



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.011921/2006-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-002.030 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente HAIM EREL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2002, 2003

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

São dedutíveis as despesas de custeio efetivas e necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas com documentos hábeis idôneos escriturados em Livro Caixa.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. PERÍODO ANTERIOR A LEI 11.488/07. IMPOSSIBILIDADE.

Anteriormente a vigência da lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pela lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontravam respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da lei 9430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer parcialmente as deduções de despesas com Livro Caixa e exonerar a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 08-18.734, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) DRJ/FOR (e-fls. 314/330) que *manteve parcialmente* o auto-de-infração (e-fls. 7/22), nos exercícios de 2002 e 2003.

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

O entendimento do Impugnante sobre o Imposto de Renda cobrado é que deve, parcialmente, a pretensão fiscal, e já procedeu o recolhimento do quanto devido, conforme faz prova adiante.

2. O Sr. Auditor Fiscal efetuou o lançamento de ofício, tendo por base o levantamento da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, bem como a glosa de despesas escrituradas no Livro Caixa do Impugnante, com base na presunção de inexistência de comprovante idôneos, bem assim da necessidade da despesa à percepção dos rendimentos, inclusive descaracterizando despesas de consumo, sob alegação de terem caráter patrimonial, nos anos-calendário de 2001 e 2002.

3. Presunção não é prova e esta encontra-se ligada à verdade, pois ao Direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas. Em sua obra "*Presunções do Direito Tributário*", Dialética, páginas 44 e 45, **Maria Rita Ferragut** considera que toda a verdade deve resistir à refutação, e a contraposição de provas visa a demonstrar a verdade ou a falsidade do significado de um enunciado. A prova resultará da confirmação ou da concordância dos dados confrontados. Ao referir-se a fatos, a prova deverá evidenciar a correspondência entre a proposição e a manifestação de um evento, portanto, a averiguação e a comprovação de um evento é o fim último da prova.

4. Ainda, segundo **Maria Rita Ferragut**, prova, em linguagem técnica, é todo elemento que pode levar o conhecimento a alguém, é um instrumento de convencimento de alegações. O meio de prova é a representação dos eventos ocorridos no mundo fenomênico. A ação de provar constitui-se no direito de comprovar a ocorrência de um evento que, a princípio, é ônus de quem alega o fato objeto da prova. Logo, provar é o ato de demonstrar que ocorreu ou deixou de ocorrer determinado evento. Assim, no presente caso, o ato de provar é obrigação da fiscalização que, embora o fizesse, não usou da melhor técnica, nem da análise específica do negócio, como critério para análise da natureza da maioria das despesas inerentes a uma clínica médica, necessárias à fruição dos rendimentos de um cirurgião plástico.

5. Por outro lado, outra questão relevante é de que o Fisco não pode simplesmente concluir que a documentação apresentada pelo Impugnante é inidônea, ensejando a substituição da prova direta pela indiciária, arbitrando, praticamente, a base de cálculo do imposto de renda.

Assim, a documentação, enquanto suporte físico de significados de interesse do Impugnante e da fiscalização, poderia encontrar-se viciada (o que não é o caso), sem que isso impeça que o conteúdo que deveria suportar não possa ser identificado por outros meios. Não pode ser desprezada a prova pré-constituída por simples suspeição de inexatidão de seu conteúdo. É indispensável a configuração de uma situação

concreta em que haja, claramente, inexistência da prova documental e os esclarecimentos, e as informações não justifiquem ausência desses elementos ou, então, por fundadas razões, não mereçam fé as declarações do Impugnante. O critério determinante para ensejar a descon sideração da documentação apresentada pelo Impugnante deveria ser aquele que impossibilite o Fisco de garantir o valor probatório do documento. Como isso, definitivamente, não ocorreu, jamais a fiscalização poderia considerar a documentação inidônea, como o fez na maioria das glosas apresentadas.

6. Destarte, o Impugnante contrapõe provas, por meio da apresentação de documentos, elementos representativos de fatos, expondo a natureza da despesa adquirida que, praticamente, se repete em todos os meses-calendário de 2001 e 2002.

7. O Impugnante esclarece que é médico autônomo, cirurgião plástico, que presta serviços profissionais para pessoas físicas, utilizando-se de uma clínica com três empregados, e exercia sua profissão com os recursos materiais disponíveis à época, isto é, em 2001 e 2002. Portanto, necessitava de pagar aluguel, condomínios, pagar anuidade classista, adquirir diversos tipos de medicamentos, tirar e revelar fotos dos pacientes para uso exclusivo na atividade (cirurgia plástica), modernizar-se com novas técnicas profissionais, seja adquirindo livros ou utilizando-se da rede mundial de computadores para fins de comunicação e integração de dados, inclusive com pacientes, conhecida como Internet, ter um *bip* ou celular para atendimento de chamadas de emergência e estar de sobreaviso, adquirir materiais de limpeza, higiene e dedetização do consultório, tirar fotocópias de documentação, adquirir água mineral e revistas para leitura dos pacientes em espera de atendimento etc, tudo em conformidade com os arts. 75 e 76 do RIR/99 e dos Pareceres Normativos CST (PN) n.º 60/78 e n.º 392/70.

8. Assim, o Impugnante demonstra a necessidade das despesas para o exercício pleno de sua profissão, demonstrando a idoneidade de seus documentos probantes, inclusive por meio de Notas Fiscais, cupons fiscais, recibos, boletos bancários etc, a saber:

A. Pagamentos à Corpres: tratam-se de recibos referentes a pagamentos de fotocópias (xerox) para uso no consultório (caso de contratos, fichas etc.) ou entrega a clientes;

eventualmente, algum recibo não tem especificação do conteúdo, basta observar os semelhantes.

Da mesma forma, os pagamentos efetuados à Galvão e Guimarães;

B. Pagamentos à Allergan (anestesia): tratam-se de despesas referentes à aquisição de remédios de laboratório sediado em São Paulo-SP, mediante duplicatas de pagamento, e, se há duplicata há Nota Fiscal, para o que solicitou-se do fornecedor uma Declaração de vendas dos produtos;

C. Pagamento de contas da TIM Celular, na forma de débito em conta corrente, necessário que é ao atendimento de emergência e sobreaviso;

D. Pagamentos à CDB Distribuidora, Mercadinho Ki-Frutas e Coplast: tratam-se de recibos de aquisição de água mineral e copos descartáveis, para servir aos clientes, empregados e médicos;

E. Pagamentos à Pague Menos e à Aba Film: tratam-se de cupons fiscais referentes materiais de higiene, revelação de fotos, bem como aquisição de

medicamentos e materiais cirúrgicos: algodão, seringas, absolutamente necessários à atividade do Impugnante;

F. Pagamentos à SecretNet: tratam-se de recibos de taxa mensal paga a provedor da Internet, para fins de pesquisas inerentes à profissão, comunicação com pacientes, modernização com novas técnicas etc, e não para simples lazer, como **presumiu** o Sr. Auditor;

G. Pagamento à MIRC Informática Ltda., referente à manutenção em equipamentos de informática, essenciais para o funcionamento do consultório;

H. Condomínio Beira Mar Trade Center: tratam-se de recibos de pagamento de direito de uso de ramais telefônicos;

I. Pagamento a Amer Scty Asthtc Plstc, no exterior, referente a inscrição em congresso de cirurgia plástica, para aperfeiçoamento e atualização profissional;

J. Pagamentos à TK Importadora: tratam-se de depósitos pertinentes à aquisição de produtos (remédios) para utilização no consultório;

K. Pagamento à TV MED - Instituto de Vídeo e Comercio Ltda., referente a Rinoplastia;

L. Pagamentos à Temp Transporte e Distribuição: tratam-se de pagamentos de frete das aquisições de medicamentos da Allergan (anestésias), de São Paulo. Não se paga boleto de cobrança sem o correspondente serviço, como no caso.

M. Pagamentos à Sociedade Brasileira de Cirurgia Plástica, à Sociedade Brasileira de Laser em Medicina e ao Conselho Regional de Medicina: pagamentos (com recibos) necessários de anuidades do exercício profissional do Impugnante. Não se trata de profissão regulamentada?;

N. Pagamentos à PROJETUBE, tratam-se de pagamentos referente à manutenção dos ramais do consultório;

O. Pagamento à Mundialtec - Comércio e Distribuidora de Livros Ltda.: trata-se de despesa relativa à aquisição de livros técnicos, vinculados à profissão do prestador, ora Impugnante;

P. Pagamentos à Nagem Informática, à BC Bolsa de Cartuchos Ltda., à ART SOFT - Cartuchos Ltda. e à Multiservice: tratam-se de cupons fiscais e recibos referentes a aquisição e recarga de cartuchos para impressora, ou seja, material de consumo para a clínica;

Q. Pagamentos à Equipos Médicos: tratam-se de aquisição de material cirúrgico, tipo compressa de gaze, seringas, luva estéril, formol, água oxigenada, agulhas etc., com Nota Fiscal e recibo, para consumo na clínica e não pessoal, bastando verificar a quantidade e a natureza dos produtos compatíveis com o desempenho da atividade;

R. Pagamento à SORO MED Comércio e Representações Ltda: trata-se da aquisição de materiais para uso no consultório, como soro fisiológico e Descarpack 7 litros;

S. Pagamentos à CBD (Supermercado Pão de Açúcar): referem-se à aquisição de material de limpeza e higiene (desinfetante, papel higiênico, toalha de papel, etc), em quantidade adequada para uso no consultório;

T. Pagamentos à Karga Serviços Temporários Ltda - referentes à contratação de recepcionista temporária para a clínica; Da mesma forma os pagamento à TALIMPO;

U. Pagamentos à TAB Instr. Cirúrgicos Ltda e à Majela Hospitalar: tratam-se de aquisição de materiais cirúrgicos, essenciais para a prestação dos serviços;

V. FAM - Comércio e Representações Ltda e à RIMED Comércio e Representações Ltda: tratam-se de pagamentos de produtos utilizados nas cirurgias;

W. RCP - Engenharia Ltda: trata-se de pagamento referente a manutenção (limpeza) nos equipamentos essenciais à prestação do serviço;

X. Pagamento ao Depósito Magistral Laboratório de Manipulação; trata-se, evidentemente, de aquisição de medicamentos, essenciais aos serviços prestados, mediante Nota Fiscal;

Y. Pagamento do Imposto sobre Serviço - ISS autônomo, conforme Guia da Prefeitura e comprovante de pagamento;

Z. Pagamento à Copbase, referente a manutenção de ar condicionado, essenciais a um atendimento de qualidade ao cliente e nas salas de cirurgias.

10. Vale destacar os acórdãos n's 102-47.485, do 1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara e 104-20.915, do 1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, *in verbis*, respectivamente:

(...)

II .Deixa-se de contestar as seguintes despesas, devido sua impropriedade como despesas de consumo e de necessidade à atividade exercida pelo Impugnante, cujo recolhimento do Imposto de Renda devido foi efetuado, a saber:

(...)

II DA MULTA ISOLADA

12. Constata-se que o Sr. Auditor Fiscal lançou multa isolada relativa à falta de recolhimento do Imposto de Renda a título de Camê-Leão, cujo rendimento foi devidamente informado na Declaração de Ajuste Anual, exercícios 2002 e 2003. Contudo, lançou indevidamente os rendimentos omitidos de trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas, no montante de R\$ 21.459,83 no ano-calendário de 2001 e R\$ 24.159,96 no ano-calendário de 2002, sujeitos à tributação com base na tabela progressiva, conforme procedimento demonstrado em folha de continuação ao Auto de Infração. O Impugnante não concorda com essa cobrança de multa isolada de 75% (Lei n.º 9.430/96, art. 44, § 1.º, III)

impostas pelo Sr. Auditor Fiscal, em razão da impossibilidade de aplicação da penalidade das multas isoladas por "*bis in idem*". Assim, imperioso se faz citar o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, cuja dicção alberga a referida *multa isolada*:

(...)

13. Ênfase deve ser dada ao *caput* do referido artigo, cuja função é a de definir a hipótese de incidência tributária na qual incide a multa (falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória). Agrega-se à hipótese definida, a inteligência do § 1.º na qual é regulado o modo pela qual elas (multas) serão exigidas. Observe-se que as palavras "juntamente" e "isoladamente" não denotam a ideia de duas infrações distintas. Na verdade essas expressões determinam maneiras pelas quais as multas se manifestam sem, contudo, significar que hajam hipóteses autônomas.

14. Segundo já descrito, a multa isolada é calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo (hipótese de incidência). Ante o exposto, o procedimento adotado pelo Fisco foi o de apurar mensalmente a multa isolada sobre os valores declarados a título de carnê-leão. Ademais, o contribuinte, ora Impugnante, não deixou de declarar.

15. Assim, como o Impugnante já foi tributado e multado como rendimento omitido de pessoa física, não pode haver nova cobrança de "multa isolada", tratando-se de duplicidade.

Destarte, mostra-se totalmente incabível a adoção de duas multas (ofício e isolada) sobre a mesma infração. A exigência concomitante da multa de ofício e multa de ofício isolada configura dupla incidência de penalidade sobre uma mesma infração. O Conselho de Contribuintes vem comungando desse entendimento, ao exarar por meio de sucessivos julgados esta opinião:

a) Acórdão 104-19.575 (4ª Câmara, do 1.º Conselho de Contribuintes):

(...)

b) Acórdão 102-47140 (2ª Câmara, do 1.º Conselho de Contribuintes):

(...)

16. Destarte, mostra-se inaplicável o pressuposto legal inserto no art. 44, § 1.º, inciso III, da Lei n.º 9.430/96 (multa isolada), em face da cobrança em duplicidade de duas multas sobre um mesmo evento jurídico (tributação adicional por *bis in idem*).

17. Por último, o Impugnante confessa dever imposto de renda apurado sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e físicas, tipificados nos itens 001 e 002 do Auto de Infração, bem como da glosa de despesas escrituradas no Livro Caixa, conforme exposto no **tópico 11** acima (R\$ 2.212,95), resultando no principal de **R\$ 8.877,80**, acrescido dos juros devidos até o mês de pagamento e multa de ofício, não qualificada, reduzida em 50%, conforme dispõe a legislação vigente (doc. 2).

18. Também, confessa o Impugnante dever 50% do valor da multa isolada, no montante de **RS 1.591,62**, devida sobre os rendimentos declarados como carnê-leão, na Declaração de Ajuste Anual dos anos de 2001 e 2002 (doc. 3).

III. DO PEDIDO

De todo exposto, com base nos dispositivos legais, cálculos efetuados e na jurisprudência invocados que regem a matéria, o Impugnante requer, com o devido respeito, se digne V. Sa. julgar o AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE, em

parte, homologando o crédito tributário no valor de R\$ 19.420,21, ora confessado e pago, já com os devidos acréscimos legais.

Protesta, outrossim, pela juntada posterior de memorial, e de outros documentos entendidos como necessários ao procedimento, no prazo de 10 (dez) dias úteis, em virtude da impossibilidade de discriminá-los no momento, conforme facultado pela regras ínsitas nos §§ 4º e 5º do art. 16, do Decreto n.º 70.235/1972.

Ao processo foi anexado no dia 19/01/2007, a "APRESENTAÇÃO DE MEMORIAL E DOCUMENTOS COMPLEMENTARES", às fls. 170/173, com as explicações pertinentes com relação as despesas glosadas no presente auto de infração e ora impugnadas; também foram anexados os documentos de fls. 174/293, os quais fazem provas das despesas efetuadas pelo contribuinte.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

DA DEDUÇÃO INDEVIDA COM DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA —MULTA ISOLADA CARNÊ-LEÃO

(...)

Verifica-se que foram glosados os valores lançados no livro caixa, conforme as planilhas n.º 05 e 06, para os anos de 2001 e 2002, respectivamente, fls. 46/58, referentes às despesas que foram consideradas desnecessárias à percepção dos rendimentos e por falta de comprovantes idôneos.

Analisando os documentos apresentados pelo contribuinte, verifica-se que o mesmo anexou vários comprovantes, sendo que foram aceitos alguns como prova das despesas efetuadas, pois os referidos documentos conseguiram formar a convicção do julgador, com relação a sua necessidade e efetividade. Contudo, outros comprovantes foram considerados insuficientes para os respectivos fins, continuando a glosa de algumas despesas, conforme a tabela de fls. 294/296, denominada "DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS GLOSADAS NO LIVRO CAIXA (após impugnação)".

Dessa forma, é de se considerar ter o contribuinte logrado comprovar, parte das despesas escrituradas em livro caixa e glosadas no presente auto de infração

DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA

Trata-se de Auto de Infração que foi lavrado em decorrência de infração de omissão de rendimentos, apurando-se Imposto de Renda Suplementar, Multa de Ofício e Multa Isolada por falta de recolhimento de carnê-leão.

Como já esclarecido o litígio também se refere ao lançamento da Multa Isolada, aplicada no percentual de 75% sobre o carnê-leão não recolhido em decorrência da infração de omissão de rendimentos.

Conforme se verifica da documentação de instrução do Auto de Infração, os rendimentos, tidos como omitidos, foram percebidos de pessoas jurídicas e físicas pelo exercício da atividade de prestação de serviços médicos, cirurgião plástico, e da glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa. Desta forma os rendimentos sujeitavam-se a recolhimento mensal de carnê-leão.

A exigência da Multa de Ofício isolada é em decorrência do disposto no artigo 44, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996. Portanto não se vislumbra ilegalidade, como o contribuinte quer fazer crer na sua impugnação apresentada.

Com relação a essa esteira de argumento (não-cumulação da Multa de Ofício Isolada com a Multa de Ofício sobre o imposto suplementar), a Lei n.º 7.713, de 1988, em seu art. 8º, estabelece que os rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, recebidos por pessoa física de outra pessoa física no País, ou de fontes situadas no exterior, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (Carnê-leão).

Por seu turno, a Lei n.º 8.134, de 1990, art. 40, inciso I, determinou que o imposto de que trata a Lei n.º 7.713, de 1988, art. 8º, seria calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Ocorre que, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata o art. 8º da Lei n.º 7.713, de 1988, compõem também a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

Na falta ou insuficiência de recolhimento mensal, cumpre recordar as disposições veiculadas pelo art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996:

(...)

Verifica-se, assim, de acordo com o dispositivo legal acima transcrito, que não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual. Saliente-se que a multa é "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

O objetivo da norma é inequívoco: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que honra sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste, cujo resultado, não raro, tendo em vista as deduções previstas na legislação, acaba por indicar imposto a restituir.

Regulamentando a matéria, a Instrução Normativa SRF n.º 46, de 13/05/1997, determina que, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01 /1 997, o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal, quando não pago, sujeita-se aos seguintes procedimentos:

(...)

Diante dos dispositivos citados, depreende-se que duas são as multas de ofício: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso.

Isso porque duas são as infrações cometidas, que têm bases de cálculos distintas.

Na hipótese em questão, conforme demonstrado acima, foi apurado imposto suplementar devido à infração de omissão de rendimentos. Sobre o Imposto de Renda

Suplementar, incidiu multa de ofício de 75%, com base no art. 44, incisos I, da Lei n.º 9.430, de 1996. Ocorre que, como houve falta de recolhimento de Carne-leão, cabível, também, a aplicação da multa isolada.

Qualquer outro entendimento, inclusive quanto à aplicabilidade da multa isolada apenas se o lançamento for efetuado antes da entrega tempestiva da declaração de ajuste, significaria afastar do mundo jurídico o disposto no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430, de 1996, o que não pode ser aceito, pelo menos na esfera administrativa. Isso porque ele faz menção à expressão "*ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste*", deixando claro que a multa isolada deve ser exigida, independentemente da entrega ou não da declaração, pois o fato que enseja sua cobrança é o não pagamento mensal do carnê-leão devido; nada tendo a ver com o imposto apurado na declaração.

Conclui-se, portanto, que não houve ilegalidade na cobrança da Multa Isolada, em decorrência de comando legal expresso.

(...)

Entretanto, tendo em vista o princípio constitucional da legalidade e o dispositivo do artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, há de se rever o percentual da Multa de Ofício Isolada que foi aplicada no percentual de 75%, embora esse fato não tenha sido objeto de contestação na impugnação.

Há de se esclarecer que o percentual da Multa de Ofício exigida isoladamente, prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado de 75% para 50% por determinação do artigo 14 da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007 (Medida Provisória n.º 351, de 2007)

(...)

Considerando, que o contribuinte logrou comprovar parte das despesas glosadas no auto de infração, constantes na tabela de fls. 294/296, e a redução da alíquota de 75% para 50% referente à multa isolada, refaz-se os cálculos para um novo demonstrativo de apuração dos valores devidos como Multa Exigida Isoladamente (Carnê-leão), para os anos-calendário de 2001 e 2002, conforme quadro abaixo, após as referidas alterações.

(...)

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 353/355), o recorrente, inconformado com a Decisão de piso, em síntese, reitera os argumentos expendidos em sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Matérias em julgamento

As matérias constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário *são as deduções indevidas de despesas de Livro Caixa e a aplicação da multa isolada, conforme os valores constantes da planilha (e-fls.329)*.

Mérito

Dedução indevida de Despesas de Livro Caixa

O recorrente em sua defesa alega, em síntese, que o crédito relativo às despesas com o pleno exercício de sua profissão, não é devido, conforme demonstrado no livro Caixa, porém glosadas injustamente, sujeitando-o à multa de ofício e isolada, fazendo extrapolar essa exação, em face da idoneidade dos documentos probantes, inclusive pelas Notas Fiscais, cupons fiscais, recibos, boletos bancários e que em sua profissão de cirurgião plástico, cujo público alvo são as pessoas físicas, necessitava, como autônomo, usar materiais disponíveis à época (2001 e 2002), pesquisar em livros e revistas especializadas e na rede mundial de computadores, fotografar e fazer revelações exclusivas de seu ofício (cirurgia plástica), e fotocópias, de sorte que tais despesas, inclusive manutenção de empregados, alugueres, condomínio, anuidade classista, aquisição de remédios específicos, materiais de limpeza e tantos outros, não podem passar pelo grifo da glosa, albergados que se acham nas disposições contidas nos arts. 75 e 76 do RIR/99 e dos Pareceres Normativos CST (PN) n.º 60/78 e n.º 392/70.

De início, convém reproduzir trechos da descrição dos fatos e enquadramento legal, constante da respectiva autuação (e-fls. 13/14).

Glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa, conforme demonstrado nas Planilhas 05 e 06. O critério para glosa das despesas escrituradas no Livro Caixa do contribuinte foram essencialmente dois:

- Despesa desnecessária à percepção dos rendimentos - Despesa que, embora efetivamente realizada, não tem vinculação com a percepção da receita inerente ao exercício da profissão do contribuinte. Portanto, não satisfaz a uma das exigências de dedutibilidade prevista na lei, qual seja, a de que a despesa deva ser "necessária á percepção da receita e á manutenção da fonte pagadora".

- Falta de comprovante idôneo - Despesa que, embora efetivamente realizada, não foi comprovada com documentação hábil e idônea e que a operação de compra e venda não está revestida das formalidades fiscais exigidas em lei.

O interessado deixou de contestar, em sede de impugnação, algumas das despesas lançadas por reconhecer a impropriedade de suas deduções, conforme lista (e-fls. 173).

O julgamento de piso reconheceu parcialmente algumas despesas solicitadas pelo impugnante, mantendo a glosa em outras, basicamente, pelo seguinte motivo (e-fls. 324), elaborando o demonstrativo (e-fls. 309/311):

Analisando os documentos apresentados pelo contribuinte, verifica-se que o mesmo anexou vários comprovantes, sendo que *foram aceitos alguns como prova das despesas efetuadas*, pois os referidos documentos conseguiram formar a convicção do julgador, com relação a sua necessidade e efetividade. *Contudo, outros comprovantes foram considerados insuficientes para os respectivos fins*, continuando a glosa de algumas despesas, conforme a tabela de fls. 294/296, denominada "DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS GLOSADAS NO LIVRO CAIXA (após impugnação)".

A base legislativa para este assunto constam dos artigos 75 e 76 do Decreto n.º 3.000/99, in verbis:

Decreto 3.000/99

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 n.º 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei n.º 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 n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei n.º 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.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 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 (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

Pela legislação acima transcrita, poderão ser deduzidas, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte

produtora, sendo responsabilidade do contribuinte a comprovação da 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

Isto posto, passamos a análise individualizada das glosas mantidas pelo julgamento de piso, com sua respectiva justificativa:

1. **Corpres Comerc. Serv. LTDA ref. Xerox e Galvão e Guimarães LTDA.** – consideradas desnecessária à percepção dos rendimentos pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamentos à Corpres: tratam-se de recibos referentes a pagamentos de fotocópias (xerox) para uso no consultório (Caso de contratos, fichas etc.) ou entrega a clientes; eventualmente, algum recibo não tem especificação do conteúdo, basta observar os semelhantes. Da mesma forma, os pagamentos efetuados à Galvão e Guimarães.

Da análise dos comprovantes juntados (e-fls. 189/307), da natureza do serviço prestado, da atividade desenvolvida pelo recorrente e da sua justificativa acima, entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.*

2. **Allergan Produtos Farmacêuticos. LTDA** – comprovante considerado insuficiente pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamentos à Allergan (anestesia): tratam-se de despesas referentes à aquisição de remédios de laboratório sediado em São Paulo-SP mediante duplicatas de pagamento, e, se há duplicata há Nota Fiscal, para o que solicitou-se do fornecedor uma Declaração de vendas dos produtos;

Em que pesem os comprovantes apresentados pelo interessado (boletos bancários e declaração da empresa) (e-fls. 189/307) não conterem a discriminação dos produtos adquiridos, entendo que a atividade desenvolvida por aquela empresa (comercialização e distribuição de produtos farmacêuticos), bem como a atividade desenvolvida pelo recorrente e sua justificativa são suficientes para se inferir a necessidade de tais despesas na manutenção da atividade produtora, por isso entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.*

3. **Temp Transporte e Distribuidora LTDA** – comprovante considerado insuficiente pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamentos à Temp Transporte e Distribuição: tratam-se de pagamentos de frete das aquisições de medicamentos da Allergan (anestésias), de São Paulo. É evidente que não se paga boleto de cobrança sem o correspondente serviço, como no caso;

Pelas mesmas justificativas do item anterior, bem como pelo seu valor irrisório, entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.*

4. (Duplicate Receipt) American Scth Asthtc Plstc – comprovante considerado insuficiente pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamento a Amer Scty Asthtc Plstc, no exterior, referente a inscrição em congresso de cirurgia plástica, para aperfeiçoamento e atualização profissional do prestador, ora Impugnante;

Pelas mesmas justificativas do item 1, entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.* (e-fls. 210).

5. **Pagto ref. Tv Med Intit. Vídeo e Com. Ltda.** – comprovante considerado insuficiente pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamento à TV MED — Instituto de Vídeo e Comercio Ltda, referente a Rinoplastia;

Pelas mesmas justificativas do item 1, entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.* (e-fls. 214).

6. **Projtube Inst. Assist. Técnica** – Não apresentou comprovante de despesas, *mantida a glosa sobre este item, em abril de 2001.*

7. **Depósito ref TK Importadora** – comprovante considerado insuficiente pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamentos à TK Importadora: tratam-se de depósitos pertinentes à • aquisição de produtos (remédios) para utilização no consultório;

Mantida a glosa sobre este item (e-fls. 230, 241), por não ser possível verificar a sua discriminação, tampouco concluir, pelos elementos disponíveis nos autos, pela sua regular dedução.

8. **Fam Com. Repres. LTDA. e Rimed Comercio e Representações** – comprovantes considerados insuficientes pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

FAM - Comércio e Representações Ltda e à RIMED Comércio e Representações Ltda: tratam-se de pagamentos de produtos utilizados nas cirurgias;

Pelas mesmas justificativas do item 1, entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.* (e-fls. 252 e 255).

9. **Equipos Médicos LTDA** – comprovantes considerados insuficientes pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamentos à Equipos Médicos: tratam-se de aquisição de material cirúrgico, tipo compressa de gaze, seringas, luva estéril, formol, água oxigenada, agulhas etc., com Nota Fiscal e recibo, para consumo na clínica e não pessoal, bastando verificar a quantidade e a natureza dos produtos **compatíveis** com o desempenho da atividade;

Pelas mesmas justificativas do item 1 , entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.* (e-fls. 254).

10. **Aba Film** – comprovantes considerados insuficientes pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamentos à Pague Menos e à Aba Film: tratam-se de cupons fiscais referentes materiais de higiene, revelação de fotos, bem como aquisição de medicamentos e materiais cirúrgicos: algodão, seringas, absolutamente necessários à atividade do Impugnante;

Pelas mesmas justificativas do item 1 , entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.* (e-fls. 264 e 268).

11. **Soc. Bras. De Laser** – comprovantes considerados insuficientes pelo julgamento de piso.

O interessado assim justificou o lançamento destas despesas:

Pagamentos à Sociedade Brasileira de Cirurgia Plástica, à Sociedade Brasileira de Laser em Medicina e ao Conselho Regional de Medicina pagamentos (com recibos) de anuidades do exercício profissional do Impugnante. Afinal, não se trata de profissão regulamentada?;

Pelas mesmas justificativas do item 1 , entendo que *devem ser restabelecidas as deduções das despesas com Livro Caixa deste item.* (e-fls. 294).

Acrescentamos que alguns dos itens acima foram aceitos com base na premissa contida no Perguntas e Respostas de Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2005.

COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS NO LIVRO CAIXA

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

Não. 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.*

Já em relação aos recibos apresentados pelo interessado para fazer prova efetiva das despesas de serviços prestados ou produtos fornecidos **por pessoa jurídica**, que é o caso de

várias despesas acatadas por este Relator, faz-se necessária a observância do constante na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 20/2013, ementa in verbis:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Para efeitos da aplicação da dedução da base de cálculo do IRPF, de que trata o art. 8º, inciso II, alínea “a” e § 2º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, **a comprovação da despesa médica ali prevista, quando o serviço ou fornecimento de produto for, respectivamente, prestado ou fornecido por pessoa jurídica, deve ser realizada mediante apresentação de nota fiscal, recibo ou documento equivalente**, ou, ainda, na falta de documentação, pode-se considerar também o cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. No entanto, em relação às informações relativas àquela pessoa jurídica, a qual recebeu o pagamento, deve-se, em especial, constar na referida documentação a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). (grifos nossos)

Dispositivos Legais: Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, art. 1º; e Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “a” e § 2º.

Segundo o entendimento firmado naquele normativo, a comprovação dos serviços prestados ou fornecidos por pessoa jurídica deve ser realizada mediante a apresentação de **nota fiscal, recibo ou documento equivalente, ou, ainda, na falta de documentação, pode-se considerar o cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, não havendo hierarquia entre eles**. No entanto, em relação às informações relativas à pessoa jurídica, a qual recebeu o pagamento, deve, constar na referida documentação a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

Esse também é o entendimento de diversos julgados no âmbito deste Conselho, a seguir alguns exemplos:

Acórdão n.º 196-00.093, 6ª Turma Especial

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2002 DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE COM BASE EM RECIBOS DE PESSOAS JURÍDICAS. NOTAS DE DÉBITO.

Não há forma legalmente prescrita para a comprovação dos pagamentos por serviços médicos prestados, exigindo-se que determinadas informações permitam identificar o prestador de serviços (nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC). Se o fisco nada questiona sobre a legitimidade da despesa, improcede a glosa que se amparou unicamente no fato de ter o contribuinte se utilizado de recibos.

Acórdão n.º 2801003.556 – 1ª Turma Especial

DESPESAS MÉDICAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA JURÍDICA.

Para dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física de que trata o art. 8º, inciso II, alínea “a” e § 2º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a comprovação da despesa médica ali prevista, quando o serviço ou fornecimento de produto for, respectivamente, prestado ou fornecido por pessoa jurídica, deve ser realizada mediante apresentação de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, devendo constar no documento apresentado a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Na ausência da documentação mencionada, a apresentação de cheque nominativo cujo beneficiário é a

pessoa jurídica prestadora legítima a dedução da respectiva despesa médica (Solução de Consulta Interna Cosit n.º 20, de 13 de agosto de 2013).

Acórdão n.º 2802002.419 – 2ª Turma Especial

IRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

A glosa da dedução de despesa médica efetuada com pessoa jurídica não pode se fundamentar exclusivamente na falta de apresentação da nota fiscal, quando o contribuinte apresenta recibo emitido pela prestadora do serviço com as formalidades legais, mormente quando os cheques emitidos pelo contribuinte e debitados em sua conta bancária representam indícios convergentes e coerentes com o recibo apresentado para comprovar o pagamento da despesa médica.

Bem, após a análise individualizada anterior, podemos afirmar que permaneceram as glosas constantes no quadro abaixo:

Mês/Ano	Valor total	Empresas
Jan / 2001	R\$ 341,93	Coelce e Intelig
Fev / 2001	R\$ 357,14	Coelce e Dr. Randal
Mar / 2001	R\$ 130,00	Colégio Batista
Abr / 2001	R\$ 28,00	Projetube
Jun / 2001	R\$ 9,00	Coelce
Jul / 2001	R\$ 20,00	TK Importadora
Ago / 2001	R\$ 1.049,33*	Majela, Anavantec, TK e Radiancy
Out / 2001	R\$ 364,93	Florata, Precision e Cia Bras
Nov / 2001	R\$ 14,98	Pague Menos e Lav Leve
Jun / 2002	R\$ 59,00	Vésper
Jul / 2002	R\$ 59,00	Vésper
Ago / 2002	R\$ 59,00	Vésper
Set / 2002	R\$ 59,00	Vésper

* No demonstrativo (e-fls. 310) não foi somado o item Majela de R\$ 121,08.

Por todo o exposto, *voto pelo restabelecimento parcial das deduções com despesas de Livro Caixa, devendo ser mantidas na autuação as acima descritas.*

Multa Isolada

O Interessado insurge-se contra o cobrança de multa isolada de 75% imposta, pois evidencia-se um "*bis in idem*" e assim o é, porque a multa isolada é calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo (hipótese de incidência). No caso, o procedimento adotado pelo Fisco foi o de apurar mensalmente a multa isolada sobre os valores declarados a título de Carnê Leão que, se diga, não deixou o Recorrente de declará-los. Ora, se já foi tributado e multado como rendimento omitido de pessoa física, resta óbvio não poder haver nova incidência de cobrança de "multa isolada", denotando ter havido aí, "duplicidade" não permitida por lei - concomitância de duas multas: multa de ofício e multa de ofício isolada, configurando uma dupla penalidade sobre a mesma infração, portanto inadmissível.

Novamente, convém reproduzir trechos da descrição dos fatos e enquadramento legal, constante da respectiva autuação (e-fls. 13/14).

MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO

Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme Demonstrativo de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carnê-Leão). O valor da Multa Isolada foi apurado levando em consideração os valores das omissões de rendimentos recebidos de pessoas físicas e das glosas de despesas do Livro Caixa, todas apuradas pela Fiscalização, constantes dos itens 002 e 003 deste Auto de Infração, respectivamente.

O julgamento de piso manteve a multa expondo os seguintes argumentos (e-fls. 327).

Diante dos dispositivos citados, depreende-se que duas são as multas de ofício: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso. Isso porque duas são as infrações cometidas, que têm bases de cálculos distintas.

Vejamos a base legislativa para aplicação da referida exação que está contida no artigo 44 da Lei 9.430/96, *com a sua redação anterior à mudança introduzida pela Lei nº 11.488/2007*, in verbis:

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 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

(...)

III – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 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;

Veja-se que o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui penalidades, apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos.

O dispositivo que institui a penalidade é o caput do artigo e seus incisos e, neste caso, (inciso I), as motivações são: pela falta de pagamento ou recolhimento; por falta de declaração; e declaração inexata e quando aplicada duplamente, ou seja, multa isolada pelo não pagamento da antecipação do carne-leão, e na exigência do imposto quando do ajuste anual, estaríamos conferindo lógica interpretativa além da prescrita art. 44 e aos incisos do parágrafo 1º,

O objetivo deste dispositivo legal era evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, já não caberia a aplicação da multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto, face a falta de dispositivo específico que tipifique a aplicação cumulativa das penalidades.

Tal dispositivo legal foi alterado pela Lei 11.488/2007, que instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê leão, além da possibilidade de multa de ofício pelo não recolhimento:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Nele resta claro, em seus incisos, a tipificação de duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Porém, consoante o disposto nos artigos 105 e 106 do CTN, estas alterações aplicam-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência.

Art. 105. *A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes*, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito*:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) *quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*.

Informo, ainda, que esse tem sido o posicionamento deste Conselho quanto a matéria, apenas para ilustrar o caso, transcrevemos parcialmente o Acórdão 9202-004.022, da lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso, que embora trate de fatos geradores ocorridos após a alteração da Lei nº 9.430/96, possui abordagem, em seu conteúdo, pertinente com o da nossa lide:

Quanto às considerações oferecidas em sede de Contrarrazões, ilustradas por vasta jurisprudência do CARF, esclareça-se que dizem respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, aqueles julgados tratam de fatos geradores anteriores a 1997, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

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

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

II isoladamente, quando o tributo ou a 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 nº 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;

IV isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Entretanto, a ambiguidade da redação anterior foi totalmente suprimida na nova redação, que é claríssima ao estabelecer duas penalidades para duas condutas bem específicas, à semelhança do que ocorre com os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, cuja multa pela falta de retenção por parte da fonte pagadora é independente da multa pela omissão por parte do beneficiário do rendimento. No mesmo sentido do posicionamento ora adotado, dentre outros, o Acórdão n.º 2201002.718, de 09/12/2015:

"MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO.
CONCOMITÂNCIA.

A partir da vigência da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual."

Pelo exposto, e, considerando, que a multa isolada aqui imposta se refere aos exercícios de 2002 e 2003, ou seja, anteriores a vigência das alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/2007, **voto pela exoneração da multa isolada.**

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU PROVIMENTO PARCIAL**, para restabelecer parcialmente as deduções de despesas com Livro Caixa e exonerar a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura