



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.012151/2003-35
Recurso nº. : 148.114
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 e 2000
Recorrente : JOÃO MACHADO DA ROSA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ - PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 09 DE NOVEMBRO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.983

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - PEDIDO DE PERÍCIA - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias, indeferindo, fundamentadamente, aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis, não se configurando cerceamento de direito de defesa o indeferimento fundamentado (art. 18, do Dec. nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993).

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, a, e III, b, da Constituição Federal.

IRPF - LIVRO CAIXA - DEDUÇÕES - DESPESAS DE CUSTEIO - INDEDUTIBILIDADE DE APLICAÇÕES DE CAPITAL EM BENS DO ATIVO PERMANENTE - O titular de serviços notariais e de registro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeios pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora. Entretanto, não constituem despesas de custeio, não sendo, portanto, dedutíveis, as aquisições consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital, tais como aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ORIGEM DOS DEPÓSTOS BANCÁRIOS EFETUADOS - ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte,

 MHSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações. Havendo depósitos bancários cuja origem não foi justificada, cabível a tributação.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - Legítima a aplicação da taxa SELIC, para a cobrança dos juros de mora, a partir de partir de 1º de abril de 1995 (art. 13, Lei nº 9.065, de 1995).

MULTA DE OFÍCIO - PERCENTUAL - A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, tem natureza de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos. Incabível a redução do percentual da multa de ofício, sem previsão legal para tal, vez que o lançamento tributário deve ser estritamente balizado pelos ditames legais, devendo a Administração Pública cingir-se às determinações da lei para efetuá-lo ou alterá-lo.

MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO MACHADO DA ROSA.

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

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

Recurso nº : 148.114
Recorrente : JOÃO MACHADO DA ROSA

R E L A T Ó R I O

O auto de infração de fls. 03 a 11 exige do contribuinte acima identificado o montante de R\$ 79.867,84, a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 75% do valor do tributo apurado, além de juros de mora e multa isolada, no valor de R\$ 1.971,79, em face de haverem sido constatadas as seguintes omissões:

I – rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, com enquadramento legal nos artigos 1º, 2º e 3º, e §§, e 8º da Lei nº 7.713, de 22/12/1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e artigos 45, 106, I, 109 e 11 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

II – dedução indevida a título de despesas com instrução, por falta de comprovação, com enquadramento legal no artigo 11, §3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, artigo 8º, II, b, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, e artigos 73 e 81 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

III - dedução indevida a título de despesas de livro caixa, com enquadramento legal no artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, artigo 6º e §§, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990; artigo 4º, I, e, e 34 Lei nº 9.250, de 26/12/1995, e artigos 73, 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

IV – omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, artigo 1º da Lei nº 9.532, de 07/12/1997, e artigo 849 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

2. Irresignado com o lançamento, o sujeito passivo apresentou, em 14/01/2004, a impugnação de fls. 581 a 624, acompanhada dos documentos de fls. 625 a 628.

3. Os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG) acordaram por considerar o lançamento procedente em parte, restabelecendo parte das despesas escrituradas em livro caixa, no valor de R\$ 505,10.

4. Intimado em 24/02/2005, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens de fls. 717, 718, 730, 732 e 733.

5. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta, em síntese, as seguintes argumentações em sua defesa:

I – preliminarmente, cerceamento do seu direito de defesa, por indeferimento do pedido de perícia pela primeira instância;

II – obrigatoriedade da autoridade administrativa manifestar-se sobre constitucionalidade de legislação atacada;

III – passando ao mérito, afirma que as despesas deduzidas a título de livro caixa são perfeitamente dedutíveis, vez que, pelo artigo 6º, III, da Lei nº 8.134, de 1990, são manifestamente necessárias à percepção da receita da fonte produtora;

IV – quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, a afirmação se fundaria em três aspectos: i) depósitos com origem em recursos de terceiros; ii) suposta falta de identificação da origem do depósito no valor de R\$ 101.751,75, e iii) depósitos com origem em rendimentos recebidos de pessoas físicas;

V – quanto aos depósitos com origem em recursos de terceiros, referem-se a recebimento de valores pagos por pacientes, por ele depositados, e após compensados foram repassados aos profissionais que prestaram os serviços médicos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

VI – se desincumbiu do ônus de comprovar a origem de tais depósitos ao relacioná-los com a identificação dos beneficiários, com os respectivos "de acordo" destes;

VII – os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto sobre a renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda ou proventos;

VIII – ilegalidade e constitucionalidade da utilização da taxa SELIC para aplicação dos juros de mora;

IX – a multa de ofício é confiscatória, devendo ser excluída ou reduzida a um patamar aceitável.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Hélio Bicudo".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

V O T O

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em face do sujeito passivo foi lavrado auto de infração que teve como objetos rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, dedução indevida a título de despesas com instrução, por falta de comprovação, dedução indevida a título de despesas de livro caixa, omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada e multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) a título de carnê-leão.

Entretanto, chega a este Colegiado somente as controvérsias referentes à dedução indevida a título de despesas de livro caixa, na parcela não exonerada pelo julgamento de primeira instância, e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada.

Em sua defesa, o recorrente alega, preliminarmente, cerceamento do seu direito de defesa, por indeferimento do pedido de perícia pela primeira instância e por obrigatoriedade da autoridade administrativa manifestar-se sobre constitucionalidade de legislação atacada.

O recorrente alega cerceamento de direito de defesa por terem os julgadores de primeira instância indeferido a solicitação de produção de provas por meio de perícia.

Conforme se verifica na peça impugnatória, a perícia solicitada pelo sujeito passivo se prestaria a comprovar a necessidade ou não de despesas escrituradas no livro caixa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

Como ressalta o acórdão de primeira instância, consoante com o artigo 16, IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, os pedidos de diligência ou perícia devem trazer a exposição dos motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, após o que, a autoridade julgadora analisa a necessidade de tais providências para o julgamento da lide.

No entender dos julgadores *a quo*, o sujeito passivo deixou de atender os requisitos legais, pelo que considerou o pedido de perícia como não formulado, ale, de que fora perícia solicitada se mostrou desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos manifestação acerca de matéria cuja análise poderia ser perfeitamente empreendida pela autoridade julgadora, pelo que foi por eles indeferida.

O artigo 18, do citado Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, determina que: *A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no artigo 28, in fine.* (grifamos)

Pelas determinações do invocado artigo 28, os julgadores devem fundamentar o indeferimento do pedido de perícia, e, *in casu*, tem-se que a argumentação de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de direito de defesa, é descabida, uma vez que obedeceu às determinações do dispositivo de regência.

Alega ainda o recorrente de que o acórdão de primeira instância estaria eivado de nulidade por não ter enfrentado razões de defesa presentes na impugnação, sob o argumento de falecer competência ao agente administrativo para enfrentar questões que reclamem o exame da conformação constitucional das normas.

Nesse tocante, entendemos ser irretocável o acórdão recorrido, quando afirma que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, a, e III, b, ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado, e o controle por via de exceção ou difuso.

A depender da via utilizada para o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, os efeitos produzidos pela declaração serão diversos.

No controle de constitucionalidade por via de ação direta, o Supremo Tribunal Federal é provocado para se manifestar, pelas pessoas determinadas no artigo 103 da Constituição Federal, em uma ação cuja finalidade é o exame da validade da lei em si. O que se visa é expurgar do sistema jurídico a lei ou o ato considerado inconstitucional. A aplicação da lei declarada inconstitucional pela via de ação é negada para todas as hipóteses que se acham disciplinadas por ela, com efeito *erga omnes*.

Quando a inconstitucionalidade é decidida na via de exceção, ou seja, por via de Recurso Extraordinário, a decisão proferida limita-se ao caso em litígio, fazendo, pois, coisa julgada apenas *in casu et inter partes*, não vinculando outras decisões, nem mesmo judiciais. Não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, não anula nem revoga a lei, que permanece em vigor e eficaz até a suspensão de sua execitoriedade pelo Senado Federal, de conformidade com o que dispõe o artigo 52, X, da Constituição Federal.

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da execitoriedade pelo Senado Federal.

A propósito da controvérsia empreendida pelo contribuinte, citemos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

(...) *Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de constitucionalidade já declarada.

A apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

Ultrapassadas as preliminares, passamos à análise das questões de mérito.

Em primeiro plano, insurge-se o recorrente contra a glosa de despesas escrituradas em livro caixa.

As despesas não acatadas pelos julgadores de primeira instância referem-se às seguintes situações:

I - nota fiscal nº 055670, fl. 252, emitida pela Dentária Guaíba Ltda, no valor de R\$ 126,00, para aquisição de negatoscópio/tele com lupa, equipamento para análise acurada de raio X;

II – orçamento, datado de 05/07/1999, fl. 257, emitido pela Dabiatlante Equipus, no valor de R\$ 2.785,21, para compra de uma autoclave, sendo que foi pleiteada a dedução apenas de R\$ 487,25;

III – cupom fiscal nº 39854, fl. 258, emitido pela Dentária Yura Ltda, no valor de R\$ 176,80, para aquisição de máquina de solda ponto-ponto;

IV – recibo nº 229228, fl. 260, emitido pelo Cartório do 2º Ofício de Nascimentos, Casamentos e Óbitos de Porto Alegre (RS), referente à certidão de casamento do recorrente.

São dedutíveis a título de livro caixa as despesas incorridas pelo sujeito passivo, desde que indispensáveis à percepção da renda e à manutenção da fonte produtora são dedutíveis, desde que comprovadas por intermédio de documentação idônea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

Assim, há que ser determinado se os dispêndios objeto da discussão se tratariam de despesas necessárias, usuais e normais para a atividade exercida pelo sujeito passivo.

O deslinde da questão passa pela análise das determinações do artigo 6º, III, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, que se transcreve:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

- a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;*
- b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;*
- c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988. (grifos da transcrição)*

O mandamento veiculado pela norma citada determina que as despesas necessárias á percepção e manutenção da fonte produtora devem ser, antes de tudo, despesas de custeio. Destarte, não são todas as despesas, embora necessárias, que se prestam à dedução no livro-caixa.

O fato é que a lei determina que poderão ser deduzidas da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, apenas as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, aqui não incluído, a aplicação de capital na aquisição da fonte produtora da receita.

Para a apreensão do conceito de despesa de custeio, também denominada de despesa corrente, que pode ser utilizada no caso concreto ora analisado, os esclarecimentos de Bulhões Pedreira (*Imposto de Renda*, Apec Editora, 1969, p. 6-25), cujo excerto se transcreve:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

*Somente são admitidas como operacionais as despesas correntes (de custeio, operação ou manutenção), excluídas as aplicações de capital.
(...)*

O custo dos bens ou direitos adquiridos (...) para serem utilizados de modo permanente ou durável na exploração de sua atividade, ou na produção dos bens ou serviços que constituem seu objeto, não pode ser deduzido como despesa operacional.

Quanto às despesas necessárias, tomamos de empréstimo o disposto no artigo 299, § 1º, do RIR/1999, que cuida da tributação da renda no caso de pessoas jurídicas:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

Portanto, para serem deduzidas do imposto de renda do Recorrente, apurado com base no livro-caixa, as despesas ali elencadas devem obedecer a esses dois requisitos: ser despesa de custeio e necessária e inerente à atividade.

Na espécie, as verbas despendidas para compra do negatoscópio/tele com lupa, equipamento para análise acurada de raio X, a autoclave e a máquina de solda ponto-ponto, embora sejam despesas necessárias ao desempenho da atividade desenvolvida pelo recorrente, não são despesas de custeio, deixando de preencher um dos requisitos do artigo 6º, III, da Lei nº 8.134, de 1990, o que as torna indedutíveis do livro-caixa.

Por outro lado, a publicação da Secretaria da Receita Federal "Perguntas e Respostas – Pessoa Física – 2002", na resposta à pergunta 381, esclarece inequivocamente a questão, como transcrito:

381. O contribuinte autônomo pode utilizar como despesas dedutíveis no livro Caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?

Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro Caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou aplicação de capital.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação, e integralmente dedutíveis no livro Caixa, quando realizadas no ano-calendário.

Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte pagadora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital.

(Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III; RIR/1999, art. 75; PN CST nº 60, de 1978).

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes também é pacífica sobre o assunto, conforme se verifica das ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

IRPF - LIVRO CAIXA - DEDUÇÕES - Somente poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto, os dispêndios indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, prevista na legislação de regência, não se enquadrando entre esses dispêndios, as aquisições consideradas como ativo permanente. (Ac 102-43.739) (grifos da transcrição)

GASTOS COM INVESTIMENTOS - DESPESAS DE CUSTEIO - Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Por outro lado, os gastos com reforma de prédio, aquisição de móveis e utensílios e equipamentos eletrônicos, se referem à aplicação de capital e, portanto, não são dedutíveis da receita por expressa disposição legal. (Ac 104-19120) (grifos da transcrição).

Dessarte, forte no exposto, entendo não caber a dedução do livro-caixa com valores despendidos para a aquisição de aquisição de tais equipamentos, cabendo, ainda, se ressaltar o fato de que o orçamento apresentado para comprovar a despesa com a compra da autoclave não se reveste das formalidades legais necessárias a torná-lo apto a respaldar a despesa pleiteada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

Por outro, de tudo o que foi exposto acerca da necessidade ao desempenho da atividade desenvolvida pelo profissional, como também que se trate de despesas de custeio, resta, de uma clareza solar, que os gastos com a certidão de casamento do sujeito passivo passam longe de obedecer aos requisitos exigidos para a sua dedução.

No tocante à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada, alega o recorrente que, quanto aos depósitos com origem em recursos de terceiros, que seriam referentes a recebimento de valores pagos por pacientes, por ele depositados, e após compensados foram repassados aos profissionais que prestaram os serviços médicos, teria se desincumbido do ônus de comprovar a origem de tais depósitos ao relacioná-los com a identificação dos beneficiários, que com ele teria concordado, conforme rol de fls. 557 a 567.

A disposição legal que permite a tributação com base em depósitos bancários de origem não comprovada está registrada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em seu *caput*, e estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, *litteris*:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Com efeito, a comprovação da origem dos recursos utilizados para os créditos em conta bancária há que ser empreendida por meio de documentação hábil a respaldar, de forma inequívoca, a sua fonte.

Na espécie, entendo que o simples arrolamento de terceiros com a alegação de repasse de recursos a tais pessoas não possui o condão de elidir a exação fiscal em comento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

Além, de que, trata-se da necessidade de que seja elucidada a origem das cifras depositadas, o que não ocorreu no caso concreto.

Alega ainda o recorrente que a exação não se poderia firmar por não ser permitido presumir que os depósitos bancários, por si só, sejam considerados como renda auferida, passível de tributação pelo imposto sobre a renda.

A argumentação de que uma autuação fundamentada apenas em depósitos bancários não pode prosperar porque depósitos não são fatos geradores de imposto de renda carece de sustentação, já que atinente a lançamento realizado sob a égide do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997.

As contas-correntes bancárias objeto da ação fiscal eram de titularidade do recorrente e o citado artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em seu *caput*, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

A hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, sendo que inversão sempre se origina da existência em lei.

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção *juris tantum*, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao contribuinte sua produção.

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto: diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da operação financeira objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo à interessada, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência. Portanto, descabida a argumentação de nulidade do lançamento por ausência de fato jurídico tributável.

Das disposições exaradas pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e pelo o artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997, que embasaram a exação, pode-se extrair que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto às instituições financeiras, ou seja: primeiro, os créditos deverão ser analisados um a um; segundo, não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais; terceiro, excluindo-se as transferências entre contas do mesmo titular.

No caso em contenda, verifica-se que esses limites, quando da lavratura do auto de infração, foram devidamente observados nos termos da legislação vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

Assim, resta demarcado que o procedimento fiscal está lastreado nas condições impostas pela legislação pertinente.

Portanto, para elidir a presunção legal de que depósitos em conta corrente sem origem justificada são rendimentos omitidos, deveria o interessado ter comprovado a sua origem, apresentando documentos que denotem, inequivocamente, possuirem os depósitos em questionamentos origem já submetida à tributação ou isenta, do contrário, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas, por não ter sido elidida.

Também não há mais que se falar em necessidade de aferição de sinais exteriores de riqueza como condição necessária para que se possa efetuar o lançamento com base em depósitos bancários, pois, o legislador federal pela redação do inciso XVIII, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 12/04/1990, que permitia o lançamento mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovasse a origem dos recursos utilizados nessas operações. Destarte, para os lançamentos com base em depósitos bancários, a partir de fatos geradores de 01/01/1997, não há que se falar em Lei nº 8.021, de 1990, já que a mesma não produz mais seus efeitos legais.

Insurge-se o recorrente contra a aplicação dos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, e que encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo artigo 13 delibera:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do ART. 14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo ART. 6 da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo ART. 90 da Lei número 8.981, de 1995, o ART. 84, inciso I, e o ART. 91, parágrafo único, alínea "a.2", da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

J

JF



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

Ademais, o Código Tributário Nacional, no § 1º do seu artigo 61, determina que somente se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora deverão ser calculados à taxa de 1,0% (um por cento) ao mês.

Na espécie, a incidência dos juros se deu com base em lei cuja constitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, donde se presume ela tem seus efeitos garantidos e, em obediência ao princípio constitucional da legalidade, as autoridades administrativas estão obrigadas a aplicá-la e zelar pelo seu cumprimento, não cabendo às instâncias julgadoras administrativas a manifestação acerca de argumentações sobre a sua constitucionalidade.

Por outro lado, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento sofre o acréscimo de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei. E, como se reveste o crédito tributário de matéria de ordem pública, em sua constituição não se privilegia a vontade das partes, mas o interesse público, de modo que os juros de mora não são convencionados, mas fixados por lei.

Reclama ainda a recorrente das multas de ofício aplicadas ao lançamento, dizendo-as excessivas e confiscatórias.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo devido enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infilgência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho, (Curso de Direito Tributário, 9^a edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337) discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do Código Tributário Nacional, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraíndo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício -, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Nesse passo, não é inoportuno lembrar que a vedação do confisco, inscrita no artigo 150, IV, da Constituição Federal, é dirigida aos tributos e não às multas, que como demonstrado, são penalidades por infração tributária.

Entretanto, na espécie, há a imposição da multa isolada, aplicada por falta de recolhimento do carnê-leão, referente aos rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas.

Na espécie, referida penalidade foi aplicada em concomitância com aquela que diz respeito à falta de oferecimento dos rendimentos auferidos à tributação, ou seja, o objeto do lançamento.

Essa matéria já foi enfrentada por este Colegiado que, em diversas vezes e à unanimidade, tem decidido pelo afastamento da penalidade sob o argumento da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.012151/2003-35
Acórdão nº : 106-15.983

impossibilidade de coexistir a referida multa isolada conjuntamente com a multa de ofício normal, incidente sobre o tributo objeto do lançamento. Isto porque tal fato afronta toda nossa construção jurídica que repudia a dupla penalização, vez que, estando o contribuinte punido com a referida multa de ofício, não há como lhe imputar outra penalidade sobre a mesma base de cálculo.

Assim, com as presentes considerações e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa de isolada exigida em concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2006.

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Ana Neyle Olímpio Holanda".