



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

Processo nº 13706.004637/2007-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.548 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Deduções do Livro-Caixa
Recorrente RENEE AVIGDOR HASKY
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

MUDANÇA DE MOTIVOS DETERMINANTES. NULIDADE DO ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO.

A motivação constitui o fundamento do lançamento tributário, ato administrativo vinculado. A adoção, pela decisão recorrida, de fundamento distinto do utilizado pelo auto de infração (infirmado pelo contribuinte), visando à manutenção da relação tributária, revela-se inconciliável com o estado democrático de direito.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Antonio Lopo Martinez, que votaram pela conversão do julgamento em diligência para que a autoridade lançadora realizasse a análise e a confrontação dos documentos apresentados com os respectivos registros no Livro Caixa. Fez sustentação oral, seu advogado, Dr. Remis Almeida Estol, OAB/RJ nº. 45.196.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

CÓPIA

Relatório

1 Procedimento de Revisão de Ofício

A fiscalização glosou despesas do Livro-Caixa da recorrente sob o fundamento de que a mesma teria percebido apenas rendimentos de pessoa jurídica com vínculo empregatício e a dedutibilidade seria admitida apenas às despesas relacionadas aos rendimentos não-assalariados (fl.14). Assim, foi lavrado contra a recorrente Auto de Infração (fls. 11-14) no montante de R\$ 596.546,44.

A ora recorrente protocolizou “Solicitação de Retificação de lançamento”, sendo que sua pretensão foi indeferida (fl.16), em razão da não comprovação da natureza dos valores que deram origem à autuação.

2 Impugnação

Através da impugnação apresentada (fls. 01/06), a recorrente defendeu:

a) a nulidade do lançamento, porque a fiscalização em nenhum momento conseguiu demonstrar qualquer relação de emprego da recorrente;

b) a nulidade da decisão recorrida, pela ausência de liame lógico entre o motivo no qual se embasou a autuação (atividade assalariada da recorrente) e a fundamentação do indeferimento da retificação do lançamento (falta de comprovação a origem das despesas);

c) que a própria declaração de rendimentos do exercício de 2005 (fls. 18/22), atestava a natureza da sua atividade, qual seja “profissional liberal ou autônomo sem vínculo de emprego” (fl.17). Juntou documentos comprovando essa assertiva (fls. 23 a 41).

3 Acórdão de Impugnação

A impugnação foi julgada improcedente (fls. 67/72), sendo mantida a autuação. Segundo a decisão recorrida:

a) a alegação da contribuinte de que o lançamento estaria erroneamente embasado não prospera em razão de que o lançamento está fundamentado nos seguintes dispositivos: art. 6º, da Lei nº 8.134/90; artigos 4º e 8º, inciso II, alínea "g", da Lei nº 9.250/95 e artigos 73, 75 e 83, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. Assim, além de exigir a comprovação de que os rendimentos declarados são provenientes do trabalho sem vínculo empregatício, impõe-se, ainda, a comprovação da efetividade das despesas;

b) o item “*descrição dos fatos*”, obrigatório quando da lavratura do Auto de Infração não configura item imprescindível quando da expedição da Notificação de Lançamento. A obrigatoriedade de se informar corretamente o enquadramento legal foi plenamente cumprida na Notificação referida;

c) para fazer jus às deduções, a contribuinte deveria ter comprovado que atendia aos requisitos exigidos pela legislação;

d) em que pese a contribuinte ter demonstrado que é representante Adjunta do Discount Bank, exercendo a atividade de profissional autônoma, a legislação em que se fundou o Auto de lançamento exige, ainda, a comprovação das efetivas despesas com a sua escrituração no Livro-Caixa;

e) a contribuinte não juntou à impugnação o Livro-Caixa, nem outros documentos relativos aos demais valores deduzidos à título de Livro-Caixa, de modo que não há como verificar se o total das despesas deduzidas foram realmente efetivadas, bem como se realmente são necessárias, ou seja, se tem alguma relação com a atividade desenvolvida pela contribuinte.

4 Recurso Voluntário

Não satisfeita com a decisão da DRJ, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 74/85) com base nos seguintes argumentos, relatados abaixo de forma sintetizada:

a) foi autuada em função da atividade a ela atribuída pelo lançamento, qual seja, trabalhadora “assalariada”. Entretanto, embora tenha comprovado exercer atividade autônoma, a glosa foi mantida por fato diverso, a saber, necessidade de comprovação da origem das despesas deduzidas. Essa inovação teria transformado o órgão julgador em autoridade lançadora, acarretando a nulidade do lançamento;

b) nunca foi intimada para demonstrar a origem das despesas dedutíveis, apenas para comprovar a inexistência de vínculo empregatício que serviu de fundamento aos rendimentos alocados no Livro-Caixa;

c) é representante comercial, sem vínculo empregatício, e suas obrigações e direitos estão previstos em contrato de prestação de serviços de representação comercial, motivo pelo qual faz jus às deduções das despesas demonstradas em seu Livro-Caixa;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Pandolfo - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos que condicionam seu conhecimento.

O lançamento tributário de ofício, nos termos do art. 142, do CTN, constitui ato que, identificando a ocorrência de fato jurídico tributário, constitui o respectivo enlace obrigacional, determinado a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, sendo caso, aplicando a respectiva penalidade. Constitui ato administrativo vinculado ao motivo que lhe serve de fundamento, conforme preceitua o parágrafo único do dispositivo há pouco referido.

Esse é o motivo pelo qual o art. 2º, parágrafo único, VII e o art. 50, da Lei 9784/99, exigem a expressa indicação dos fundamentos de fato e de direito utilizados em cada ato decisório praticado pela Administração. Da mesma forma, o art. 10, III, do Decreto 70.235/73, elenca como requisito de validade do auto de infração a indicação dos fatos sobre os quais se apóia a ação fiscal.

No caso em tela, o fato utilizado como fundamento do auto de infração encontra-se estampado na fl.14 dos autos, sendo abaixo reproduzido:

Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa.

De acordo com a legislação em vigor, somente pode deduzir despesas escrituradas em Livro-Caixa, o contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, o titular de serviços notariais e de registro e o leiloeiro.

*Em razão de o contribuinte ter declarado apenas Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica com vínculo empregatício, está sendo glosado o valor de R\$ *****1.063.783,37, informado a título de Livro Caixa, indevidamente deduzido.*

Delimitado claramente o motivo vinculante do ato de lançamento, a recorrente passou a envidar todos os esforços visando a infirmar o fato apontado pela fiscalização na peça acusatória inaugural. Assim, demonstrou a natureza da sua atividade econômica: profissional autônoma sem vínculo empregatício ou, de modo mais preciso, representante adjunta do Discount Bank, que tem sede no Uruguai (fls. 18, 23, 36 a 41, 51 a 64).

A decisão recorrida afastou a impugnação apresentada pela recorrente por considerar que, além de comprovar que os rendimentos não decorrem de vínculo empregatício, deveria a recorrente ter comprovado a efetividade das despesas e sua escrituração no livro-caixa (fl. 71).

Como claramente se verifica, a decisão aplica fundamento diverso do utilizado pelo fundamento que amparou o lançamento tributário. Noutros termos, elidida a irregularidade apontada no auto de infração, não se pode imputar à recorrente as consequências de uma omissão a respeito de informação a ela nunca solicitada. Sendo o lançamento ato administrativo vinculado, o fundamento nele contido deve guardar compatibilidade com a situação fática que lhe serve de esteio. Infirmada essa realidade, fulminado estará o respectivo ato. Não poderia ser outro o entendimento adotado por esse Conselho:

*AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO - NULIDADE -
ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE FATO NO
JULGAMENTO DE SEGUNDA INSTÂNCIA*

Se a autuação toma como pressuposto de fato a inexistência de processo judicial em nome do contribuinte, limitando-se a indicar como dado concreto "PROC JUD DE OUTRO CNP.1", ou "PROC JUD NÃO COMPROVAD" e o contribuinte demonstra a existência desta ação, bem como que figura no pólo ativo, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento por absoluta falta de amparo fálico. Não há como manter a exigência fiscal por outros fatos e fundamentos, senão aqueles constantes no ato do lançamento. Teoria dos motivos determinantes,

Recurso Voluntário Provido.

(Processo 16327.001486/200.2-21, 3ª.Turma Especial, Rel. Conselheiro Daniel Maurício Fedato, j. 24/08/10).

Não é a toa que a Lei 9.784/99 consagra como requisitos de validade princípios como o da motivação e da ampla defesa, e ainda preceitua, nos incisos VII e VIII de seu art. 2º, a “*indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão*” e a “*observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados*” como critérios balizadores do processo administrativo fiscal. O mesmo pode ser dito do art. 50, que determina como obrigatória a fundamentação dos atos administrativos, dentre eles as decisões de colegiados administrativos.

Por tal motivo a jurisprudência, como não poderia ser diferente, reconhece a inalterabilidade do fundamento fático/jurídico utilizado, que equivale ao motivo determinante do lançamento tributário, como revelam as decisões abaixo transcritas:

(...) a mudança de motivo para o indeferimento é causa de nulidade do ato administrativo, haja vista que a Administração fica vinculada ao motivo anteriormente dado, ficando vedada motivação superveniente. O motivo determinante para o indeferimento, portanto, não pode ser alterado ao arbítrio do administrador. A teoria dos motivos determinantes é assim definida pela doutrina:

De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de "motivos de fato" falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorrerem e o justificavam.

(DE MELLO, Celso Antônio Bandeira, *Curso de Direito Administrativo*, 19 ed., Malheiros, p. 376)

A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. [...] Havendo desconformidade entre os motivos determinantes e a realidade, o ato é inválido.

(MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*, 31 ed., Malheiros, p. 197)

No mesmo sentido: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*, 15 ed., Atlas, p. 204.

Nesse sentido, precedente de minha relatoria quando integrei a 3^a Turma desta Corte:

ADMINISTRATIVO. MILITAR. PUNIÇÃO DISCIPLINAR. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. INVALIDEZ DO ATO ADMINISTRATIVO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES. Agravo retido não conhecido, tendo em vista a ausência de requerimento expresso quanto da apresentação das razões de apelo, a teor do art. 523, caput e § 1.º, do Código de Processo Civil. Aplica-se a teoria dos motivos determinantes, os quais limitam o espectro da litigância apenas aos fundamentos administrativos. Qualquer descompasso entre os motivos determinantes (decisão administrativa) e a realidade fática importa na invalidade do ato administrativo. In casu, o ato administrativo fundou-se na circunstância de ter sido o autor encontrado dormindo dentro de seu automóvel. Ora, em verdade, não é esta a realidade do apelado que, embora realmente tenha abandonado seu posto sem autorização, não estava dormindo no interior de seu veículo, situação que, na prática, equivaleria à prática de crime, previsto no art. 203 do Código Penal Militar (Decreto-Lei n.º 1.001/69). É de ver-se, portanto, que a punição está fundamentada em motivo inexistente, resultando na invalidade do ato administrativo ora impugnado.

(TRF4, AC 2004.70.00.001263-0, Terceira Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 23/05/2007).

(TRF4, AC 2007.71.11.001897-6, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 23/05/2007)

Ainda, não compete ao órgão julgador inovar nos pressupostos de fato apontados como fundamento do lançamento realizado pela autoridade fiscal que, repita-se, delimita o âmbito da controvérsia instaurada no presente procedimento administrativo fiscal.

Diante do exposto, voto para que sejam rejeitadas as preliminares argüidas e, no mérito, seja DADO PROVIMENTO ao recurso interposto.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo

CÓPIA