



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

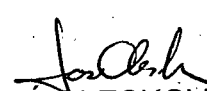
Processo nº. : 11065.000986/2001-79
Recurso nº. : 132.807
Matéria: : IRPF - EXS.: 1997 a 2000
Recorrente : ANILDO LUIZ PEREIRA FERNANDES
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 11 DE JUNHO DE 2003

RESOLUÇÃO Nº. 102-2.138

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

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Resolução nº : 102-2.138
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; 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. 4.721/4.740), 1997 (fls. 4.741/4.761), 1998 (fls. 4.762/4.781) e 1999 (fls. 4.782/4.803), apurando-se a omissão de rendimentos abaixo demonstrada (fl. 4.719):

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Resolução nº. : 102-2.138

A autoridade fiscal solicitou ao contribuinte que se manifestasse a respeito dos demonstrativos de rendimentos auferidos e apresentasse a discriminação mensal dos rendimentos informados na declaração de rendimentos. Em atendimento o contribuinte informa não dispor de tempo hábil para apresentar a discriminação mensal dos rendimentos informados na declaração anual, afirmando que os relatórios apresentados estão tecnicamente de acordo com os documentos apreendidos e que os valores apurados referem-se a sua **receita bruta** de honorários, sem contestar as diferenças apuradas (fl. 4.806).

Diante dessa resposta, a autoridade fiscal lançou de ofício a diferença de rendimentos apurados como omissão de rendimentos que resultou na exação de R\$ 529.219,05, sendo R\$ 179.201,40 de imposto de renda, R\$ 81.215,56 de juros de mora e R\$ 268.802,09 de multa proporcional agravada. (fls. 4.809). 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).

A autoridade lançadora informa que tributou o total dos rendimentos omitidos, considerando apenas as despesas informadas na declaração de rendimentos por falta de previsão legal para o fisco deduzir despesas no procedimento fiscal, bem assim porque a **dedução** das despesas escrituradas em livro caixa, previstas no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), é uma **faculdade** do contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado (fl. 4.807).

Diz ainda que se o contribuinte deixa de exercer essa prerrogativa no momento oportuno, tal faculdade não pode ser suprida pelo fisco quando apura omissão de rendimentos, citando os acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes.

Em sua impugnação, o contribuinte não questiona os valores apurados como rendimentos omitidos. Reclama apenas do fato de o fisco ter levado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Resolução nº : 102-2.138

em consideração apenas a **receita bruta** da atividade de contador autônomo e deduzir somente as despesas apresentadas nas declarações de ajustes anuais. Resume sua impugnação nas seguintes considerações, *verbis*:

"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. 4.818).

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: 4.817).

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 Federal 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Resolução nº : 102-2.138

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. 4.821/4.827), 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. 4.830/4.838), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento por entender que **não cabe à fiscalização conceder deduções**, por serem estas prerrogativas 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**.

Dessa decisão o sujeito passivo recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 4.842/4.846) repetindo as alegações da impugnação de que o



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Resolução nº : 102-2.138

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 e registrando que a inexistência de livro caixa poderia ensejar uma penalidade formal e não a tributação na forma como foi efetuada. Cita jurisprudência judicial que entende-se inaplicável ao caso em exame, por tratar de glosa de deduções regularmente pleiteadas na declaração.

Q *A*

É o Relatório.



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Resolução nº. : 102-2.138

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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, 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, a seguir transcritas:



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Resolução nº : 102-2.138

"DEDUÇÃO SOBRE REDIMENTOS 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:

"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 104-15643).

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).

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).



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Resolução nº : 102-2.138

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.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:



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

Processo. nº. : 11065.000986/2001-79

Resolução nº. : 102-2.138

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

Resolução nº : 102-2.138

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.



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Resolução nº : 102-2.138

II – das deduções relativas:

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



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Resolução nº. : 102-2.138

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 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



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79

Resolução nº : 102-2.138

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

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.”



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

Processo nº. : 11065.000986/2001-79

Resolução nº. : 102-2.138

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 contrarrazões, 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:

"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



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

Processo nº : 11065.000986/2001-79
Resolução nº : 102-2.138

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 inócurrenente a má-fé."

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003.


JOSÉ OLESKOVICZ