



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10215.720144/2007-07
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2202-006.721 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de junho de 2020
Recorrente ALDANITA LOUREIRO DE SÁ
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004

PROCESSUAIS NULIDADE

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n° 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Uma vez comprovada a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, cabível a tributação.

LIVRO CAIXA. GLOSA.

Cabível a glosa de despesas escrituradas em livro Caixa, em relação às quais o contribuinte não conseguir comprovar a relação com a atividade profissional ou que não tenham sido apresentados os respectivos documentos comprobatórios de acordo com as exigências normativas.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FATO GERADOR ANTERIOR A 2007. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 147.

Somente com a edição da Medida Provisória n° 351/2007, convertida na Lei n° 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n° 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). Súmula CARF n° 147:

Incabível a aplicação de multa isolada em função da ausência de recolhimento de carnê-leão para fatos geradores anteriores à vigência da nova redação dada ao art. 44, da Lei n° 9.430/1996, pela MP n° 351/2007, convertida na Lei n° 11.488/2007.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIDO.

Descabe ao fisco produzir provas em favor do contribuinte, devendo ser indeferido o pedido de diligência que se demonstre desnecessária ou que tenha

por finalidade obter provas que deveriam e poderiam ter sido produzidas pelo recorrente.

ALEGAÇÕES. PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO.

As provas e alegações de defesa devem ser apresentadas no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo posteriormente, salvo a ocorrência das hipóteses que justifiquem sua apresentação posterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 01-12.144 – 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - DRJ/BEL (e.fl.s. 1108/1125), que julgou procedente lançamento de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) relativo aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Consoante o Auto de Infração (e.fl.s. 996/1004), o lançamento tributário, no valor original de R\$ 157.102,93 decorre da apuração pela autoridade fiscal autuante das seguintes irregularidades: omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, sujeitos a carnê-leão mensal; dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (mensalmente e ajuste anual) de despesas de livro caixa; e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão mensal.

A exigência foi tempestivamente impugnada, conforme documentos de .fl.s. 1052/1076, não obstante, em julgamento realizado em 2/10/2008, o crédito tributário foi totalmente mantido. O acórdão exarado apresenta a seguinte ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS.

Uma vez comprovada a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, cabível a tributação.

LIVRO CAIXA. GLOSA.

Cabível a glosa de despesas escrituradas em livro Caixa, em relação às quais o contribuinte não conseguir comprovar a relação com a atividade profissional ou escrituradas em valor superior ao permitido pela legislação.

MULTA ISOLADA.

Cabível a aplicação de multa isolada em função da ausência de recolhimento de carnê-leão.

A autuada interpôs recurso voluntário em 18/04/2008 (e.fls. 1128/1145), onde apresenta irresignação quanto ao resultado do julgamento de piso e ratifica todos os termos da impugnação, que foi assim resumida no acórdão elaborado pela autoridade julgadora e que serão detalhados por ocasião do voto:

Tendo tomado ciência do lançamento em 06/11/2007 (fl.1025), via postal, a contribuinte apresentou impugnação em 03/12/2007 (fls.1029/1053), através de procurador (fl.1054), alegando em síntese que:

1. Em flagrante ofensa aos princípios da legalidade e razoabilidade os auditores fiscais não submeteram os documentos apresentados a profunda classificação e investigação fiscal, artigo 142 do CTN, para ter certeza jurídica e fiscal, haja vista que os documentos glosados fazem parte da atividade profissional da impugnante, havendo assim, uma total inversão das etapas do denominado processo legal, posto que a impugnante escriturou as despesas pagas e vinculadas aos rendimentos de sua atividade;
2. A impugnante, na época, firmava contrato com seus clientes recebendo em certos casos 50% e em outros parcelava os honorários e no fim da prestação do serviço, emitindo o recibo no valor total, e quando prestava a empresas, recebia no fim da prestação do serviço, recolhendo o imposto no resultado do ajuste;
3. A impugnante não pode concordar com a autuação aplicada, eis que contraria aos ditames insculpidos pelo Decreto 3.000/99, Lei 9.430/96, artigo 142 do CTN e vários acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e decisões judiciais;
4. A existência de indícios e presunções não pode caracterizar o crédito tributário. Qualquer indício deve ser necessariamente provado, já que se não for provado, não será sequer indício;
5. Nos presentes casos apresentados, não foi confrontada a vinculação das despesas com a atividade que exerce a impugnante;
6. A obrigação é ex lege e de Direito Público, absolutamente inderrogável. Mesmo quando é a lei que estabelece em favor de determinada situação uma presunção juris tantum, está apenas indicando que para a referida situação haveria dispensa do ônus da prova àquele que a tem a seu favor, nada mais;
7. Não podem os Auditores Fiscais presumir omissão de rendimentos e glosas de despesas, com base em presunção e depósito bancário, com base nos valores registrados como crédito na conta corrente da impugnante que na fase investigatória exigiu que os auditores em diligência analisassem cada operação bancária e das despesas vinculadas à atividade e por falta do interesse de agir, não identificaram as despesas e não deram a devida atenção às despesas de viagem que estão vinculadas à atividade da impugnante; •
8. Se os auditores se aprofundassem na investigação das despesas e depósitos comprovariam definitivamente com documentos hábeis e idôneos escriturados no livro Caixa onde lá define claramente as despesas da atividade da impugnante;

9. A omissão de rendimento, considerando os depósitos bancários não ficou comprovada, até porque os rendimentos do cônjuge da impugnante José Augusto Halla de Sá, CPF 023.036.552-34, foram depositados na conta corrente da impugnante no ano-calendário 2003 (R\$ 12.000,00) e 2004 (R\$ 14.000,00), informando ao Auditor Fiscal que ignorou, não submetendo a investigação aos meios admitidos em direito e deixando de apurar a verdade real;
10. A constituição do auto de infração com base em omissão de rendimentos tendo como fonte depósitos bancários, serve apenas como presunções e indícios, já que no direito tributário deve prevalecer a especial cautela, e o Auditor Fiscal em seu relatório fiscal, afastou a segurança e a certeza que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade, enveredando-se no perigoso campo da imprecisão, dubiedade e incerteza;
11. A impugnante, após ser intimada pelos auditores demonstrou boa fé, sem usar em suas respostas as técnicas que poderia aplicar em respostas às intimações. O auditor não provou que os depósitos foram rendas consumidas, como fato gerador de imposto de renda;
12. O STJ já se manifestou sobre a utilização somente de extratos bancários para o lançamento de créditos tributários, no Recurso especial n.º 238.356, definindo como ilegítima essa prática, tendo como base o artigo 6º da Lei 8.021/1990. Nesse artigo, afirma-se que qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte;
13. Todas as intimações foram atendidas, porém, os Auditores Fiscais não se comportaram com espírito público já que glosaram despesas por falta de habilidade e cautela, violando o princípio da legalidade;
14. As infrações apuradas não expressam a verdade das informações apresentadas; (transcreve decisões do 1º CC a respeito da não aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício);
15. As glosas de despesas foram aplicadas indevidamente pelos Auditores Fiscais, haja vista que o 1º CC vem aceitando os lançamentos vinculados à atividade; (transcreve decisão do 1º CC sobre despesas de viagem)
16. A verdade real é princípio que não pode ser afastado do processo administrativo. Na busca da verdade e para a apuração do efetivo tributo devido, é assegurado ao contribuinte, em qualquer fase do processo, apresentar provas pertinentes e necessárias ao julgamento;
17. As despesas de custeio escrituradas em livro Caixa podem ser deduzidas independentemente de as receitas serem oriundas de serviços prestados como autônomo para pessoas físicas ou jurídicas. Para esse efeito, considera-se despesa de custeio aquela indispensável à geração de receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, gás, material de expediente ou de consumo, taxas, impostos, condomínios e bilhete de viagem;
18. É possível deduzir ainda as quantias aplicadas na aquisição de materiais de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação e manutenção dos serviços prestados;
19. Outra despesa dedutível é aquela oriunda da participação em encontros científicos, como congressos e seminários, desde que comprovada com documentação e necessárias ao desempenho da função desenvolvida pelo contribuinte;
20. Para a comprovação das despesas escrituradas no livro Caixa podem ser aceitos tickets de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes. Porém, tais

despesas devem estar discriminadas e identificadas para serem comprovadas como necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. O ticket de caixa eletrônico, emitido por terminais de pontos de venda, em que há a perfeita identificação da despesa realizada é documento hábil para sua comprovação;

21. As despesas de dependentes, como as do filho da impugnante com viagem a especialização, também podem ser deduzidas; (transcreve ementas de acórdãos do 1º CC sobre livro Caixa)

22. Não existe omissão de rendimento, quando justificados todos os valores escriturados no livro Caixa e declarações de pessoas físicas apresentadas, que justificam os repasses dos valores depositados; (transcreve ementa de acórdão do 1º CC sobre o assunto);

23. As despesas com viagens foram a serviço da atividade da impugnante, vinculado os rendimentos auferidos a prestação dos serviços e cursos de especialização na sua atividade e não para turismo, como quer atribuir o Auditor Fiscal, que deveria ter confrontado os documentos apresentados e escriturados no livro Caixa com os rendimentos auferidos;

24. O que faltou foi o histórico detalhado dos rendimentos e das despesas, que deveria ter acontecido com notas explicativas, mas mesmo assim, não autoriza o Auditor Fiscal glosar as despesas quando existem documentos hábeis e idôneos para justificar que essas despesas foram pagas com os rendimentos auferidos através da atividade da impugnante;

25. Conforme relato do Auditor Fiscal, a glosa das despesas com aquisição de passagens aéreas não está vinculada à atividade da impugnante. Um ABSURDO, uma ARBITRARIEDADE gritante o entendimento do Auditor Fiscal, que agiu sem investigar a vinculação entre as despesas, o acontecimento e o rendimento, que lá estava à comprovação da sua efetiva utilização;

26. As viagens foram a serviço da atividade da impugnante, portanto vinculada à profissão que exerce. A impugnante trouxe aos autos os comprovantes das passagens para provar que os gastos estão vinculados à profissão que exerce e não para outros fins; (transcreve ementa de acórdãos do 1º CC sobre o assunto);

27. A escrituração das despesas no livro Caixa encontra-se rigorosamente vinculada à lei;

28. O auto de infração foi lavrado sem identificar individualmente as glosas das despesas, ocasionando violação ao direito da impugnante que ficou sem saber quais as despesas glosadas, haja vista que o Auditor Fiscal apenas mencionou os valores no montante de R\$ 33.708,45 em 2003 e R\$ 9.259,92 em 2004;

29. Quais as despesas que foram glosadas? O auto de infração foi aplicado com base em presunção já que não classificou os documentos fiscais apresentados e devidamente escriturados;

30. As decisões do 1º CC são taxativas quanto à obrigatoriedade de classificação das despesas. O auto de infração, sendo uma narrativa escrita e circunstanciada de uma infração fiscal constatada, elaborada pela autoridade administrativa, merecedor de fé pública, deve ser formalizado corretamente, ficando submetido a diversos requisitos. Deve ser elaborado com precisão e clareza;

31. Uma das principais características do auto de infração é o fato do mesmo ser obrigatoriamente lavrado após ampla investigação, artigo 142 do CTN. Tal requisito é fundamental, uma vez que deveria o Auditor Fiscal analisar os documentos Vis a Vis e não concentrar apenas nos lançamentos do livro Caixa, pois lá estão resumidos, prevalecendo os documentos;

32. Demonstrada a falha do Auditor Fiscal no caso vertente, há que ser considerada improcedente a autuação evitando-se assim a ofensa aos princípios da segurança jurídica;
33. A segurança jurídica exige que a lei tributária seja estritamente interpretada. De fato, estando em pauta, na tributação, a liberdade e a propriedade das pessoas, as leis tributárias não se compadecem com uma interpretação extensiva ou analógica. Pelo contrário, demandam interpretação estrita;
34. Outro ponto absurdo foi a postura do agente fiscal que lavrou o auto de infração em glosa e depósito bancário configurando, data vênia, evidente absurdo jurídico;
35. O tributo só pode ser validamente exigido quando um fato ajustar-se rigorosamente a uma hipótese de incidência tributária estabelecida em lei para pagar tributo, se realizado o fato imponible;
36. O fenômeno tributário não pode ser analisado com respaldo, apenas, na legislação infraconstitucional. Temos um sistema constitucional tributário peculiar caracterizando-se pela nomeação de princípios limitadores ao direito de tributar;
37. No caso em tela, temos uma situação fática atípica, violadora de normas expressas e que merece ser analisada com muita atenção pelos julgadores, qual seja, as glosas e depósitos bancários sem nenhuma base jurídica tributária;
38. A impugnante escriturou as despesas no livro Caixa, as quais estão vinculadas a sua atividade;
39. No presente procedimento, o Auditor Fiscal reduziu a esfera de defesa da impugnante, que aproveita a oportunidade para produzir todas as provas previstas pelo sistema;
40. Num Estado Democrático de Direito, como é o nosso, o devido processo legal deve significar o afastamento de arbitrariedades, sob pena de ser necessário refazer todo o processo;
41. O lançamento não se sustenta por si só. O Auditor Fiscal concluiu o trabalho apenas para cumprir a tarefa determinada pelos seus superiores;
42. Somente será respeitado o devido processo legal se forem dadas oportunidades para que a impugnante não só tome ciência dos atos da administração como também deles participe bem como que lhe sejam oferecidas as oportunidades de explicar. Em nenhum momento do trabalho fiscal a contadora foi intimada a explicar os lançamentos escriturados no livro Caixa para justificar as provas que foram glosadas;
43. Requer seja declarado improcedente o auto de infração em virtude de incontáveis nulidades demonstradas e documentalmente comprovadas. Requer seja consideradas para efeito de dedução todas as despesas glosadas pelos Auditores Fiscais, por atender a atividade da impugnante, ano-calendário 2003 no valor de R\$ 33.708,45 e ano-calendário 2004 no valor de R\$ 9.259,92. requer sejam considerados os honorários do cônjuge da impugnante que foram depositados na conta corrente da impugnante nos anos-calendário 2003 (R\$ 12.000,00) e 2004 (R\$ 14.000,00);
44. Requer a realização das diligências necessárias à plena elucidação das questões ora suscitadas, inclusive a realização de perícias, para a qual protesta pela indicação do seu perito assistente.

Alega ainda a recorrente que o acórdão exarado no julgamento de piso “deve ser nulo, devido escolher como base para manter o auto de infração o artigo da IN-SRF-15/2001, norma interna da Secretaria da Receita Federal, desprezando a lei e decisões firmadas do

Primeiro Conselho de Contribuinte, que sobrepõe a Instrução Normativa, sem força de lei.” Afirma que após priorizar a IN, para glosar as despesas efetivamente pagas com vínculo em sua atividade, também foram escolhidos os artigos 75 e 76 do Regulamento do Imposto de renda, Decreto 3.000/99, para manter a glosa, enquanto julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes atualizados, decidem a favor do contribuinte para corrigir a lei e atualizar os procedimentos com a situação atual, após a implantação das novas tecnologias. Conclui que tais normativos (IN e Decreto) encontravam-se, já à época do lançamento: *“defasados, não sofreram alteração, enquanto os procedimentos técnicos dos profissionais liberais avançaram e o Conselho de Contribuinte tem corrigido essas falhas, que o auditor fiscal e a Delegacia de Julgamento, sem analisar a técnica e aprimorar o procedimento de acordo com a realidade atual, manteve o texto Instrução Normativa, que não possui força de lei e o Decreto 3.000/99, totalmente fora da realidade, em descompasso com o Código Civil e os julgados do Conselho de Contribuinte como o que apresentamos.”*

Na sequência questiona o fato de que, segundo seu entendimento, a autoridade julgadora de piso, apontou como fonte de ensinamento as “Perguntas e Respostas” disponíveis no sítio da Secretaria da Receita Federal e repassando para a decisão como forma de justificar o voto. Entende que tal procedimento não pode prosperar:

haja vista, que essas perguntas e respostas, forma produzidas em 1990 e não sofreram nenhuma correção, são ensinamentos mecanizados, sem atender as necessidades atuais do procedimento técnico dos profissionais liberais, vez que a realidade é outra, o profissional liberal investe em seus auxiliares e principalmente a Recorrente, que investiu em seu filho que trabalha com ela no escritório e que estava se especializando por conta da Recorrente, já que presta serviço no mesmo escritório, sendo justo que as despesas, fossem deduzidas, já que faz parte da atividade do consultório e pagas com rendimentos vinculados a atividade da Recorrente.

Afirma que o consumo ocorrido no imóvel utilizado para a profissão e residência, foi escriturado seguindo o principio da proporcionalidade, até porque o consumo de energia e água do consultório é superior ao consumo de sua residência.

Quanto aos depósitos bancários, alega que o indício de omissão de rendimento não pode caracterizar o crédito tributário, sob os seguintes fundamentos:

O Indício de omissão de rendimento, não pode caracterizar o crédito tributário. Deve ser provado e no presente caso, houve conexão entre os depósitos e o fato relevante, ou seja, os honorários do esposo da Recorrente o Advogado José Augusto Halla de Sá, CPF no. 023.036.552-34, para manter o limite do cheque especial, movimentando a conta corrente da Recorrente com seus honorários e isso o Auditor Fiscal não confrontou e a Delegacia de Julgamento não providenciou a diligência para comprovar, preferiu manter o auto de infração, meio mais fácil e seguro para manter o relatório do auditor fiscal.

A Delegacia de Julgamento não pode aceitar a presunção como base real, sem antes promover a ampla defesa e requerer melhores esclarecimentos investigatórios. A diligência é justamente para que a Recorrente possa através de um outro auditor fiscal levantar a verdade real.

Os Senhores Julgadores não se aprofundaram na investigação das despesas e depósitos, agiram como auditores fiscais e não como julgadores imparciais, quando não aceitaram os honorários do esposo da Recorrente José Augusto Halla de Sá, CPF d. 023.036.552-34, que foram depositados na conta concorrente da Recorrente nos anos calendário de 2003 o valor de R\$ 12.000,00 e em 2004 o valor de R\$ 14.000,00, informado ao

Auditor Fiscal que ignorou juntamente com a Delegacia de julgamento, oferecido para apurar a verdade real.

(...)

A constituição do Auto de Infração com base em Omissão de Rendimentos tendo como fonte depósitos bancários, serve apenas como presunções e indícios, já que no direito tributário deve prevalecer a especial cautela, e os Senhores Julgadores afastaram a segurança e a certeza, que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade, enveredando-se no perigoso campo da imprecisão, dubiedade e incerteza.

Questiona a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício, afirmando não ser legítima a incidência de ambas sobre a mesma base de cálculo, assim como, rechaça a glosa dos gastos com passagem aérea, não podendo ser mantida devido ao vínculo entre tais dispêndios e os rendimentos da atividade da recorrente, alegando que caberia à fiscalização a investigação e pesquisa quanto à real natureza desses gastos.

Ao final, defende a necessidade de realização de diligências ou que seja decidido pela total improcedência do julgamento, nos seguinte termos:

Diante das falhas e vícios na aplicação do auto de infração e decisão da Delegacia de Julgamento, se faz necessário, que o processo seja baixado em diligência, para detalhar e identificar as despesas com viagem, não entendendo assim, que o Nobre Relator, analise vis a vis as despesas escrituradas e sua vinculação com a atividade da Recorrente, para que busque as provas necessárias, com o fim de se alcançar a verdade sobre o fato ocorrido.

(...)

Diante da obscuridade da decisão, se faz necessário que o processo seja baixado em diligência, para confrontar os honorários do esposo da Recorrente José Augusto Halla de Sá, CPF nº. 023.036.552-34, com a sua Declaração de Imposto de Renda — conta corrente da Recorrente e depósito bancário.

Que sejam analisadas as despesas bancárias com atividade da Recorrente, para comprovar o vínculo com sua atividade.

Não entendendo assim o Nobre Relator, que decida pela Improcedência do auto de infração e a decisão do julgamento da Delegacia de Julgamento de Belém, Estado do Pará, vez que prevaleceu a parcialidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por via postal, em 31/10/2008, conforme Aviso de Recebimento (AR) de e.fl. 1127. Tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 04/11/2008, conforme atesta o carimbo de protocolo da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santarém, aposto na e.fl. 1128, considera-se tempestivo.

Antes da análise do mérito do presente recurso, cumpre esclarecer que é vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade ou inconstitucionalidade e, tampouco, em função de ponderações de que a norma esteja “*defasada para os novos tempos*”. O controle de legalidade efetivado por este Conselho, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Perquirindo se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade, inconstitucionalidade, ou obsolescimento de normas.

Cumpre também pontuar que, as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o CTN, em seu art. 100, II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

GLOSA DE DESPESAS DO LIVRO CAIXA

Totalmente improcedentes as alegações da recorrente quanto à nulidade do acórdão objeto da defesa, devida à utilização pela autoridade julgadora de piso da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001 e dos arts. 75 e 76 Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99). Tratam-se, os dois atos normativos citados, de normas vigentes e eficazes à época de ocorrência dos fatos geradores e do lançamento, devendo ser observadas por toda a sociedade e não somente pela Administração Tributária. Deve-se destacar que o RIR/99 somente foi revogado em 22/11/2018, conforme o art. 4º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), que aprovou o novo Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Também é fato que os arts. 75 e 76 do atualmente revogado RIR/99, encontram-se literalmente reproduzidos nos arts. 68 e 69 do atual RIR/2018, e possuem como base legal os arts. 6º e 4º das vigentes Leis nºs 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Improcedente também o entendimento da autuada de que o procedimento não pode prosperar pelo fato de que a autoridade julgadora de piso utilizou-se do “Perguntas e Respostas”, devido tratar-se de aplicativo defasado que não atenderia “*as necessidades atuais do procedimento técnico dos profissionais liberais, vez que a realidade é outra*”. É incontroverso o fato de que o “Perguntas e Respostas” publicado anualmente pela Receita Federal não possui caráter normativo, tratando-se simplesmente de um auxílio colocado à disposição dos contribuintes para preenchimento da Declaração Anual de Ajuste do IRPF e apuração do imposto. Ao citar as respostas constantes do “Perguntas e Respostas” no Acórdão de piso, o que se buscou foi apenas forma mais didática de demonstrar o desenvolvimento do procedimento de fiscalização junto à contribuinte, evidenciando quais foram os critérios normativos adotados pela autoridade fiscal para glosa de determinadas despesas. Observe-se que, após as perguntas e

respostas reproduzidas no Acórdão (e.fls. 1116/1118), o próprio programa informa a respectiva base normativa relativa à resposta apresentada.

Ainda é alegada de forma genérica pela autuada a ausência, por parte da autoridade fiscal lançadora, de discriminação das despesas glosadas; inconformismo esse assim refutado no julgamento de piso:

Muito embora, como diz a impugnante, a autoridade autuante não tenha discriminado as despesas que foram glosadas, uma leitura atenta do Termo de Verificação Fiscal (fls.982/990), o qual é parte integrante do auto de infração, esclarece a questão. As tabelas I e II (fls.1021/1022), por sua vez, detalham mês a mês, as despesas glosadas. Mais especificamente às fls. 986/988, Título II, "Dedução Indevida de Despesas de Livro-caixa", verificamos que foram glosadas todas as despesas de "viagens" que não foram comprovadas por meio de bilhetes de passagem ou embarque para fins de verificação do destino e, principalmente, o passageiro, a fim de que fossem discriminadas e identificadas para serem ratificadas como necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora de rendimentos. Além disso, diversas despesas apenas identificadas como "gastos de materiais odontológicos" e "despesas diversas", sem que haja especificação dos produtos adquiridos. Finalmente, também houve glosa das despesas com energia elétrica uma vez que a contribuinte (fl.644) informa que o medidor da conta de energia elétrica é único, ou seja, tanto para a residência quanto para o consultório e o escritório de advocacia do seu marido José Augusto Halla de Sá.

Conforme relatado no "Termo de Verificação Fiscal" (e.fls. 1009/1010) os gastos foram glosados justamente por não terem sido devidamente identificados, para efeito de comprovação de se tratar de despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora, estando genericamente identificados no Livro-Caixa como "gastos de materiais odontológicos" e "despesas diversas", apresentando-se distribuídos, de forma genérica, em faturas de cartões de crédito e boletos bancários, sem o devido e necessário comprovante.

Conforme pontuado pela própria autuada no recurso apresentado (e.fl. 1131), somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Ocorre que a contribuinte não se desincumbiu de tal encargo, limitando-se a questionar o procedimento adotado, sem entretanto, apresentar justificativas e elementos de prova que dessem embasamento às despesas eventualmente glosadas indevidamente, conforme se demonstrará.

Imóvel Utilizado para Profissão e Residência

Discorda a recorrente do critério adotado pela fiscalização quanto ao rateio de despesas comuns incorridas com seu imóvel residencial também utilizado para o exercício profissional. Alega que o consumo ocorrido na atividade da Recorrente foi escriturado seguindo o princípio da proporcionalidade, até porque o consumo de energia e água do consultório é superior ao consumo da residência.

O critério adotado pela autoridade fiscal lançadora encontra-se definido pelo Parecer Normativo CST nº 60 de 20/06/1978, nos seguintes termos:

(...)

5. Quanto à dedutibilidade de despesas com imóvel que é concomitantemente utilizado como residência particular e para o exercício da atividade profissional (item 1, a), há que distinguir duas situações:

a) quando o imóvel é alugado o § 3º do art. 48 oferece o parâmetro admissível, já que permite a dedução da quinta parte do aluguel para estes casos, podendo, essa mesma parcela, ser admitida para as mencionadas despesas desde que efetivamente suportadas pelo contribuinte;

b) quando o imóvel for de propriedade do contribuinte admitir-se-á, também, a dedução da quinta parte das despesas decorrentes da propriedade e utilização do bem; mas não são dedutíveis os dispêndios com reparos, conservação e recuperação do imóvel, nem qualquer percentual sobre o seu valor locativo ou venal, ou sobre os valores das prestações porventura pagas no ano-base para aquisição do imóvel.

5.1. A dedução da quinta parte das despesas mencionadas será admitida quando não se possa comprovar, separadamente, aquelas oriundas das atividades profissionais exercidas e, ainda, não tenha sido pleiteada dedução de aluguel de outro imóvel destinado ao exercício da atividade produtora dos rendimentos.

Considerando que a contribuinte declarou que o medidor de energia elétrica de sua residência, serve também ao consultório odontológico e ao escritório de advocacia de seu cônjuge, correto o procedimento adotado pela fiscalização, baseado no acima parcialmente reproduzido parecer.

Passagens Aéreas

No recurso apresentado a autuada reitera a afirmação genérica de que as despesas com viagens registradas em seu Livro-Caixa são vinculadas à atividade da Recorrente, com cursos, bastando analisar os documentos acostados, afirmando ter trazido aos autos os comprovantes das passagens para provar que os gastos estão vinculados à profissão que exerce e não para outros fins.

Entretanto, conforme destacado na decisão de piso, a contribuinte em resposta a intimação expressamente declara, em correspondência datada de 05/04/2007 (e.fls. 642/643), que as passagens adquiridas mensalmente das empresas aéreas Varig e TAM, no período de 12/02/2003 a 29/12/2003, no trecho Santarém/São Paulo/Santarém, embora debitadas e pagas em parcelas por meio de seu cartão de crédito, foram utilizadas por seu filho Bruno Loureiro de Sá; que na ocasião fazia curso de Pós-graduação na Universidade Camilo Castelo Branco. Acrescenta que as passagens relativas aos trechos Santarém/Porto Trombetas/Santarém, referem-se à prestação de serviços ortodônticos para funcionários e dependentes de mineradora, localizada no município de Oriximiná, Estado do Pará. Confira-se trechos de tal declaração (fl. 642):

Quanto às passagens aéreas adquiridas mensalmente da Varig S.A. e TAM no período de 12/02/2003 a 29/12/2003, no trecho Santarém/São Paulo/Santarém, embora debitadas e pagas em parcelas através de cartão de crédito, foram utilizadas por meu filho Bruno Loureiro de Sá que na ocasião fazia curso de Pós-Graduação, nível Especialização em Imaginologia Dento-Maxilo-Facial, na UNICASTELO — Universidade Camilo Castelo Branco, conforme cópia do diploma anexo.

Naquela época o Dr. Bruno estava começando na profissão e ainda dependia de mim financeiramente, razão pela qual comprava e pagava parceladamente as passagens aéreas.

No que respeita as passagens Varig S.A. e Tavaj, no trecho Santarém/Porto Trombetas/Santarém, também debitadas e pagas parceladamente através cartão de crédito, referem-se à prestação de serviços ortodênticos para funcionários e dependentes da Mineração Rio do Norte SÃ., em Porto Trombetas, município de Oriximiná, Estado do Pará, de conformidade com cópia de recibos já apresentados à Receita.

Evidente assim a impropriedade da dedução de tais despesas de transporte da base de cálculo do IRPF, seja porque, o passageiro Bruno Loureiro de Sá não consta como dependente da contribuinte, nas respectivas Declarações de Ajuste Anual; assim como, por não se enquadrarem no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora. Destaque-se que há expressa vedação regulamentar quanto à impossibilidade de dedução de despesas com locomoção e transporte para os profissionais liberais em geral, ressalvada a hipótese de representantes comerciais autônomos, conforme o art. 75, do RIR/99, vigente à época dos fatos:

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):

(...)

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

(...) (grifei)

Corretas assim as glosas procedidas relativamente aos gastos com viagens,

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

O lançamento é contestado, relativamente aos rendimentos omitidos, alegando que: *“a constituição do Auto de Infração com base em Omissão de Rendimentos tendo como fonte depósitos bancários, serve apenas como presunções e indícios, já que no direito tributário deve prevalecer a especial cautela, e os Senhores Julgadores afastaram a segurança e a certeza, que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade, enveredando-se no perigoso campo da imprecisão, dubiedade e incerteza.”*

Ocorre que se engana a recorrente ao inferir que houve lançamento a título de omissão de rendimentos com base simplesmente em depósitos bancários, ou seja, movimentação financeira. O tema foi suficientemente explorado na fundamentação do Acórdão ora guerreado, motivo pelo qual peço vênha para parcial reprodução:

Quanto à omissão de receitas, é inquestionável a caracterização da omissão no que se refere ao confronto entre os valores apurados a partir dos recibos apresentados pelos contribuintes que informaram em suas DIRPF's terem efetuado pagamento à Sra. Aldanita Loureiro de Sá e os valores declarados pela contribuinte.

(...)

Tendo sido intimada (fls.645/646) para fins de comprovação dos depósitos bancários discriminados em anexo (fls.647/668), a contribuinte apresentou justificativas e documentos (fls.671/707).

Com base nas justificativas, a fiscalização considerou comprovada a origem dos valores utilizados nos depósitos. Porém, uma parcela desses valores não foi computada na base de cálculo do IRPF.

Merece destaque o demonstrativo de fls.674/707 em que a contribuinte lista todos os depósitos efetuados em suas contas correntes e afirma serem provenientes de suas atividades profissionais (serviços odontológicos).

Dessa maneira, correto o procedimento da fiscalização que confrontou as "receitas de depósitos bancários" (Tabelas III e IV) com as "receitas apuradas" (Tabelas I e II). A diferença é identificada como "Receitas Omitidas" nas Tabelas III e IV.

Tal apuração não se baseia em presunção, como afirma a impugnante. Na verdade, a própria contribuinte admitiu que os depósitos bancários seriam todos provenientes de sua atividade profissional. Não houve lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada, até porque o fisco considerou comprovada a origem dos depósitos a partir das informações da contribuinte. A autuação ocorreu em função de "omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas".

Quanto à alegação de que não ficaram caracterizados os sinais exteriores de riqueza (artigo 6º da Lei 8.021/90) e a ausência de prova de que os valores depositados foram rendas consumidas, tais comprovações são desnecessárias visto que se referem a lançamentos efetuados com base em depósitos bancários de origem não comprovada, o que não é o caso conforme já mostramos acima. Além disso, a norma citada já se encontra revogada.

Conforme evidenciado no excerto extraído do julgamento de piso, o lançamento por omissão de rendimentos não se baseou em presunções decorrentes da movimentação financeira de origem não comprovada. De fato, a própria autuada declara que os valores movimentados em sua conta decorrem de suas atividades profissionais (serviços odontológicos). Também foi realizada pela fiscalização a "circularização" dos pacientes da contribuinte, procedimento em que as pessoas físicas que declararam pagamentos à autuada são intimadas a comprovarem o gasto e apresentação dos respectivos recibos, conforme fls. 712/960, dos autos, onde, mais uma vez, se constatou a omissão de rendimentos. Com base nas justificativas apresentadas, foi considerada como de origem comprovada os valores referentes aos depósitos bancários, porém, uma parcela desses valores não foi declarada pela autuada como rendimento tributável componente da base de cálculo do IRPF, ensejando o respectivo lançamento.

Ainda com relação à omissão de rendimentos, argumenta a recorrente que: *“os Senhores Julgadores não se aprofundaram na investigação das despesas e depósitos, agiram como auditores fiscais e não como julgadores imparciais, quando não aceitaram os honorários do esposo da Recorrente José Augusto Halla de Sá, CPF d. 023.036.552-34, que foram depositados na conta concorrente da Recorrente nos anos calendário de 2003 o valor de R\$*

12.000,00 e em 2004 o valor de R\$ 14.000,00, informado ao Auditor Fiscal que ignorou juntamente com a Delegacia de julgamento, oferecido para apurar a verdade real.”

Caberia à autuada, juntamente com os motivos de fato ou de direito apresentados, instruir sua defesa, já no momento da impugnação, com os documentos que respaldassem suas afirmações, ou entendesse pertinentes a sua comprovação, conforme disciplina o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Novamente são trazidos argumentos desacompanhados de ingrediente probantes, limitando-se à apresentação de planilhas com a discriminação dos supostos depósitos, há que se desconsiderar tais argumentos devendo ser mantido o lançamento em sua totalidade.

Pedido de Diligência

É reiterada a solicitação de diligência, para detalhamento e identificação das despesas com viagem. O tema relativo aos gastos com viagens foi suficientemente analisado mais acima, onde se demonstrou que ocorreram gastos com não dependente e que tais despesas de transporte não se enquadram no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora. Havendo expressa vedação regulamentar quanto à impossibilidade de dedução de despesas com locomoção e transporte para os profissionais liberais em geral, ressalvado a hipótese de representantes comerciais autônomos, conforme o art. 75, do RIR/99, vigente à época dos fatos:

Assim sendo, em consonância com a decisão de piso, indefiro o pedido de diligência, por considerá-la desnecessária, pelos motivos expostos e nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, que permite à autoridade julgadora, na apreciação das provas, formar livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia/diligência que entender desnecessário.

Multa Isolada por Falta de Recolhimento do Carnê-Leão

Foi aplicada pela autoridade fiscal lançadora multa isolada, no percentual de 50%, sobre o valor do imposto apurado mensalmente por falta de recolhimento do carnê-leão mensal, nos termos previstos no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, juntamente com o lançamento da multa de ofício, no percentual de 75%, pela falta de recolhimento do IRPF anual.

Com relação à cobrança cumulativa de multas, somente com a edição da MP nº 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, se passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%) sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%), devendo assim ser aplicado o entendimento sumulado de nº 147 deste Conselho Administrativo:

Súmula CARF nº 147:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%)

Dessa forma, tem-se por indevida a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do carnê-leão, relativamente aos anos-calendário de 2003 e 2004, posto que

anteriores à novel legislação. Há que se esclarecer que tais conclusões dizem respeito apenas a exigências relativas a fatos geradores anteriores à alteração promovida na legislação, devido à ambiguidade da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi objeto de clareamento pela nova redação implementada.

Baseado em tais fundamentos, considerando que os fatos geradores ocorreram em período anterior à vigência da nova redação dada ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488 de 2007, há que se dar parcial provimento ao recurso para afastar do lançamento a multa isolada de 50% aplicada em concomitância com a multa de ofício.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para afastar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos