



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.723870/2011-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.697 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2019
Recorrente NIZETE ASVOLINSQUE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO APLICAÇÃO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

IRPF DEDUÇÃO INDEVIDA. LIVRO CAIXA. DESPESAS NECESSÁRIAS À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA.

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.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Nos casos de lançamento de ofício, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto, é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPF A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.

No caso de lançamento de ofício será aplicada a multa de 50% sobre o valor do IRPF devido a título de carnê-leão que não foi recolhido, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual do IRPF.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. PERÍODO DE APURAÇÃO A PARTIR DE 2007.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 351 de 2007 (convertida na Lei nº 11.488 de 2007) é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.299/1.325) interposto contra decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) de fls. 1.274/1.288, a qual julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no auto de infração - Imposto de Renda de Pessoa Física, lavrado em 1/11/2011 (fls. 3/11), em decorrência da revisão da declaração de ajuste anual do exercício de 2009, ano-calendário de 2008 (fls. 31/38).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo, no montante de R\$ 465.469,96, já inclusos juros de mora (calculados até 11/2011), multa de ofício (75%) e multa exigida isoladamente, refere-se às seguintes infrações: 001 - *dedução da base de cálculo (ajuste anual) - dedução indevida de despesas de livro caixa*; 002 - *dedução da base de cálculo (carnê-leão) - dedução indevida de despesas de livro caixa e* 003 - *multas aplicáveis à pessoa física - falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão*.

Da Impugnação

Cientificada do lançamento em 7/11/2011 (AR de fls. 30 e 1.156), a contribuinte apresentou impugnação em 5/12/2011 (fls. 1.158/1.179), acompanhada de documentos (fls. 1.180/1.269) alegando em síntese, conforme resumo constante no acórdão recorrido (fls. 1.276/1.278):

Principia se identificando como tabeliã do 7º Serviço Notarial e Registral de Cuiabá desde 24/1/1973. Passa a tecer explicações acerca da atividade cartorária e da natureza dos emolumentos. Prossegue traçando o histórico fiscal da requerente, concluindo o tópico com a alegação de que as orientações fiscais necessárias ao bom andamento da situação fiscal da contribuinte jamais ocorreram por parte da Auditoria Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Quanto ao auto de infração, defende que é nulo, pois não teria havido o cumprimento das atribuições legais da auditoria fiscal. Defende que o exercício da função de Auditor Fiscal da Receita Federal tem como princípio basilar o tripé “fiscalizar, orientar e punir”. Entende que após a conclusão da fiscalização é dever do auditor orientar o contribuinte para que realize o saneamento das divergências encontradas. Somente após a notificação do contribuinte e o transcurso do prazo para o saneamento, não tendo sido tomadas as providências cabíveis, caberia a lavratura de auto de infração e aplicação de penalidades, o que não foi respeitado, no caso.

Assevera que houve falha na citação inicial da requerente, pois essa foi enviada ao endereço residencial da contribuinte e não para o endereço do tabelionato, fonte produtora de todos os fatos geradores e das despesas glosadas no lançamento.

No tocante ao mérito, afirma que todas as despesas glosadas são de fato dedutíveis e indispensáveis ao custeio e manutenção da fonte produtora, estando em conformidade com o art. 75 do RIR/1999.

Pondera que documentos fiscais idôneos foram apresentados para comprovar as despesas declaradas e que *a única causa aparente que justifique sua glosa é a expressividade dos valores, pois de outra forma, não há qualquer causa ou motivo justo que possa justificar a veracidade da glosa.*

Informa que não há uma política salarial dos funcionários de cartório do Estado de Mato Grosso, o que a levou a criar, em comum acordo com seus funcionários, política própria de benefícios e incentivos, como forma de proporcionar competitividade entre os mesmos. Dentro dessa política, se incluem os **gastos com farmácia**.

Acrescenta que, no Livro Caixa, os lançamentos das folhas de pagamento foram efetuados pelo valor líquido que consta dos holerites dos empregados e que o desconto ou não das despesas com medicamentos passa a ser uma mera liberalidade na relação trabalhista entre as partes.

Relativamente às **despesas com viagens**, alega que, na condição de tabeliã, bem como seus empregados e substitutos devidamente nomeados, em algumas situações, necessitam ir a outras comarcas do Estado ou do Brasil para realizar atos inerentes à sua atividade.

Além disso, realiza viagens com o propósito de divulgar seus serviços, sendo que as despesas com propaganda e publicidade são dedutíveis para fins de apuração do imposto devido.

Quanto às viagens ocorridas com todos os empregados da serventia cartorária, estas ocorrem para treinamentos dos funcionários, os quais somente podem ocorrer em períodos de férias forenses, pois o cartório está obrigado a seguir o calendário de funcionamento do Tribunal de Justiça.

Despesas com locomoção e transporte: assevera que necessita de deslocamentos para o exercício de sua atividade (coleta de assinaturas, leitura de escrituras, contratos, reconhecimento de assinaturas, etc), sendo que algumas vezes quem se desloca é o tabelião substituto ou algum funcionário da tabelião.

Tais deslocamentos são realizados em veículo próprio ou com a utilização de serviço de táxi, contratando-se taxista de sua confiança.

Quanto ao fornecimento de combustível, pela legislação trabalhista, o empregador é obrigado a fornecer vale transporte ao funcionário, podendo descontar percentual do empregado, até o limite de 6%.

A postura adotada pela tabelião é fornecer as condições de transporte aos funcionários (que podem optar por vale transporte ou vale combustível, limitado ao valor do vale transporte que seria devido), sem descontos nos salários pagos.

Por tais motivos, entende fazer jus à dedução dos valores gastos com combustíveis (decorrentes de obrigações trabalhistas) e com o veículo oficial da tabelião.

As despesas com restaurantes: os valores glosados referem-se a: a) alimentação de funcionários que laboram em regime de horas extraordinárias; b) almoços e jantares com clientes da serventia (gasto que se assemelha a despesas com publicidade e propaganda); c) lanche vespertino fornecido pela tabelião aos funcionários, por amor ao princípio da Dignidade Humana, pois vários deles saem de casa por volta de 10:30 horas (“já almoçados”) e iniciam o trabalho às 12:00 horas.

Despesas com supermercados: referem-se ao fornecimento de cestas básicas aos funcionários (adquiridas de supermercados “Modelo”) e gastos com materiais de limpeza e conservação do serviço notarial.

Despesas com construção/reforma: a glosa ocorreu de forma arbitrária, pois a requerente buscou antecipar-se ao projeto do governo federal: “Minha Casa Minha

Vida”, investindo em melhoria de estrutura de sua serventia com o propósito de melhorar o espaço para atendimento do cidadão. Afirma que:

[...] resguardando os horários pré-determinados pelo Tribunal de Justiça, resolveu iniciar suas obras, ocasião em que as despesas constantes nesta planilha, passaram a ser necessárias.

Como já demonstrado, com a edição da MP 459 e 460 de 2009, as quais foram convertidas nas Leis 11.977/2009 e 12.024/2009, respectivamente, ocorreram determinadas despesas já no ano de 2008, ou seja, antes da edição da MP que permite a dedução das despesas.

Por oportuno, explica-se que referidas despesas ocorreram de forma antecipada, por conta de determinação do Tribunal de Justiça, que requereu aos tabeliães que, àqueles que pudessem que se antecipassem ao texto legal.

Diante disto, referidas despesas foram lançadas no livro caixa da Tabeliã, porém, caberá ao nobre julgador aplicação antecipada ou não do texto legal vigente.

Despesas com leasing: a requerente possui um veículo para uso exclusivo da serventia, o qual é oriundo de arrendamento mercantil (leasing). Considerando a similaridade das despesas (arrendamento x aluguel) e que o gasto é indispensável ao custeio e manutenção da atividade, faz jus à dedução no Livro Caixa.

Ao final, protesta pela nulidade do lançamento; pela nulidade das multas impostas; que seja decretada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final deste processo; que a auditora fiscal seja compelida a fornecer à requerente a devida orientação acerca do resultado de sua fiscalização, como forma de cumprimento de suas funções; que todas as deduções glosadas sejam restabelecidas; caso não sejam acatados os pedidos iniciais, que seja concedido à requerente, antes da aplicação da multa, prazo legal para saneamento das possíveis divergências apontadas; requer a juntada aos autos de todas as cópias de documentos anteriormente fornecidos à autoridade fiscalizadora; protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação da defesa, a DRJ em Belo Horizonte/MG, em sessão de 22 de setembro de 2015, julgou a impugnação procedente em parte, restabelecendo a dedução das despesas relativas ao plano de saúde Unimed. A ementa do acórdão nº 02-66.564 – 7ª Turma da DRJ/BHE está reproduzida a seguir (fl. 1.274):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

DEDUÇÕES.

Somente são admitidas as deduções pleiteadas com a observância da legislação tributária e que estejam devidamente comprovadas nos autos.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Constatada a infração tributária, cabe à autoridade administrativa aplicar a multa, nos moldes da legislação de regência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

Devidamente intimada da decisão da DRJ em 20/10/2015, conforme AR de fl. 1.295, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/11/2015 (fls. 1.299/1.325), acompanhado de documentos de fls. 1.326/1.530, alegando em síntese:

I. PRELIMINAR

I.1 NÃO CUMPRIMENTO DAS ATRIBUIÇÕES LEGAIS DA AUDITORA FISCAL

Conforme anunciado no recurso do auto de infração e rejeitado pelos julgadores singulares, a Auditora Fiscal, no exercício de suas atividades funcionais, não cumpriu, com plenitude, as obrigações legais de seu cargo, as quais são definidas em lei.

I.2 DA PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Alega a ocorrência da prescrição intercorrente, colacionando jurisprudência do STJ, TRF-2 e TRF-3.

I.3 DA INAPLICABILIDADE DAS MULTAS PELO NÃO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FUNCIONAIS

São indevidas as multas “proporcional” e a “exigida isoladamente” pois a Autoridade Tributária não cumpriu com o escopo de suas funções, em especial a devida orientação fiscal a que a Requerente tem direito.

A multa aplicada, ante a expressividade de seu valor, tem verdadeiro efeito de confisco, o que é expressamente vedado em nosso ordenamento jurídico.

Colaciona jurisprudência Tribunal de Justiça de Pernambuco.

I.4 DO CERCEAMENTO DE DEFESA – NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVAS

Em nenhum momento a Auditora Fiscal solicitou a prova de que as despesas guardavam relação com a política trabalhista da empresa, daí o porque das referidas provas não terem sido produzidas, caracterizando o cerceamento de defesa da Recorrente.

Fica evidente a prematuridade com que a Auditora Fiscal aplicou as multas à Recorrente, pois no exercício de suas funções limitou-se a fiscalizar e punir, deixando de agir em conformidade com o que preconiza a legislação federal.

II. NO MÉRITO

II.1 DAS DESPESAS INDISPENSÁVEIS À MANUTENÇÃO DA FONTE PAGADORA

Verifica-se pelo argumento do Julgador Singular que a manutenção da glosa das despesas tidas com indispensáveis à manutenção da fonte produtora deu-se não pela ausência de previsão legal, ou pela não apresentação do documento fiscal idôneo, mas sim por não guardarem relação com a manutenção da fonte produtora, que diga-se, é um equívoco.

Vale ressaltar, todas as despesas lançadas no livro caixa, foram acompanhadas de documentos fiscais idôneos, sejam notas fiscais, sejam cupons fiscais, preenchendo assim todos os requisitos legais para lançamento e dedução destas.

De mais a mais, a assertiva de que as despesas ocorridas e justificadas através de "cupom fiscal" não poderiam ser deduzidas, também não merecem prosperar, pois o cupom fiscal é documento fiscal, atendendo assim os requisitos legais aplicáveis à escrituração do Livro Caixa, que em nenhum momento exige somente nota fiscal, mas sim "documento fiscal".

II.2 - DA GLOSA INDEVIDA DE DESPESAS COM FARMÁCIA

A argumentação utilizada pelo Julgador Singular em seu relatório para manter a glosa das despesas com farmácia, não merecem prosperar, eis que, consoante já demonstrado acima, encontram-se divorciada da realidade fática dos autos.

Traz novamente ao conhecimento deste Julgador que a Auditora Fiscal que conduziu os trabalhos fiscalizatórios em nenhum momento solicitou à Recorrente a apresentação de documentos comprobatórios de sua política própria de salários e benefícios, atendo-se tão somente a exigir que lhe fosse apresentado os documentos fiscais.

Junta neste momento os documentos, lembrando que os lançamentos da folha de pagamento foram realizados no livro caixa pelo valor líquido constante no holerite do empregado.

II.3 - DAS DESPESAS COM VIAGENS E TREINAMENTOS

De igual modo, a justificativa das despesas deste tópico são as mesmas que as do anterior, pois conforme anunciado alhures, em nenhum momento foi solicitado à Recorrente a apresentação de documentos comprobatórios de suas despesas, atendo-se tão somente a exigir que lhe fosse apresentado os documentos fiscais válidos.

Assim, ante o lapso temporal transcorrido, e ainda pela ausência de solicitação de tais comprovações na época oportuna pela Auditora Fiscal, a apresentação de referidos documentos comprobatório dos cursos e treinamentos realizados, encontra-se comprometida, sendo certo a idoneidade dos documentos fiscais apresentados e comprovadas pela Recorrente.

II.4 – DAS DESPESAS COM LOCOMOÇÃO, TRANSPORTE, COMBUSTÍVEIS E RESTAURANTES

Em consonância com o fundamentado na defesa Singular, as despesas do tópico acima, diferentemente do entendimento singular, são sim necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora, à uma por tais despesas fazerem parte da política trabalhista da Recorrente, e à duas pelo fato de que, como anunciado, em situações extremas, é necessário que algum funcionário da Recorrente ou até a mesma, se locomova até o cliente para realizar os atos inerentes ao desempenho de sua função.

Importante lembrar que o motivo da manutenção da glosa das despesas deste tópico, foi por não sido demonstrado sua relação com a manutenção da fonte produtora, lembrando que a Auditora Fiscal, como explicado alhures, ateu-se tão somente a exigir os documentos fiscais válidos e sua justificativa, mas em nenhum momento solicitou ou requereu algum tipo de documento que comprovasse o porque destas despesas.

Assim, requer a juntada dos aditivos de contrato de trabalho, que estabelecem as alterações na política salarial da Recorrente, pugnando pela reconsideração de tais despesas, eis que as mesmas, são referentes ao cumprimento de obrigação trabalhista.

II.5 - DAS DESPESAS COM SUPERMERCADOS

As despesas com supermercados, assim como as do tópico anterior, referem-se a política trabalhista da empresa, esclarecendo que, embora o serviço registral e notarial seja um serviço público delegado e fiscalizado pelo Poder Judiciário, inexistente da parte deste último, interferência na política salarial dos funcionários das serventias cartorárias.

Do mesmo modo, inexistente para a categoria de empregados de cartórios, sindicato, associação ou federação nesta Comarca, fazendo com que, cada empregador, caso da Recorrente, adote política salarial própria, com incentivos e benefícios próprios.

Esclarecendo que, assim como no tratamento dispensado pela Auditora Fiscal nas demais despesas, nas deste tópico, a mesma ateu-se a requisitar esclarecimentos sobre do que se tratavam tais despesas, não requerendo em nenhum momento, qualquer tipo de documento que comprovasse o nexo das mesmas.

Assim, a Recorrente requer a juntada dos comprovantes de entrega das cestas básicas que foram adquiridas junto aos supermercados, para que as mesmas sejam cujas despesas já foram demonstradas e comprovadas deduzidas no livro caixa da Recorrente.

II.6 - DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DAS MULTAS PUNITIVAS

Em sede preliminar, foi suscitado a inaplicabilidade das multas punitivas pelo não cumprimento, por parte da auditora fiscal, das orientações devidas e legalmente estipuladas pela Lei, quando no desempenho de suas atividades.

Tendo as multas um caráter punitivo, referida punição só pode ser aplicada caso ocorra o reiterado descumprimento, por uma das partes, no caso a Recorrente, de determinada norma legal.

III. REQUERIMENTOS FINAIS

Requer:

- a) Seja declarada como dedutíveis as despesas com farmácia, com locomoção, transporte, restaurantes, mercados, treinamentos e viagens, indevidamente glosadas, eis que as mesmas, como demonstrado, são indispensáveis e necessárias à manutenção da fonte produtora;
- b) Seja declarada a nulidade da aplicação das multas impostas por não ter a Recorrente afrontado qualquer dispositivo legal, ante a absoluta falta de orientação da Auditora Fiscal e o evidente caráter punitivo da multa;
- c) Seja Reconhecido pela Autoridade Julgadora que a Orientação ao contribuinte em procedimentos fiscalizatórios decorre de obrigação legal e cumprimento de legislação;
- d) Seja decretada a suspensão da exigibilidade do Auto de infração até o julgamento final do presente processo;
- e) Seja realizado o recálculo dos valores, para que seja concedido à Recorrente, antes da aplicação de multa, prazo legal para saneamento das possíveis divergências apontadas;
- f) Requer a juntada dos documentos anexos à presente;
- g) Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, sem a renúncia de nenhuma delas;

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora em sessão pública.
É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

I. Das Preliminares

Em sede de preliminar a Recorrente insurge-se em relação aos seguintes pontos:

I.1 Não cumprimento das atribuições legais da auditora fiscal

No acórdão recorrido assim se pronunciou a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 1.279):

Quanto à alegada falta de orientação, registre-se que, apesar de a motivação da atuação poder surtir um efeito didático para o sujeito passivo, exorbita a natureza do lançamento fazê-lo. Para tal propósito, a RFB disponibiliza serviços tais como o plantão fiscal, as publicações anuais “IRPF - Perguntas e Respostas”, a ajuda no Programa de Declaração do Imposto sobre a Renda de cada exercício. Assim, se a contribuinte percebe que necessita de orientações específicas, é seu dever procurá-la de forma adequada, sob pena de ser atuada por descumprimento da legislação tributária.

Frise-se que as glosas em litígio decorreram de inobservância, por parte da contribuinte, das disposições legais atinentes às deduções. Ocorre que a ninguém é dado descumprir a legislação alegando desconhecê-la.

Como acima mencionado, nos termos do disposto no artigo 3º do Decreto-lei nº 4.657 de 4 de setembro de 1942¹: “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. No tocante ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza e a atividade do lançamento, a Lei nº 5.172 de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) assim dispõe:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Como observado nos dispositivos acima reproduzidos, a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

¹ Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. (Redação dada pela Lei nº 12.376, de 2010).

No caso concreto a fiscalização foi efetuada com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo, não sendo portanto, este o momento para a elucidação ou orientação do contribuinte acerca da matéria sob fiscalização e objeto do lançamento.

As orientações específicas, como informado pelo juízo *a quo*, podem ser obtidas no plantão fiscal, nas publicações anuais “IRPF - Perguntas e Respostas”, na ajuda do programa de declaração do imposto sobre a renda de cada exercício. Além dessas fontes de informação, a Receita Federal do Brasil permite ao contribuinte formular consulta sobre a legislação tributária².

Por todo o exposto, deve ser rejeitada tal alegação.

I.2 Da prescrição do crédito tributário

A Recorrente sustenta ter sido caracterizada a prescrição intercorrente, uma vez que entre a data da entrega da declaração de ajuste anual em 29/4/2009 e o julgamento em primeira instância em 20/10/2015, houve decurso de prazo de mais de seis anos (fls. 1.303/1.305).

Não lhe assiste razão, diante do enunciado da Súmula CARF nº 11: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Rejeita-se, portanto, tal alegação.

I.3 Da inaplicabilidade das multas pelo não cumprimento das obrigações funcionais

A autoridade lançadora, por exercer atividade vinculada, não tem o poder de dispensar, deixar de aplicar ou alterar o percentual a exigência da multa de ofício, nos casos de lançamento de ofício.

Quanto aos demais aspectos arguidos acerca da aplicação da multa de ofício e isolada, bem como a questão do caráter de confisco aventados pela Recorrente serão analisados em tópico próprio a seguir.

Portanto, não assiste qualquer razão à Recorrente.

I.4 Do cerceamento de defesa – necessidade de produção de provas

Nos termos do disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

² Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/consulta-sobre-interpretacao-da-legislacao-tributaria>.

Cujo processo é regulado pelos seguintes dispositivos: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, (DOU de 07.03.72) - arts. 46 a 53 - Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, (DOU de 30.12.96) - arts. 48 a 50 - Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Ato Declaratório Normativo Cosit nº 26, de 20 de setembro de 1999, (DOU de 21.09.99) - Dispõe sobre as consultas formuladas por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, (DOU de 17.09.2013) - Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, (DOU de 30.09.2011) - Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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

No caso concreto não se vislumbra a ocorrência de cerceamento do direito de defesa da ora Recorrente, uma vez que foi devidamente cientificada e intimada a apresentar a documentação necessária ao procedimento de fiscalização, conforme foi minuciosamente detalhado pela Auditora Fiscal responsável pelo procedimento, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/16), que é parte integrante do auto de infração. Após a conclusão do procedimento fiscal, foi cientificada do crédito tributário e apresentou sua impugnação dentro do prazo regulamentar. Novamente intimada da decisão da DRJ interpôs recurso voluntário, que ora está sendo apreciado.

Quanto à produção de provas, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 1.279):

Quanto ao protesto pelo direito de produzir provas, destaque-se que, no processo administrativo fiscal, devem ser apresentadas provas documentais, juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em momento posterior, salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos (Dec. 7.574/2011, art. 57, § 4º).

Não se verificando nenhuma das hipóteses acima, cabe indeferir o pedido de posterior juntada de provas.

Portanto, a mera irresignação ou inconformismo da recorrente quanto aos fundamentos de decidir do julgador de primeira instância não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento.

Logo, não assiste razão à Recorrente também em relação a este ponto.

II. Do Mérito

II.1 Da glosa de despesas escrituradas no livro caixa

A Recorrente insurge-se alegando que o único argumento do julgador de primeira instância para a manutenção da glosa das despesas com farmácia, viagens e treinamentos, locomoção, transporte, combustíveis e restaurantes e com supermercado escrituradas no livro caixa deu-se pelo fato de não guardarem relação com a manutenção da fonte produtora.

Conforme relatado pela autoridade lançadora as glosas se realizaram pelo fato de terem sido pleiteadas em desacordo com a legislação específica.

O Decreto nº 3.000 de 1999 (Regulamento de Imposto de Renda – RIR/99), vigente à época dos fatos, é claro ao delimitar os contribuintes que podem valer-se da escrituração do livro caixa, bem como as despesas passíveis de dedução:

Art. 75. 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Pelo dispositivo legal a escrituração em livro caixa é própria e taxativa para os casos em que o contribuinte receba rendimentos do trabalho não assalariado, casos dos profissionais liberais, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro. De acordo com disposição expressa no inciso II do parágrafo único acima reproduzido, não são dedutíveis as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo, quando correrem por conta deste.

Assim, por falta de previsão legal não assiste razão à Recorrente em relação ao pleito da dedução de despesas com locomoção e transporte.

Em relação às deduções pleiteadas com farmácia, combustível, restaurante e gastos com supermercados, a decisão de primeira instância justificou a sua manutenção baseada nos seguintes fatos (fls. 1.280/1.282):

A contribuinte protesta pelo restabelecimento das glosas referentes a gastos com farmácia (fls. 17 e 18). Afirma que tais despesas decorrem de política própria de benefícios e incentivos aos funcionários do cartório.

Além de a interessada não ter apresentado nenhum documento comprobatório da formalização da alegada “política própria de benefícios e incentivos aos funcionários”, impossibilitando qualquer análise da natureza, para o empregador, das despesas decorrentes de tal política e, conseqüentemente para fins de dedução a título de Livro Caixa, examinando os documentos de fls. 163 a 216 verifica-se que a maioria deles sequer se configuram como documentos hábeis à comprovação de despesas, pois são documentos de controle interno, sem nenhum valor fiscal, como, por exemplo, diversos documentos emitidos por “Droga Chick (Sarah)” (vide fls. 170, 171, 172, 173...).

(...)

Quanto ao argumento da contribuinte de que forneceria combustível aos funcionários em decorrência de política trabalhista adotada, destaque-se que não foram apresentados os elementos de prova da formalização de tais posturas no contrato de trabalho firmado com os funcionários. Argumentos desprovidos de elementos de prova são estéréis e não socorrem a impugnante.

O exposto no parágrafo anterior também se aplica aos argumentos da impugnante referentes às despesas com restaurantes (R\$ 13.259,50, fls. 14, 20, 21, fls. 499 a 561) e despesas com aquisição de cestas básicas (representadas, segundo a impugnante, pelos gastos tidos com Supermercado Modelo).

Quanto aos demais gastos com supermercados (Big Lar, Makro Atacadista, Makro, entre outros, conforme, relação às fls. 21 a 23 e documentos de fls. 562 a 660, verifica-se que vários deles são cupons fiscais, sem identificação do consumidor (por exemplo, fls. 562, 563, 565...), não sendo hábeis à comprovação de despesas escrituradas em Livro Caixa. Por oportuno, transcreve-se a pergunta 392 do “Perguntão/2009”:

COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS NO LIVRO CAIXA

392 — Podem ser aceitos tíquetes de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes para comprovar despesas no livro Caixa?

Não. Para que tais despesas sejam dedutíveis, o documento fiscal deve conter a perfeita identificação do adquirente e das despesas realizadas, sendo que estas devem ser necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Ademais, em relação aos gastos envolvidos, não ficou comprovado referirem-se a despesas relacionadas à manutenção da fonte produtora, devendo ser mantida a glosa em questão.

Relativamente às despesas com viagens, a contribuinte afirma que são decorrentes ou do exercício da atividade, ou de treinamento de funcionários ou de deslocamentos efetuados com o propósito de divulgar seus serviços.

Examinado os documentos apresentados à autoridade lançadora (fls. 217 a 257) verifica-se que não foram juntadas provas dos treinamentos que teriam sido realizados (participantes, duração, conteúdo programático...) e nem comprovação da necessidade para a percepção das receitas e manutenção da fonte pagadora. Também nada há que comprove a realização de propaganda da atividade profissional.

Com o recurso foram apresentadas cópias de termos aditivos ao contrato de trabalho, de igual forma, teor e todos com a mesma data (23/5/2007), dispondo sobre a utilização de vale transporte ou vale combustível (fls. 1.326/1.353). Tais documentos não estão revestidos das formalidades legais, não foram reconhecidas as firmas das partes e não foram acompanhadas das cópias dos contratos de trabalho ou do registro na carteira de trabalho dos empregados, de modo que não podem ser aceitos.

Do mesmo modo, não podem ser aceitos para fins de comprovação os recibos de entrega de cesta básica, nos quais observa-se que, apesar de se referirem a diferentes beneficiários, pela caligrafia percebe-se que todas as datas foram preenchidas pela mesma pessoa (fls. 1.354/1.530).

Quanto aos documentos comprobatórios das despesas com cursos e treinamentos alega que a apresentação resta comprometida.

Portanto, à vista do exposto não merece reparo o acórdão recorrido.

II.2 Da Impossibilidade de Aplicação das Multas Punitivas

A Recorrente aduz que, em função do caráter punitivo das multas, referida punição só pode ser aplicada caso ocorra o reiterado descumprimento de determinada norma legal. Entretanto seu inconformismo não merece prosperar, conforme se verá a seguir.

II.2.1 Da Multa de Ofício de 75%

A contribuinte alega que a multa de ofício no percentual de 75% sobre o imposto devido é descabida e confiscatória.

A exigência da multa de ofício sobre o imposto apurado no lançamento, nos casos de lançamento de ofício, encontra-se prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430 de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, uma vez constatada infração à legislação tributária, o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício.

Logo, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador a autoridade lançadora, por exercer atividade vinculada, não tem o poder de dispensar, deixar de aplicar ou alterar o percentual a exigência da multa de ofício, nos casos de lançamento de ofício.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade levantada pela Recorrente sobre a aplicação da multa com suposto efeito de confisco, a matéria se encontra sumulada (Súmula CARF nº 2)³, sendo de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho no sentido de que é vedado a esta Corte Administrativa pronunciar-se sobre constitucionalidade de lei.

II.2.2 Multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento ou recolhimento insuficiente de carnê-leão

Sobre os rendimentos recebidos de pessoa física deve ser efetuado recolhimento mensal do imposto de renda devido (carnê-leão), conforme previsão contida no artigo 8º da Lei nº 7.713 de 1988:

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País. (Vide Lei nº 8.012, de 1990) (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

Devido à constatação de que houve recolhimento insuficiente do imposto, foi aplicada a multa isolada no percentual de 50% sobre IRPF devido a título de carnê-leão não recolhido.

A Recorrente alega que a multa exigida isoladamente não pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, conforme reiteradamente decidido no âmbito dos Tribunais. A aplicação de ambas as multas tem fundamento legal no artigo 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488 de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Como pode ser verificado pela leitura do dispositivo legal acima, não existe dupla penalidade pela mesma infração, uma vez que a multa isolada é aplicada sobre o não recolhimento mensal do carnê-leão, enquanto a multa de ofício é aplicada pela falta de tributação

³ Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

dos rendimentos omitidos na declaração de ajuste anual do IRPF. Ou seja, tratam-se de penalidades distintas e ambas têm previsão legal específica (incisos I e II do art. 44 acima transcrito).

Se antes da alteração introduzida pela Medida Provisória nº 531 de 2007, convertida na Lei nº 11.488 de 2007, havia questionamento acerca da incidência de tais multas – o que resultou no entendimento da impossibilidade de exigí-las concomitantemente, em virtude de a previsão para incidência da multa isolada não estar contida no caput do artigo e seus incisos, mas em seu § 1º, com a nova redação essa discussão encontra-se superada, posto que a referida multa está prevista no inciso II do caput daquele artigo.

Diante do exposto, deve ser mantida a multa exigida isoladamente por falta de recolhimento de carnê-leão.

III. Dos requerimentos finais

Quanto aos pedidos formulados:

- a) Não há como ser reconhecida a dedutibilidade das despesas com farmácia, locomoção, transporte, restaurantes, mercados, treinamentos e viagens pelos motivos expostos;
- b) As multas aplicadas são decorrentes da constatação da infração à legislação tributária, devendo o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício;
- c) A orientação acerca de matéria tributável e procedimentos deve ser buscada pelo próprio contribuinte em fase anterior ao do início do procedimento de fiscalização, utilizando-se do plantão fiscal; orientações, legislação e manuais de preenchimento de declaração de ajuste anual disponíveis no endereço eletrônico da Receita Federal além da formalização de pedido de consulta órgão;
- d) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final do processo é um dos efeitos produzidos pela apresentação de impugnação tempestiva nos termos do artigo 151, III do CTN;
- e) O início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração fulmina a espontaneidade e com ela o direito de apresentação da denúncia espontânea nos termos do artigo 138, parágrafo único do CTN⁴; e
- f) O momento próprio para a produção das provas é com a apresentação da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Conclusão

Diante do exposto, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos

⁴ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.