



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13706.003161/00-60
Recurso nº	148.499 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 1999
Acórdão nº	102-48.445
Sessão de	25 de abril de 2007
Recorrente	Silvio Alex Marques Cavalcante
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU -
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DUPLO GRAU
DE JURISDIÇÃO - Ainda que o crédito exigido tenha sido
constituído com base na declaração prestada pelo próprio sujeito
passivo, a impugnação ao lançamento devolve-lhe a possibilidade
de discutir toda a matéria tributária.

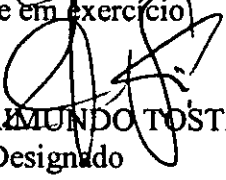
Preliminar acolhida.

Decisão anulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de cerceamento do direito de defesa, suscitada de ofício, para ANULAR a decisão da 3ª Turma da DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ II, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, Vencido o Conselheiro Naurý Frágoso Tanaka (Relator), que dava provimento parcial ao recurso. Designado o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos para redigir o Voto Vencedor.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
Presidente em exercício


JOSÉ RAMUNDO TOSTA SANTOS
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 01 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam, Antônio José Praga dDe Souza e Moisés Giacomelli Nunes Da Silva.

Relatório

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 10.869,09, resultante de parte da renda tributável auferida e omitida pela pessoa fiscalizada na declaração de ajuste anual do exercício de 1999, identificada por meio de cruzamento de dados declarados com aqueles das Declarações de Imposto Retido na Fonte – DIRFs, e constante do campo Demonstrativo das Infrações, fl. 5, que integrou o correspondente ato administrativo. Apropriado, também, o imposto retido pelas fontes pagadoras sobre a renda omitida.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 11 de setembro de 2000, com ciência em 6 de novembro desse ano, fl.123, e composto pelo tributo, a multa de ofício prevista no artigo 44, I, da lei nº 9.430, de 1996, e os juros de mora.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/RJOII nº 7.858, de 18 de março de 2005, fl. 221, v-II, oportunidade em que se decidiu, por maioria de votos, pela procedência do feito. Vencido o julgador Sergio Galvão Ferreira Garcia que votou pela procedência parcial.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, tempestivo, uma vez que a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 29 de abril de 2005, conforme AR, fl. 227, verso, v-II, enquanto a recepção desse documento, em 30 de maio desse ano, fl. 228, v-II.

O pedido contido nesse protesto é dirigido à apropriação das deduções de despesas inerentes ao exercício da profissão, escrituradas em Livro Caixa, e não acolhidas em primeira instância por falta de competência daquele v.collegiado para retificar valores informados na declaração de ajuste anual, com fundamento no Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 2005, artigo 224.

No recurso, protestos também quanto:

- a) incompetência para julgamento da matéria pela DRJ/RJOII,
- b) Morosidade no julgamento;
- c) Juros de mora elevados em detrimento de falta de remuneração de qualquer aplicação financeira que promova o mesmo índice. Pedido pela revisão do quantitativo dos juros.

Documentos juntados às fls. 129 a 214, v-I.

Depósito recursal, fl. 230, v-II

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

O pedido pela apropriação das deduções de despesas inerentes ao exercício da profissão, escrituradas em Livro Caixa, deve ser acolhido, observadas as restrições postas na lei.

O Imposto de Renda para as pessoas físicas subsume-se à modalidade de lançamento denominada "por homologação", justamente porque impõe ao contribuinte o dever de *antecipá-lo*, previamente ao lançamento, este, incumbência vinculada à Administração Tributária, que poderá ou não efetiva-lo, na forma do artigo 150, da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN.

As condutas tributárias incorretas das pessoas físicas perante à legislação do Imposto de Renda são apuradas por meio de modalidade de lançamento denominada "de ofício", prevista no artigo 149, do CTN.

O julgamento administrativo constitui uma revisão do ato de lançamento e a emissão de uma nova norma, individual e concreta, consubstanciada pelo ato que porta a decisão, que serve para confirmar ou alterar, de forma a reduzir e adequar o fato jurídico tributário aos requisitos da hipótese de incidência. Portanto, norma que possibilita a correta subsunção da situação fática à hipótese abstrata contida na lei, desde que não implique em nova exigência agregada à primeira.

Assim, se a exigência conteve uma renda tributável inadequada porque uma parte dela constituiu ressarcimento de custos inerentes ao exercício da profissão e que, por autorização contida em lei, podem integrar a base de cálculo de forma a diminuí-la, para fins de proteção da capacidade contributiva, deve ser verificada a documentação trazida ao processo pela pessoa física para que componha a dedução inerente ao exercício da profissão, e ajuste o fato considerado de tal forma que o tributo resulte da correta subsunção da situação fática à hipótese de incidência contida na norma presente no artigo 3º, da Lei nº 7.713, de 1988.

A apropriação desses custos é regulada pela Lei nº 8.134, de 1990, artigo 6º, transcrito:

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



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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

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

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

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

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

Ressalte-se que a Lei nº 9.250, de 1995, artigo 8º, manteve a referida autorização.

De acordo com o texto legal indicado, não se pode acolher as despesas com combustíveis e aquelas em que não identificado o objeto, enquanto as demais, após verificação por amostragem dos meses de janeiro a março, resultam em valor de R\$ 9.372,82, a deduzir dos rendimentos tributáveis apurados, conforme quadro I. Ressalte-se que o Imposto de Renda Retido na Fonte não pode ser considerado nesse conjunto porque é deduzido do imposto devido no ano, na declaração de ajuste anual.

Quadro I – Livro Caixa.

Despesas	Valor
Pagamentos Crase	293,91
Pagamentos Crase	268,91
Pagamentos Crase	268,91



Despesas (cont.)	Valor
Pagamentos Crase	268,91
Pagamentos Crase	273,91
Pagamentos Crase	289,75
Pagamentos Crase	303,17
Pagamentos Crase	295,54
Pagamentos Crase	185,96
Pagamentos Crase	234,11
Pagamentos Crase	242,93
Pagamentos Crase	68,22
Despesas de telefone	153,38
Despesas de telefone	165,45
Despesas de telefone	195,64
Despesas de telefone	232,28
Despesas de telefone	235,09
Despesas de telefone	216,60
Despesas de telefone	259,03
Despesas de telefone	265,10
Despesas de telefone	311,40
Despesas de telefone	284,26
Despesas de telefone	248,41
Despesas de telefone	198,14
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	211,60
Funcionários	418,60
Energia Elétrica	19,52
Energia Elétrica	85,10
Energia Elétrica	67,98
Energia Elétrica	67,65
Energia Elétrica	55,14
Energia Elétrica	49,55
Energia Elétrica	75,23
Energia Elétrica	70,98
Sindicato	36,00
ISS	92,19
ISS	87,85
ISS	78,09
ISS	82,33
Total	9.372,82



Os custos com o exercício da atividade permitidos em lei são apenas aqueles decorrentes da prestação de serviços *não assalariada*, para pessoas físicas ou jurídicas. O processo contém informação no campo "Demonstrativo das Infrações", fl. 5, no sentido de que os rendimentos omitidos decorreram de serviços prestados *sem vínculo empregatício*; assim, estes somados aos rendimentos declarados como percebidos de pessoas físicas, permitem a dedução dos custos no valor encontrado.

Os demais protestos contidos no recurso, apesar de não diretamente vinculados ao mérito, merecem esclarecimentos.

A incompetência para julgamento da matéria pela DRJ/RJOII, decorre de ordem administrativa superior que deve ser obedecida pelo funcionário julgador por força do princípio da legalidade e sob pena de sanção administrativa por descumprimento. Sob outra perspectiva, a transferência de jurisdição para julgamentos geralmente tem por causa a ocorrência de diversas situações administrativas, normais no desempenho de qualquer atividade, como funcionários doentes, falta de funcionários por remoção, acúmulo de trabalho por decorrência de publicação de determinada lei ou ato administrativo, acúmulo de processos por tempo maior que o considerado normal, entre tantos outros. Embora não se justifique atitudes incorretas com outras de mesma espécie, de maneira semelhante, a atividade administrativa, tanto particular quanto empresarial, sofre com todos esses tipos de dificuldades, como eventual atraso no atendimento ao cliente que marca determinada hora de consulta com um profissional liberal, e que, sem qualquer comunicação prévia, sofre com a mora no atendimento; sob outra perspectiva, as inúmeras idas e vindas a que, em muitas oportunidades, submete-se o cliente para sanar um problema que poderia ser solvido com apenas uma consulta.

A morosidade no julgamento, nesta situação, apresenta-se como produto de uma dificuldade na área da Administração Tributária, pois cerca de sete anos para decisão em segunda instância. No entanto, deve ser esclarecido que essa demora não necessariamente seria causadora de prejuízos financeiros ao sujeito passivo, na medida em que colocados no recurso.

Eventual prejuízo com o alto percentual de juros de mora cobrados poderia ser evitado mediante efetivação de depósito administrativo do crédito tributário em lide, na mesma forma utilizada para fins do depósito recursal. Caso a lide seja decidida com posicionamento favorável ao sujeito passivo, o crédito tributário depositado é devolvido, agregado aos juros de mora calculados com base na mesma taxa SELIC até o mês anterior ao de devolução, enquanto neste, o percentual de 1% (um por cento).

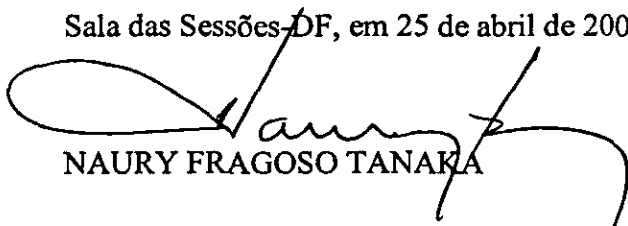
Em razão da conformação dos julgadores e de todos os brasileiros ao princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, II, da



Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a revisão do quantitativo dos juros somente poderia ocorrer se houvesse previsão legal para esse fim e essa realidade é confirmada pela própria defesa, com a falta de indicação de qualquer ato legal que contivesse autorização para a dita ação.

Colocados os esclarecimentos e a fundamentação legal correspondente, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para que seja excluída da base de cálculo, por dedução do tipo "Livro Caixa", a quantia de R\$ 9.372,82.

Sala das Sessões-DF, em 25 de abril de 2007.



NAURY FRAGOSO TANAKA

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Redator designado

Ao que pese o brilho do voto redigido pelo i. Conselheiro Relator, com a devida vênica, discordo do seu entendimento quanto ao direito aplicável no presente caso.

O Órgão julgador de primeiro grau não analisou o pedido do impugnante para inclusão de despesa do livro caixa, por não ter sido pleiteada na Declaração de Rendimentos do exercício de 1999, estando fora da competência da DRJ a retificação de valores informados na declaração de ajuste anual.

É claro que se o erro fosse detectado antes do início do procedimento fiscal o caminho adequado para saná-lo seria a retificação da declaração. Entretanto, não se pode permitir a constituição definitiva e a inscrição na dívida ativa da União de crédito tributário indevido. A própria administração tributária tem o dever de corrigir o erro, nos termos do artigo 149 do CTN.

Assim, entendo ser indevida a recusa em admitir-se o questionamento, em sede de impugnação ao lançamento, de possível erro na indicação da base de cálculo do tributo, sob o argumento de que este não está em litígio, por ter sido informado pelo próprio contribuinte quando preencheu a declaração de ajuste anual, caracteriza cerceamento do direito de defesa e a conseqüente nulidade da Decisão *a quo*. Se houve rendimentos tributáveis decorrente do trabalho sem vínculo empregatício, certamente que o contribuinte incorreu em gastos necessários à percepção da renda, sendo pertinente a dedução do livro caixa, se devidamente comprovadas as despesas.

São nulos, na definição dos artigos 59 a 61 do referido Decreto¹, os atos, termos, despachos e decisões praticados no processo por pessoa incompetente ou com cerceamento do

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.



direito de defesa, e estes só prejudicam os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

James Marins² ao dissertar sobre os princípios informativos do procedimento fiscal diz do caráter inquisitório do procedimento administrativo, que decorre da relativa liberdade concedida à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário, e demarca a diferença entre o procedimento administrativo que antecede o lançamento e o processo administrativo tributário, dizendo ser o primeiro, procedimento preparatório ao lançamento, que pode vir a se tornar um processo, com a impugnação tempestiva:

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão preservadas quando o contribuinte é notificado do lançamento, e lhe é garantido o prazo de trinta dias para impugnar o feito, ocasião em que discutir toda a matéria tributável, alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir provas do alegado, requerendo inclusive diligências e perícias.

Nestas circunstâncias adoto como razões de decidir os fundamentos do Parecer Normativo CST 67/86, cujas partes essenciais transcrevo, e que expressa o entendimento de que com a impugnação ao lançamento toda a matéria tributável é passível de alteração:

3. O CTN consagra três institutos distintos que asseguram ao sujeito passivo o direito de influir na alteração do crédito tributário, cada qual com disciplina própria e intervindo em momentos diferentes do procedimento administrativo:

a) pedido de retificação da declaração que serviu de base para a constituição do crédito tributário, cujos erros não tenham sido retificados pela autoridade administrativa (CTN, art.147, § 2º), desde que o sujeito passivo não esteja regularmente notificado do lançamento, a menos que não implique redução ou exclusão de tributo.

b) impugnação do lançamento, visando a alterar, por intermédio de processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72), o lançamento regularmente notificado (CTN, art. 145, I), ainda que o crédito exigido tenha sido constituído com base na declaração prestada pelo próprio sujeito passivo;

c) pedido de restituição, formulado em função de o sujeito passivo haver recolhido, espontaneamente ou em atendimento a cobrança direta ou indireta do Fisco, tributo indevido ou maior que o devido (CTN, art.165).

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

² Direito Processual Tributário Brasileiro, São Paulo, Dialética, 2001, p. 180.



3.1 – É apenas aparente o conflito entre os artigos 165 e 145 do CTN, assim como entre este último dispositivo e o 1º do art. 147, pois cada uma dessas normas versa sobre instituto distinto.

3.2- Estando o crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento notificado ao sujeito passivo, este não poderá mais solicitar a retificação da declaração de rendimentos (CTN art. 147, §1º), mas ser-lhe-á assegurado o direito de impugnar a exigência fiscal (CTN, art. 145, inc. I) ou, ainda, de pleitear a restituição do tributo recolhido indevidamente ou a maior que o devido (CTN art. art. 165, I).

3.3 – Na repetição do indébito o que se pretende é a correção da ilegalidade havida no pagamento. Não se fala em alteração do lançamento, nem em retificação da declaração, ainda que isto ocorra indiretamente. Da mesma forma, quando se impugna o lançamento está-se retificando a declaração de rendimento sempre que o lançamento levou em conta tão-somente os dados declarados pelo contribuinte. E ninguém questiona o direito de o contribuinte impugnar esse lançamento. Na repetição do indébito ocorre situação semelhante. Embora o sujeito passivo ao pedir a restituição, induza à alteração do lançamento (que seria vedada pelo art. 145 do CTN) ou mesmo à retificação da declaração (que também seria vedada pelo CTN, art. 147, §1º), não se lhe pode negar o direito de intentar o restabelecimento da legalidade do pagamento efetuado.

3.4- O pedido de retificação, que vise a reduzir ou excluir tributo regularmente notificado, deverá ser considerado e tratado como impugnação, se ainda não pago o conseqüente crédito tributário, e como pedido de restituição se o tributo já tiver sido recolhido. Similarmente, a impugnação de lançamento, cujo crédito tenha sido pago, deverá ser considerada e tratada como pedido de restituição.

4. O fundamento jurídico do direito à restituição do indébito tributário, assim como dos demais institutos que ensejam a alteração, direta ou indireta, do crédito tributário, é a restauração da licitude do ato praticado sem causa legal, e não o simples erro cometido pelo sujeito passivo.

4.1- A própria administração tributária tem o dever de reconhecer o ato ilícito, representado pelo pagamento sem título, aceito ou exigido.

4.2- O direito assegurado, pelo art. 165 do CTN, ao sujeito passivo, ultrapassa a simples permissividade, contrapondo-se-lhe a obrigação que tem o sujeito ativo de efetuar a restituição, em face do direito público subjetivo, outorgado pela Constituição ao sujeito passivo de ser tributado exatamente como prescreve a lei.

4.3 – De vez que nem mesmo a vontade do sujeito passivo é eficaz para suprir a falta da lei, ainda que precluso o direito do contribuinte de intentar a alteração do crédito tributário, a administração fiscal deverá efetuá-la de ofício, nos termos do art. 149 do CTN, quando verificar que o pagamento foi feito ou exigido erroneamente, à vista dos elementos definidos na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Assim como a omissão do sujeito passivo não legitima a cobrança ou o pagamento indevidos ou a maior que o devido, a simples perda de prazo não transforma uma exigência ilegal em legal.

(...)



5. O texto do art. 165 do CTN não impede, portanto, que o sujeito passivo, tendo deixado de tomar iniciativa de promover a alteração do lançamento, através de pedido de retificação da declaração ou de impugnação tempestiva da exigência fiscal, exerça seu direito de pleitear a restituição de tributo recolhido em desacordo com a lei, pois, se, por um lado, o lançamento estabelece para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo, por outro lado confere-lhe o direito a que sejam observadas as normas legais de caráter substancial ou procedimental aplicáveis à espécie. Mesmo a prolação de decisão administrativa contrária ao sujeito passivo não deve criar óbice à autoridade pública para sanear ato intrinsecamente viciado pela ilegalidade, eis que a inobservância da lei viola o direito de quem efetua pagamentos não voluntários, como são os tributos.

5.1 – Embora se possa afirmar que não constitui pagamento indevido o recolhimento do crédito tributário regularmente constituído e não impugnado tempestivamente pelo sujeito passivo, essa assertiva funda-se na presunção de que o crédito tributário tenha sido regularmente constituído, ou seja, conformando-se estritamente com a lei.

6. Em face da amplitude dos termos do art. 165 do CTN, a repetição do indébito tributário pode ser pleiteada pelo sujeito passivo, sendo irrelevante se o pagamento do imposto tiver sido precedido de instauração da fase contenciosa, bastando fique demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses previstas no referido artigo.

Em face ao exposto, voto no sentido de declarar nula a decisão de primeiro grau, para que outra seja proferida em boa e devida forma, abrangendo a análise do pedido acerca da dedução do livro caixa.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS