal. A falta de escrituração, nessa hipótese, enseja a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, por inexistência de fato gerador do tributo. Nesse sentido, decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no processo nº 90.04.13767-0/RS, publicada no Diário da Justiça de 09/07/1997, pág. 52.722, conforme ementa abaixo reproduzida:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO DE DESPESA NÃO LANÇADA NO LIVRO CAIXA. PROVA DA DEFESA POR OUTRO MEIO IDÔNEO. GLOSA SUPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

1. Embora o disposto no ART-48, PAR-1, LET-A, do RIR/80 – que dispõe que as despesas do período-base só podem ser deduzidas em percentual superior a 20% (vinte por cento) do rendimento bruto quando escrituradas em livro-caixa, havendo o contribuinte realizado prova idônea de que no curso do período-base teve despesas dedutíveis segundo a legislação do Imposto de Renda, faz jus à dedução, não se justificando a glosa suplementar.

2. A admitir-se a tese defendida pelo Fisco, malferido restaria o ART-43 do CTN-66, pois sem que seja possibilitado ao contribuinte deduzir dos rendimentos auferidos no período-base as despesas relacionadas com a atividade profissional (ART-48, do RIR/80) – de que são exemplo os pagamentos efetuados ao INPS, como corolário ter-se-á que admitir a tributação sobre o que não constitui renda ou proventos de qualquer natureza.

3. Por outro lado, a exigência de escrituração das despesas do período-base em livro-caixa constitui obrigação acessória, cuja inobservância pode ensejar, no máximo, uma penalidade, jamais a exigência de tributo, por absoluta inexistência de fato gerador.”

Em face do exposto e tendo em vista que o contribuinte alegou exigüidade de tempo (5 dias) à autoridade lançadora para examinar e contestar os valores apresentados e que apresentou à DRJ/Porto Alegre-RS, por ocasião da impugnação, apenas os demonstrativos das despesas (fls. 4.821 a 4.827), sem anexar os documentos comprobatórios, proponho que o presente julgamento seja convertido em diligência para que seja verificado se os retrocitados demonstrativos estão embasados em documentação hábil e idônea, com a manifestação conclusiva da autoridade fiscal sobre as despesas admitidas e não admitidas, em cada exercício, como necessárias à percepção das receitas e manutenção da fonte produtora. As despesas não admitidas deverão estar acompanhadas de despacho ou parecer fundamentado, com ciência ao contribuinte para que, se desejar, apresente suas contra-razões, no prazo estabelecido.

Por último, anote-se que tal proposta não contraria o disposto no § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que o contribuinte questionou a matéria na impugnação, fazendo expressa referência sobre a dedução das mencionadas despesas, juntando aos autos os referidos demonstrativos. O Tribunal Regional Federal da Quarta Região, em matéria semelhante, na Apelação Cível nº 427.587/PR, processo nº 2001.04.01.045455-3, proferiu decisão, a nosso ver aplicável, por analogia, ao presente caso, nos termos da parte da ementa a seguir transcrita:



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ITR, CONTAG, CNA E SENAR. PROVA DO VALOR REAL DO IMÓVEL JUNTADA COM APELAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. INSURGÊNCIA QUANTO AO VALOR DA TERRA NUA - VTN. LAUDO DE AVALIAÇÃO DESACOMPANHADO DA ART. INVALIDIDADE. ERRO NA DECLARAÇÃO. VALOR DO IMÓVEL SUPERESTIMADO. RETIFICAÇÃO. CABIMENTO. ART. 5º, XXXV, DA CF/88 E VEDAÇÃO DO LOCUPLETAMENTO ILÍCITO. ALÍQUOTA. REDUÇÃO. APROVEITAMENTO DA ÁREA COMPUTADO INCORRETAMENTE PELO FISCO

1. Embora as partes devam juntar os documentos com a inicial e a resposta (art. 396 do CPC), para não estimular a prática de atos desleais e o tumulto no procedimento, a exorbitância do valor declarado do imóvel, e conseqüentemente, do Valor da Terra Nua - VTN e do ITR, comprovada pelos documentos juntados com a apelação do autor, foi expressamente referida na peça inicial, não havendo, assim, alteração da tese de defesa do apelante, e nem mesmo, surpresa para o juízo.

2. Alegando o autor desde a inicial o excesso do valor declarado para o imóvel, do VTN, e por óbvio, do ITR, pode o comprovante ser juntado quando do apelo, uma vez que a parte autora não foi surpreendida e teve vista quando das contra-razões.

3. A doutrina e a jurisprudência vêm dando uma interpretação mais larga ao art. 397 do CPC, para permitir a juntada de documentos em qualquer tempo, mesmo que não visem comprovar fatos ocorridos após os articulados ou a contrapor-se aos documentos existentes nos autos, desde que essa junção obedeça aos princípios da lealdade processual e de estabilização da lide. Sob essa perspectiva, tem-se permitido, excepcionalmente, a juntada de documentos até mesmo em grau de recurso, desde que a parte contrária seja intimada quanto a isso.

4. No caso concreto, verifica-se que a parte ré (ora apelada) teve a completa ciência dos documentos juntados em sede de apelação pelo autor, tanto é que, nas suas contra-razões, impugnou-os. Então, não há que se falar em infringência ao contraditório.

5. O Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem admitido a junta-
da de documentos, que não os produzidos após a inicial e a contesta-
ção, em outras fases do processo, até mesmo na via recursal,
desde que respeitado o contraditório e incorrente a má-fé. Sala das
Sessões - DF, em 11 de junho de 2003."



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

Em face da transcrição supra, esta relatoria destaca o trabalho bem detalhado do digno relator JOSÉ OLESKOSVCK.

Merece reparo que o Plenário da Segunda Câmara, ao acatar o voto do ilustre relator, entendeu que ao contribuinte deveria ser dada oportunidade para que trouxesse aos autos os documentos embasados em documentação hábil e idônea, com manifestação conclusiva da autoridade fiscal sobre as despesas admitidas e não admitidas, em cada exercício, como necessárias à percepção das receitas e manutenção da fonte produtora.

É de ressaltar, também, que a Resolução acima referida consignou que a não escrituração do livro caixa independe de registro (RIR/99, art. 75, § 3º), por si só, desde que exista documentação hábil e idônea a comprovar as despesas. E que a falta de escrituração, nessa hipótese, ensejaria a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, por inexistência de fato gerador do tributo. Colacionou decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no processo nº 90.04.13767-0/RS, publicada no Diário da Justiça de 09/07/1997, pág. 52.722, com ementa reproduzida.

Conforme se extrai da leitura do voto do ilustre relator, o Colegiado entendeu que a situação em litígio não se referia ao art. 147, § 1º do CTN, não constando dos autos que o contribuinte tenha solicitado retificação da declaração de rendimentos.

O cerne da questão referia-se à tributação dos rendimentos auferidos pelo contribuinte autuado, em consequência do exercício de sua atividade. Isto é, que da receita bruta apurada pela d. fiscalização fossem deduzidas as despesas de custeio pagas, necessárias à sua percepção e à manutenção da fonte pagadora, de modo a tributar apenas os rendimentos e não despesas e custos que estão embutidos na receita bruta, em face dos dispositivos pertinentes, (inciso III, do art. 75, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

26/03/1999 – RIR/99, cuja matriz legal são as Leis nºs 8.134, de 1990, art. 6º, e 9.250, de 1995, art. 4º, inc. I).

Em homenagem ao princípio da legalidade insculpido no art. 37 da Constituição Federal, e ao disposto nos arts. 3º, 43 e 142 do CTN, que estabelece o conceito de renda para fins tributários, entendeu o Plenário da Segunda Câmara, através do voto condutor, que o procedimento de lançamento deveria considerar as despesas de custeio para o resultado da recita bruta da atividade do contribuinte e desde que o contribuinte apresente a respectiva documentação, hábil e idônea.

A Resolução da Câmara teve como argumento que o procedimento acatado à unanimidade pelo Colegiado não contrariava o disposto no § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, em vista de que o contribuinte questionou a matéria na impugnação, fazendo expressa referência sobre a dedução das mencionadas despesas, juntando aos autos os referidos demonstrativos.

Designada para redigir o voto vencedor para desqualificação da multa, esta relatora entendeu que o procedimento do contribuinte não estava eivado de fraude ou simulação que se enquadrasse no art. 44, II, da Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996.

Este entendimento se concretizou pela leitura da jurisprudência trazida pelo ilustre Conselheiro José Oleskovicz, ao colacionar, ao processo, a Apelação Cível nº 427.587/PR, processo nº 2001.04.01.045455-3 do Tribunal Regional da Quarta Região, proferida nos seguintes termos :

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ITR, CONTAG, CNA E SENAR. PROVA DO VALOR REAL DO IMÓVEL JUNTADA COM APELAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. INSURGÊNCIA QUANTO AO VALOR DA TERRA NUA - VTN. LAUDO DE AVALIAÇÃO DESACOMPANHADO DA ART. INVALIDADE. ERRO NA DECLARAÇÃO. VALOR DO IMÓVEL SUPERESTIMADO. RETIFICAÇÃO. CABIMENTO. ART. 5º, XXXV, DA CF/88 E VEDAÇÃO DO LOCUPLETAMENTO ILÍCITO. ALÍQUOTA. REDUÇÃO. APROVEI-



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

**TAMENTO DA ÁREA COMPUTADO INCORRETAMENTE PELO
FISCO**

1. Embora as partes devam juntar os documentos com a inicial e a resposta (art. 396 do CPC), para não estimular a prática de atos desleais e o tumulto no procedimento, a exorbitância do valor declarado do imóvel, e conseqüentemente, do Valor da Terra Nua - VTN e do ITR, comprovada pelos documentos juntados com a apelação do autor, foi expressamente referida na peça inicial, não havendo, assim, alteração da tese de defesa do apelante, e nem mesmo, surpresa para o juízo.

2...

3. A doutrina e a jurisprudência vêm dando uma interpretação mais larga ao art. 397 do CPC, para permitir a juntada de documentos em qualquer tempo, mesmo que não visem comprovar fatos ocorridos após os articulados ou a contrapor-se aos documentos existentes nos autos, desde que essa junção obedeça aos princípios da lealdade processual e de estabilização da lide. Sob essa perspectiva, tem-se permitido, excepcionalmente, a juntada de documentos até mesmo em grau de recurso, desde que a parte contrária seja intimada quanto a isso.

4...

5. O Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem admitido a juntada de documentos, que não os produzidos após a inicial e a contestação, em outras fases do processo, até mesmo na via recursal, desde que respeitado o contraditório e incorrente a má-fé". (sublinhado).

Depreende-se, pois, que ao propor a Resolução para o julgamento, o ilustre relator, acompanhado pelo Colegiado, esposou o entendimento que o processo deveria ser convertido em diligência em respeito ao contraditório e por incorrência de má fé do contribuinte.

Discordo do digno relator quando mantém a multa do artigo 44, II da lei 9430, de 1996, considerando preclusa a matéria, não questionada na peça impugnatória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

Entendo que o contribuinte questionou o lançamento como um todo, tributo e penalidade. Aliás, pela jurisprudência e legislação transcritas e trazidas pelo d. relator, constata-se que a matéria "**penalidade**" foi objeto do deslinde. Nesse sentido, decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no processo nº 90.04.13767-0/RS, publicada no Diário da Justiça de 09/07/1997, pág. 52.722, assim ementada e sublinhada:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO DE DESPESA NÃO LANÇADA NO LIVRO CAIXA. PROVA DA DEFESA POR OUTRO MEIO IDÔNEO. GLOSA SUPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.

1. Embora o disposto no ART-48, PAR-1, LET-A, do RIR/80 – que dispõe que as despesas do período-base só podem ser deduzidas em percentual superior a 20% (vinte por cento) do rendimento bruto quando escrituradas em livro-caixa, havendo o contribuinte realizado prova idônea de que no curso do período-base teve despesas dedutíveis segundo a legislação do Imposto de Renda, faz jus à dedução, não se justificando a glosa suplementar.

2. A admitir-se a tese defendida pelo Fisco, malferido restaria o ART 43 do CTN-66, pois sem que seja possibilitado ao contribuinte deduzir dos rendimentos auferidos no período-base as despesas relacionadas com a atividade profissional (ART-48, do RIR/80) – de que são exemplo os pagamentos efetuados ao INPS, como corolário ter-se-á que admitir a tributação sobre o que não constitui renda ou proventos de qualquer natureza.

3. Por outro lado, a exigência de escrituração das despesas do período-base em livro-caixa constitui obrigação acessória, cuja inobservância pode ensejar, no máximo, uma penalidade, jamais a exigência de tributo, por absoluta inexistência de fato gerador." (destacamos)

O digno relator do processo, ao transcrever a peça impugnatória, registra o insurgimento do contribuinte contra a penalidade aplicada. Assim, vejamos:

"6-) O CTN, em seu artigo 43, define que a RENDA é o produto do trabalho, e portanto não enseja entendimento que tal se refira a "RECEITA" do trabalho.



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

No presente caso, o fisco ao aplicar a penalidade tem a intenção de fazer com que o contribuinte se arrependa da ação praticada e não torne a praticá-la. No entanto o fisco ao agir da forma que fez não está só punindo o contribuinte, mas sim tributando bem além da capacidade financeira do mesmo, tornando inviável o cumprimento da punição.(sublinhei)

(...)

Aliás, como também muito bem lembrado no mesmo julgamento, a inexistência do Livro-Caixa propugnado pelo Fisco poderia ensejar, quando muito, uma penalidade formal, certamente prevista no RIR, mas jamais transformar tal penalidade em absurda tributação, que vai astronômicamente superior a capacidade patrimonial ou financeira do contribuinte.

Deve-se referir ainda que a utilização de Livro-Caixa não está condicionada a sua AUTENTICAÇÃO prévia, desembolsos (despesas) que deverão estar disponíveis pelo mesmo prazo do referido livro.

Portanto, importante que se reapse tal fato de suma relevância, ou seja, o Livro-Caixa, isoladamente, não tem qualquer valor sem que seja acompanhado dos respectivos elementos embaixadores dos lançamentos contidos. Ao contrário, OS ELEMENTOS, por s só, colocados em boa ordem e sem nenhuma mácula, devem ter o seu valor reconhecido, na medida em que os lançamentos em livro à parte tratam-se meramente de ato FORMAL, conforme já definido em decisão judicial, e que poderiam, quando muito, ensejar aplicação de multa formal."

Com essas considerações, esta relatoria entende que o contribuinte insurgiu contra a multa aplicada, não estando a matéria preclusa.

Mesmo que assim fosse, cabe trazer o entendimento dos nossos tribunais sobre preclusão.

NO EDcl no Ag 646486/MT; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, 2004/0175514-2 - Ministro BARROS MONTEIRO, O STJ manifestou da seguinte forma:



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº. : 102-47.129

**"AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONVERTIDO EM AGRAVO REGIMENTAL. SÚMULA 83/STJ
Em matéria de cunho probatório, não há preclusão para o juiz.
Precedentes desta Corte.
Incidência da Súmula 83/STJ".**

A redução da multa ampara-se na aplicação retroativa da lei mais benéfica aos atos não definitivamente julgados no âmbito administrativo. Essa tese reflete o posicionamento adotado pelo STJ que assim tem se manifestado. Em recente julgamento, de interesse da empresa Indústria de Material Bélico do Brasil – IMBEL a Segunda Turma do STJ, sendo relator o Ministro Castro Meira, esposou-se o entendimento de que a regra inscrita no art. 106, II, "c", do CTN, aplica-se tanto às multas de caráter punitivo como às moratórias, uma vez que ao intérprete não cumpre distinguir onde a lei não o faz.

Transcreve-se jurisprudência do STJ:

"PROCESSUAL CIVIL - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - ÔNUS DA PROVA – CPC – Relator Francisco Peçanha Martins :

ART. 333, I - FRAUDE NÃO COMPROVADA - MULTA - COBRANÇA DOS VAORES DEVIDOS. CÁLCULOS DO CONSUMO - REEXAME

"O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito". Caberia à concessionária dos serviços fornecer os elementos de prova das alegações feitas, já que o ônus da prova cabe a quem alega o fato. Não o fazendo, impossível a caracterização da fraude."

REsp 419156/RS - RECURSO ESPECIAL 2002/0027848-7 - Ministro JOSÉ DELGADO

TRIBUTÁRIO. FRAUDE. NOTAS FISCAIS PARALELAS. PARCELAMENTO DE DÉBITO. REDUÇÃO DE MULTA. LEI Nº 8.218/91. APLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE CONFISCO. TAXA SELIC. LEI Nº 9.065/95. INCIDÊNCIA.

1. Recurso Especial contra v. Acórdão que considerou legal a cobrança da multa fixada no percentual de 150% (cento e cinquenta



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº : 102-47.129

por cento) e determinou a incidência da Taxa SELIC sobre os débitos objeto do parcelamento.

2. A aplicação da Taxa SELIC sobre débitos tributários objeto de parcelamento está prevista no art. 13, da Lei nº 9.065, de 20/07/1995.

3. É legal a cobrança de multa, reduzida do percentual de 300% (trezentos por cento) para 150% (cinto e cinquenta por cento), ante a existência de fraude por meio de uso de notas fiscais paralelas, comprovada por documentos juntados aos autos. Inexiste na multa efeito de confisco, visto haver previsão legal (art. 4º, II, da Lei nº 8.218/91).”

REsp 192681/PR; RECURSO ESPECIAL 1998/0078261-3 Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA

I - Tem o julgador iniciativa probatória quando presentes razões de ordem pública e igualitária, como, por exemplo, quando se esteja diante de causa que tenha por objeto direito indisponível (ações de estado), ou quando, em face das provas produzidas, se encontre em estado de perplexidade ou, ainda, quando haja significativa desproporção econômica ou sócio-cultural entre as partes.

II – Além das questões concernentes às condições da ação e aos pressupostos processuais, a cujo respeito há expressa imunização legal (CPC, art. 267, § 3º), a preclusão não alcança o juiz em secuidando de instrução probatória.

III – Pelo nosso sistema jurídico, é perfeitamente possível a produção de prova em instância recursal ordinária.

IV – No campo probatório, a grande evolução jurídica em nosso século continua sendo, em termos processuais, a busca da verdade real.

V - Diante do cada vez maior sentido publicista que se tem atribuído ao processo contemporâneo, o juiz deixou de ser mero espectador inerte da batalha judicial, passando a assumir posição ativa, que lhe permite, dentre outras prerrogativas, determinar a produção de provas, desde que o faça com imparcialidade e resguardando o princípio do contraditório.

VI...”



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Acórdão nº. : 102-47.129

Por último compete registrar que a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na Sessão de 28 de janeiro de 2004, teve oportunidade de se manifestar sobre multa qualificada, através do Acórdão no. 102-46.234, assim ementado:

“.....

MULTA - QUALIFICAÇÃO - Não tendo o contribuinte procurado dificultar, ou impedir, o trabalho fiscal, não se pode dizer ter agido com "evidente intuito de fraude" (Lei nº 9.430/96, art. 44, II). Deixar de prestar algumas das informações que lhe foram solicitadas, por si só, não pode ser interpretado como elemento ensejador da qualificação da multa. Para que se configure o "evidente intuito" fundamental que a fiscalização comprove, de modo efetivo, a existência do dolo, ou seja, da vontade por parte do Contribuinte de proceder, proposital e conscientemente, em conduta de reflexos lesivos ao Erário. Deve-se comprovar que o Contribuinte agiu de forma fraudulenta, de modo a dificultar ou impedir, propositalmente, o trabalho do Fiscal, ou reduzir o ônus tributário que legalmente lhe cabe. É princípio geral de direito não ser lícito exigir de alguém que apresente prova contrária a seus interesses. O que não pode o contribuinte é impedir ou dificultar a Fiscalização através de procedimentos deliberados, mas isso não significa que deva apresentar-lhe todos os elementos, excetuando-se aquelas referentes às obrigações acessórias.”

Com essas considerações, no julgamento sob exame, não vejo como aplicar a penalidade qualificada do inciso II, artigo 44, da Lei 9 430 de 1996.

Não houve fraude, conluio, ou qualquer falsificação de documento. O fato de o contribuinte não haver conseguido de plano justificar detalhadamente os valores despendidos com documentos idôneos, na atividade que exerce, e exatamente por não existir a obrigatoriedade do livro caixa, não vislumbro, dentro do contexto probatório, trazido em diligência, a aplicação da penalidade qualificada.

Como exposto, dou provimento parcial ao recurso para acatar os dispêndios devidamente comprovados em diligência ordenada pelo Plenário desta egrégia Segunda Câmara. O recorrente, devidamente intimado, apresentou a documentação comprobatória das despesas necessárias à obtenção da receita e à ma-



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Acórdão nº : 102-47.129

nutenção da fonte produtora, mantendo, tendo a fiscalização admitido os valores abaixo discriminados, em quadro formulado pelo ilustre Conselheiro José Oleskovich, a quem peço vênha para reproduzir:

Mês	1996	Fls.	1997	Fls.	1998	Fls.	1999	Fls.
Jan	627,45	6387	389,94	6403	1.078,25	6420	988,10	6437
Fev	861,41	6388	1.125,95	6404	896,85	6421	670,07	6439
Mar	852,09	6389	909,54	6405	957,18	6423	1.020,93	6440
Abr	740,65	6390	849,86	6407	1.221,75	6424	974,07	6442
Mai	498,63	6391	872,10	6408	1.648,27	6426	1.200,52	6443
Jun	1.014,40	6392	860,69	6409	1.372,29	6427	911,89	6445
Jul	753,15	6393	1.241,40	6411	1.034,40	6429	1.161,04	6446
Ago	1.095,58	6395	1.058,82	6412	669,17	6430	1.031,22	6447
Set	782,66	6396	1.250,47	6414	653,13	6431	1.622,03	6449
Out	707,45	6397	1.295,70	6415	720,30	6433	1.299,91	6451
Nov	1.013,90	6398	703,49	6417	546,80	6434	1.249,69	6452
Dez	943,46	6399	1.261,24	6418	684,78	6436	1.151,79	6454
Total	9.890,83	-	11.819,20	-	11.483,17	-	13.281,26	-

Em face do que, julgo parcialmente procedente o recurso para excluir da base de cálculo do lançamento dos exercícios de 1997 a 2000, anos calendário de 1996 a 1999, respectivamente, os valores de R\$ 9.890,83, R\$ 11.819,20, R\$ 11.483,17 e R\$ 13.281,26, constantes do demonstrativo acima e reduzir a multa para 75% (setenta e cinco por cento), pelos motivos expendidos no presente voto, julgando o recurso improcedente quanto aos demais pontos.

É como voto.

Sala das Sessões, DF, em 19 de outubro de 2005.


LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES