



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

Processo nº. : 13851.000305/2003-01
Recurso nº. : 136.981
Matéria : IRPF – EXS.: 1999 a 2001
Recorrente : OSMAR GENOVEZ JUNIOR
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 27 DE JANEIRO DE 2005
Acórdão nº. : 102-46.604

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - A omissão de rendimento indicada no lançamento corresponde à diferença entre os valores apurados pela fiscalização e o valor informado pelo contribuinte em suas declarações de ajuste anual. Não há que se falar, também, de duplicidade de valores no montante apurado pelo fisco, tendo em vista que as ressalvas apontadas pelo contribuinte foram excluídas do demonstrativo.

GLOSA DA DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA - Procede a glosa parcial do livro caixa, na parte em que não foi comprovada a sua pertinência com a atividade do contribuinte, ou pela inexistência de documento comprobatório desta despesa. A intimação dos fornecedores indicados pelo próprio contribuinte – procedimento extremamente importante diante do furto do livro caixa e documentos, no intuito de colher elementos probatórios – comprovou pequena parcela das despesas declaradas, que foram consideradas no lançamento em exame.

MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICAÇÃO - Presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, é de se mantê-la no nível de 150% (cento e cinquenta por cento).

EXIGIDA JUNTAMENTE COM A MULTA ISOLADA - É incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa exigida isoladamente, já que a segunda somente se torna aplicável, de forma isolada (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº 9.430, de 1996).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OSMAR GENOVEZ JÚNIOR.



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa isolada do art. 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTI BERNARDINI, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSE OLESKOVICZ.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

Recurso nº. : 136.981

Recorrente : OSMAR GENOVEZ JUNIOR

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para reforma do Acórdão DRJ/SPO II nº 3.346, de 23/05/2003 (fls. 557/571), que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte o Auto de Infração às fls. 477 a 492, lavrado sob a alegação de que o contribuinte cometeu as seguintes infrações: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas; dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (glosa do livro caixa); e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (infração sujeita a multa isolada). O Relatório de Fiscalização às fls. 493 a 500, parte integrante do lançamento em exame, contém a descrição minuciosa dos fatos caracterizadores das referidas infrações.

A Decisão recorrida reduziu a glosa da dedução com livro caixa, havendo, por consequência, redução em todas as parcelas que compunham o crédito tributário – imposto suplementar, multa de ofício e multa isolada exigida – consoante Demonstrativo à fl. 571, e foi ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999 e 2000.

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. Face aos elementos constantes dos autos, é de se manter parte dos rendimentos tributáveis incluídos no lançamento, correspondente a rendimentos recebidos de pessoas físicas em função de serviços odontológicos prestados pelo contribuinte, devendo ser excluídos da tributação os valores comprovadamente computados em duplicidade quando da autuação.

GLOSA DA DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente comprovadas, as despesas de custeio pagas,



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, mesmo que não tenha havido a apresentação do respectivo livro caixa à fiscalização.

RESIDÊNCIA UTILIZADA PARA ATIVIDADE PROFISSIONAL. No caso em que a residência do contribuinte é utilizada, simultaneamente, como seu local de trabalho, admite-se, a título de dedução de livro caixa, o cômputo da quinta parte das despesas com aluguel, energia, água, gás, taxas, impostos, telefone, telefone celular e condomínio, quando não se possa comprovar quais as oriundas da atividade profissional exercida.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO. Enseja a aplicação de multa isolada a constatação da falta de recolhimento do imposto de renda pessoa física devido a título de carnê-leão.

PERCENTUAIS DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. A aplicação da multa de ofício e da multa isolada decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração das referidas multas, é de se mantê-las no nível de 150% (cento e cinquenta por cento).

Lançamento Procedente em Parte."

Em sua peça recursal, às fls. 580/589, o Recorrente apresenta suas razões para a reforma da Decisão *a quo*.

Aduz que não se reconheceu a duplicidade dos rendimentos declarados com os indicados às fls. 18/25 e 126/127. Inexiste a omissão de rendimento, pois os valores apurados nos documentos acima referidos são inferiores aos declarados. Além do mais, serviços que foram orçados num exercício só foram executados em outro.

A seguir argumenta que resta incontroverso a inexistência de omissão de rendimento, e que qualquer dúvida quanto à matéria tributável impõe a solução mais favorável ao sujeito passivo (inciso II do artigo 112 do CTN), pois a atividade administrativa é essencialmente vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do mesmo diploma legal. Cita jurisprudência administrativa neste sentido.



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

Insurge-se também contra a glosa das deduções do livro caixa, necessárias a manutenção da fonte, pois resta evidente que a atividade de odontologia envolve a aplicação de materiais e outros serviços.

Por analogia, lembra que em IRPJ não se admite a glosa integral dos custos – impõe-se o arbitramento do lucro. Aduz que não há no voto do Acórdão recorrido nenhuma fundamentação para a manutenção das receitas, como declaradas, a autorizar a glosa de quase a totalidade das despesas, pelo que tem entendido esta Corte que falta motivação ao ato administrativo quando ocorre simples alegação. Deixou de considerar também o ponto central da defesa – o extravio do livro caixa e dos documentos que lastrearam as deduções, como consta no Boletim de Ocorrência nº 243, lavrado em 13/02/2002, em face do furto qualificado ocorrido em sua residência e consultório.

Por outro lado, assevera que a glosa das despesas necessárias a manutenção da fonte, sem a contrapartida nas receitas, redundaria verdadeiro arbitramento da base tributável, o que requer fundamentação rigorosa da impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios.

Protesta contra a aplicação da multa qualificada, pois não há sequer indícios de dolo. Argumenta que somente a efetiva comprovação do intuito de fraudar faz por admissível a aplicação da penalidade prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de forma que inexistindo prova concreta improcede a qualificação da multa de ofício, como, aliás, farta-se em proclamar a melhor jurisprudência do Primeiro Conselho. Também traz arestos deste Conselho que entende incabível a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Arrolamento de bens às fls. 589/644, controlado no Processo de nº 13851.000307/2003-92.

É o Relatório.



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

V O T O

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Inicialmente, observo que os documentos juntados aos autos (fls. 656 a 678), a pedido do Recorrente, para conhecimento deste Colegiado, refere-se a Inquérito Policial instalado pela Delegacia da Polícia Federal em Araraquara/SP, por Representação da Procuradoria da República em São Carlos – SP. O Ministério Público Federal, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, não está obrigado a aguardar o encerramento do processo administrativo fiscal para atuar. A Representação Fiscal para fins Penais é que acompanha o processo do Auto de Infração e somente deve ser encaminhada ao Ministério Público Federal após a confirmação da procedência do lançamento, no que tange ao agravamento da multa de ofício. Não houve, portanto, violação ao disposto no artigo 83 da Lei nº 9.430, de 1996.

Analisando-se os fatos apresentados no Relatório de Fiscalização, às fls. 536/546, e os argumentos que fundamentaram a Decisão de primeiro grau, que julgou procedente em parte o lançamento em exame, para aumentar a dedução do livro caixa, penso que nenhuma modificação deve ser implementada na Decisão recorrida.

Em relação à apuração da omissão de rendimentos, o Contribuinte informou à Fiscalização (fls. 18 a 25) a relação de pacientes particulares (nome, serviço prestado, valor e data do recebimento), conforme solicitado na Intimação Fiscal de fl. 16.

Posteriormente, através do Termo de Intimação Fiscal à fl. 125, o Contribuinte foi intimado a manifestar-se sobre o Demonstrativo às fls. 126/127, que



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

relacionava pessoas que declararam em suas DIRPF terem efetuado pagamentos para ele. O referido Demonstrativo relacionava pessoas não informadas anteriormente pelo Contribuinte no documento de fls. 18/25, constantes de suas fichas clínicas. Em sua resposta (fl. 129), o Contribuinte confirmou os nomes e valores, fazendo pequenas ressalvas, que foram acatadas pela fiscalização, ou seja, os valores ressalvados foram excluídos dos totais informados no Demonstrativo (fl. 127).

Assim, os valores anteriormente informados pelo Recorrente (fls. 18/25), referentes aos anos de 1998 (R\$31.436,00), 1999 (R\$27.765,00) e 2000 (R\$32.698,00), foram somados aos valores aceitos pelo Contribuinte no Demonstrativo (R\$180.466,00, R\$490.867,54 e R\$856.335,00, respectivamente para os anos de 1998, 1999 e 2000). Como o Contribuinte havia declarado como recebido de pessoas físicas em suas DIRPF dos exercícios de 1999, 2000 e 2001 (fls. 133 a 141), os valores de R\$171.059,55, R\$427.796,60 e R\$1.058.095,00, apurou-se omissão de rendimentos nos montantes de R\$9.406,45 e R\$63.070,94, nos exercícios de 1999 e 2000.

Desta forma, não procedem as alegações do Recorrente de as omissões de rendimentos apuradas resultam do cômputo em duplicidade dos valores indicados às fls. 18/25 e 126/127, já que houve a exclusão dos valores não aceitos pelo Contribuinte. Por oportuno, ressalte-se que o Recorrente apenas alega genericamente a duplicidade e a realização de orçamento com serviço prestado em ano diverso, sem apontar nenhum dado concreto. Não há, portanto, qualquer dúvida quanto à matéria tributável, a ensejar a aplicação do artigo 112 do CTN.

Muito embora o Recorrente afirme que a Decisão *a quo* manteve quase que integralmente a glosa do livro caixa, circunstância que requer fundamentação rigorosa da impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios, convenço-me de que a Decisão de primeira instância (fls. 557 a 571), pelos fundamentos a seguir transcritos, não merece reparos:



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

"II – DA GLOSA DA DEDUÇÃO DO LIVRO CAIXA

Alega o impugnante que as receitas e despesas incorridas no ano-calendário em foco não foram consideradas pela fiscalização, uma vez que o respectivo livro caixa e diversos comprovantes de valores nele lançados não foram apresentados ao Fisco, posto que, segundo ele, suplicante, teriam sido furtados (apresenta, à fl. 519, Boletim de Ocorrência, lavrado em 13/02/2001). Assevera, ainda, que a mera "circularização" de alguns fornecedores, que informaram não ter recebido valores lançados como despesas no livro caixa, não pode servir de justificativa para afirmação de que não há base fática para se acreditar nos valores por ele declarados.

Quanto à não apresentação do livro caixa, o Primeiro Conselho de Contribuintes já se manifestou no seguinte sentido:

"DIREITO À DEDUÇÃO MESMO SEM APRESENTAR LIVRO CAIXA (EX.97)- O fato de o contribuinte não apresentar o livro caixa à fiscalização, mas tão somente os comprovantes das despesas efetuadas e comprovadas como necessárias à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, não lhe retira o direito à dedução das despesas por ele lançadas em sua declaração de rendimentos (Ac. 1º CC 102-44.795- DO 05/10/2.001)."

A dedução de livro caixa encontra amparo no art. 6º, incisos e parágrafos, da Lei nº 8.134/1.990. Rezam os referidos dispositivos legais:

"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 artigo 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

§1º-.....

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

.....

Do exposto acima, deduz-se, de maneira inequívoca, que, não obstante o contribuinte não tenha apresentado à fiscalização o livro caixa, poderá computar como dedução, a esse título, os valores correspondentes às despesas efetivamente comprovadas e necessárias à obtenção de seus rendimentos e ao desempenho de sua profissão (no caso, odontólogo).

Em decorrência de intimações efetuadas na fase de autuação, no sentido de que fossem apresentados comprovantes de despesas pleiteadas como dedução de livro caixa (fls. 5, 6, 10, 11 e 41 a 63), constam dos autos documentos carreados pelo próprio contribuinte (fls. 64 a 88, 147 a 249 e 252 a 476) e alguns obtidos de empresas fornecedoras de material odontológico (fls. 89 a 118).

Dos documentos apresentados, não serão considerados para efeito do cômputo do montante a ser deduzido a título de livro caixa, no respectivo ano-calendário:

a) os documentos de fls. 65 a 70, 92 a 98 e 109, que referem-se a despesas incorridas no ano-calendário de 1997, e os de fls. 392, 393 e 454, realizadas no ano-calendário de 2001;

b) despesas com cartão de crédito (fls. 147 a 156), com despesas de instrução (fls. 157 a 159, 310 a 314 e 430 a 438), com compra de pneus e com oficina de carro (fls. 181 e 427 a 429), com assinatura do jornal O Estado de São Paulo (fls. 462 e 463), com Unimed (fls. 419 a 421 e 464 a 468), com financiamento imobiliário (fls. 422 a 426 e 469 a 472) e com a NET (fl. 473), todas estranhas ou não necessárias ao exercício da profissão de odontólogo;

c) os documentos de fls. 160 a 175 e 315 a 330, que fazem alusão, apenas, a orçamentos, não comprovando pagamentos;



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

d) os documentos de fls. 335, 337 e 440, que não identificam a natureza das despesas.

Noticia o contribuinte, à fl. 14, que utiliza o mesmo imóvel como consultório e residência. Consoante disposto no PN CST nº 60/1978, quando o imóvel utilizado para a atividade profissional é também residência, admite-se como dedução de livro caixa a quinta parte das despesas com aluguel, energia, água, gás, taxas, impostos, telefone fixo, telefone celular e condomínio, quando não se possa comprovar quais as oriundas da atividade profissional exercida.

Conseqüentemente, devem ser computadas pela quinta parte as despesas de fls. 182 a 192, 338 a 346, 444 e 445 (água e esgoto), de fls. 258 a 270 e 378 a 391 (energia elétrica) e de fls. 193 a 257, 347 a 377, 446 a 452, 474 e 475 (Telesp + celular).

Computando-se, mês a mês, as despesas que foram objeto de consideração para efeito de dedução, a título de livro caixa, nas declarações de ajuste anuais do IRPF/1.999, do IRPF/2.000 e do IRPF/2.001, resultam os seguintes demonstrativos:

ANO-CALENDÁRIO 1.998 (IRPF/1.999)

<u>janeiro</u>	<u>fevereiro</u>	<u>março</u>	<u>abril</u>	<u>maio</u>	<u>junho</u>
R\$ 634,58	1.327,46	1.406,06	884,25	963,73	764,79
<u>julho</u>	<u>agosto</u>	<u>setembro</u>	<u>outubro</u>	<u>novembro</u>	<u>dezembro</u>
R\$ 828,52	980,75	971,70	965,81	1.221,78	1.264,37
<u>Montante das despesas consideradas: R\$ 12.213,80</u>					

ANO-CALENDÁRIO 1.999 (IRPF/2.000)

<u>janeiro</u>	<u>fevereiro</u>	<u>março</u>	<u>abril</u>	<u>maio</u>	<u>junho</u>
R\$.096,34	865,95	.644,71	1.032,77	1.237,71	865,08
<u>julho</u>	<u>agosto</u>	<u>setembro</u>	<u>outubro</u>	<u>novembro</u>	<u>dezembro</u>
R\$ 960,21	1.318,60	870,79	786,50	1.234,41	805,75
<u>Montante das despesas consideradas: R\$ 12.718,82</u>					

ANO-CALENDÁRIO 2.000 (IRPF/2.001)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

<u>janeiro</u>	<u>fevereiro</u>	<u>março</u>	<u>abril</u>	<u>maio</u>	<u>junho</u>
R\$707,70	650,00	807,60	03,98	800,00	1.102,21
<u>julho</u>	<u>agosto</u>	<u>setembro</u>	<u>outubro</u>	<u>novembro</u>	<u>dezembro</u>
R\$ 1.011,76	009,18	1.400,13	1.251,51	944,75	1.300,38

Montante das despesas consideradas: R\$ 11.789,20

Na tentativa de elidir a glosa da dedução de livro caixa, o contribuinte utiliza na peça impugnatória, à guisa de analogia, alguns conceitos atinentes a pessoa jurídica, tais como arbitramento de lucro e receita operacional, transcrevendo, ainda, diversas ementas de acórdãos prolatados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, figurando sempre uma pessoa jurídica como sujeito passivo. Essa analogia somente seria válida para suprir lacunas na ausência de legislação e/ou jurisprudência que tratassem da matéria "dedução de livro caixa", deficiência essa que não se verifica quando do estudo e análise da referida matéria."

Adiciono aos argumentos acima transcritos, que não é possível aplicar-se, analogicamente, ao caso em exame (glosa das despesas do livro caixa), o arbitramento da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, porque o arbitramento das despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física é limitado a R\$9.400,00 (art. 10 da Lei nº 9.250, de 1995, a seguir transcrito), o que representa prejuízo ao sujeito passivo, bem assim violação à sua opção de apurar o imposto pelo formulário completo:

Art. 10. Independentemente do montante dos rendimentos tributáveis na declaração, recebidos no ano calendário, o contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que consistirá em dedução de 20% do valor desses rendimentos, limitada a nove mil e quatrocentos reais, na Declaração de Ajuste Anual, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie. (redação dada pela Lei nº 10.451/2002).

§ 1º O desconto simplificado a que se refere este artigo substitui todas as deduções admitidas na legislação.



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

§ 2º O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido.

O Recorrente não pode se escudar na ocorrência de furto do livro caixa e dos documentos que deram suporte à sua escrituração para eximir-se de provar os valores declarados sobre esta rubrica. As despesas de livro caixa representam uma incrível proporção em relação aos rendimentos. No ano de 2000, por exemplo, ultrapassou R\$1.000.000,00, anulando por completo os rendimentos auferidos. Este fato, dentro do contexto de investigação por venda de recibos a terceiros, a que está submetido o Autuado, bem como pelo resultado obtido com a circularização entre os fornecedores informados pelo próprio Contribuinte (fls. 26 a 28), conforme se constata no quadro demonstrativo à fl. 543, robustece em muito as conclusões apontadas pela Fiscalização.

O procedimento de circularização, ou seja, de investigação junto aos fornecedores do sujeito passivo, para confirmação das despesas realizadas, é extremamente importante diante do furto do livro caixa e documentos. O resultado do referido procedimento foi extremamente negativo para o Autuado. Dos doze fornecedores indicado por Osmar Genovez Júnior somente três informaram ter vendido material odontológico ao Autuado, sendo que o total anual comprovado não ultrapassou R\$10.000,00 (fls. 64/88, 89, 90, 104, 106, 110 a 118). O trabalho da fiscalização não foi superficial, buscou reunir elementos probantes significativos, que não foram refutados pelo Impugnante, de forma convincente.

No que tange à exigência concomitante da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) e da multa isolada também qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), decorrente do mesmo fato – glosa parcial do livro caixa – entendendo não ser possível cumular-se as referidas penalidades.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

“Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Não se quer, nesta esfera administrativa, proclamar a inconstitucionalidade do § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996. Trata-se, sim, de interpretá-la de forma sistemática, em harmonia com o ordenamento jurídico onde está inserida, do qual, a toda evidência, faz parte e deve ser incluída até mesmo (e principalmente) a Constituição, bem assim as leis complementares dela decorrentes.

Não é o caso, por conseguinte, de se afastar por completo a aplicação da multa isolada. Será ela pertinente quando a autoridade tributária, valendo-se da prerrogativa de fiscalizar o contribuinte no próprio ano-calendário (RIR/99, art. 907, parágrafo único), ou mesmo em momento posterior a este, detectar a falta de recolhimento mensal. Aí a multa terá lugar, mesmo que o autuado não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício, não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

No presente caso, a multa de ofício aplicada encontra suporte no inciso II o art. 44, da Lei n. 9.430/96. Os fatos apurados no Relatório de Fiscalização, às fls. 493 a 500, parte integrante do lançamento em exame, robustecem e caracterizam o evidente intuito de fraude. Tanto a omissão de rendimentos recebidos de pessoas



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

Processo nº : 13851.000305/2003-01

Acórdão nº : 102-46.604

físicas por serviços odontológicos prestados (fls. 126/127) quanto a dedução de despesas com livro caixa (fls. 64 a 118), tiveram o propósito deliberado de reduzir o montante do tributo devido, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcrito:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Em face ao exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir do crédito tributário em exame, a parcela referente à exigência da multa isolada.

Sala das Sessões - DF, em 27 de janeiro de 2005.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS