



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.722164/2014-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.493 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente RAINEY BARBOSA ALVES MARINHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

IRPF. LIVRO-CAIXA. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DO PAGAMENTO E DA NECESSIDADE À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA.

Para que as despesas escrituradas em Livro Caixa sejam dedutíveis deve haver a comprovação de que elas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, além de ser comprovado o seu efetivo pagamento.

A prova do efetivo pagamento pode ser feita mediante documentos, hábeis e idôneos, que permitam identificar o adquirente e/ou o beneficiário, o valor envolvido, a data da operação e a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EM ÉPOCA PRÓPRIA.

É devida multa isolada de 50% sobre o valor do imposto mensal quando o contribuinte deixa de recolher o valor correto do tributo devido (carnê-leão), ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Após a publicação da Lei nº 11.488/2007, é possível a cumulação da multa de ofício de 75% sobre o crédito lançado com a multa isolada de 50% sobre o valor não recolhido a título de carnê-leão na época própria, pois referida lei distinguiu os dispositivos que previam referidas penalidades.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução no valor de R\$ 369.500,00, a qual está relacionada às despesas junto à SOLUTION PROCESS TECNOLOGIA CORPORATIVA LTDA.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 3760/3776 (PDF2 fls. 866/882), interposto contra decisão da DRJ, no Rio de Janeiro/RJ de fls. 3744/3754 (PDF2 fls. 850/860), a qual julgou procedente o auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF, de fls. 2/16, lavrado em 11/06/2014, referente ao ano-calendário de 2010, com ciência do RECORRENTE em 16/06/2014, conforme AR de fls. 3734 (PDF2 fls. 840).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por deduções indevidas de despesas de livro caixa, no valor histórico de R\$ 622.447,08, já acrescido do justo de mora, da multa do ofício de 75%, a multa de ofício qualificada de 150% (aplicada em relação à infração 0004), e da multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (R\$ 212.414,77).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, de fls. 19/47, o RECORRENTE é titular do 2º Cartório de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica de Maceió/AL e, para o ano-calendário de 2010, aproveitou o montante de R\$ 4.549.386,37 de deduções ao título de livro-caixa.

Assim, instaurou-se a fiscalização com o intuito de dar oportunidade do RECORRENTE comprovar efetivo pagamento e a necessidade das despesas pagas às seguintes empresas:

- Solution Processamento de Dados Ltda,
- Best Job Administradora de Cobranças,
- Tas techert Assessoria Empresarial Ltda,
- Serenitv Serviços de informática Lido ME
- Nacional Soluções Ltda EPP,

- Pós-dados Com. De maq. E Ser v. Assist. Tecnicas LTDA.
- FMS Assistência Técnica Ltda.

Mesmo tendo sido intimado por diversas vezes, e obter sucessivas dilatações de prazo, o RECORRENTE não conseguiu apresentar documentação hábil para comprovar todas as deduções presentes em seu livro-caixa. Isto porque, entendeu a fiscalização que o RECORRENTE apenas apresentava boletos bancários ou movimentações financeiras, sem apresentar notas fiscais ou contratos de prestação de serviço que comprovem a qual títulos os valores foram pagos às empresas acima mencionadas.

Ato contínuo, a fiscalização apresentou intimações fiscais direto para as empresas na tentativa de obter a documentação não apresentada pelo RECORRENTE, também não obtendo êxito.

Deste modo, foi lavrado o auto de infração, sob os seguintes fundamentos:

(i) TAS TECHCERT ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA E SERENITY SERVIÇOS DE INFORMÁTICA (A.1):

O RECORRENTE não apresentou nota fiscal ou outro documento capaz de comprovar que as despesas escrituradas em livro-caixa eram necessárias à percepção do rendimento ou manutenção da fonte produtora. Foram apresentados apenas boletos, que não permitem a identificação da operação, do objeto e da data do negócio.

Mesmo em diligência perante referidas empresas, não foram encontradas as notas fiscais solicitadas ou outra documentação hábil e idônea.

Assim, foram glosadas as despesas intituladas no item A.1 do “Demonstrativo de Glosas de Despesas Escrituradas no Livro Caixa”, anexo ao auto de infração (fls. 45/46), no total de R\$ 96.435,83.

(ii) BEST JOB ADMINISTRADORA DE COBRANÇAS S/S (A.2):

Apesar de terem sido apresentados o contrato de prestação de serviços, três notas fiscais de prestação de serviços e dez recibos atestando os valores, a fiscalização entendeu que não houve a comprovação dos respectivos pagamentos tampouco a efetiva prestação dos serviços. A conferir:

37.1 a BEST JOB foi constituída em fevereiro de 2010. Os sócios, em 2010, eram RAYNER e RAINOR, com participação respectiva de 60% e 40% no capital social, cuja integralização não foi comprovada;

37.2 a empresa encontrava-se estabelecida em imóvel de propriedade de RAINEY, situado na Rua Coronel Vieira Peixoto, 17, Centro, Maceió/AL, o qual teria sido cedido a título gratuito. conforme Contrato de Comodato apresentado por RAINOR. **Esse é o mesmo endereço onde está estabelecido o 2º CARTÓRIO DE TÍTULOS E DOCUMENTOS, do qual RAINEY é o titular.**

37.3 a empresa nunca teve empregados. Todos os serviços teriam sido prestados pelo sócio RAINOR. Entretanto, no ano de 2010, RAINOR tinha vínculo empregatício com a empresa CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTÔNIO S/A. (CNPJ 12.718.011/0001-90) da qual recebeu rendimentos no montante de R\$69.482,18, conforme DIRF;

37.4 conforme livros Diário e Razão, a BEST JOB não pagou salários ou pró-labore para o sócio RAINOR, única pessoa a prestar serviços em 2010.

37.5 RAINOR não se lembrou que era sócio da BEST JOB e deixou de declarar na DIRPF 2011/2010 as cotas de capital da referida empresa.

37.6 A BEST JOB não apresentou comprovantes e controles dos serviços executados, tais como: cadastros dos destinatários das cobranças efetuadas; relatórios de cobrança (data, objeto, destinatário, valor, cedente, sacado etc); controle de correspondências expedidas; cópia das cobranças emitidas. (clientes, cadastros, controles etc);

37.7 O único cliente da BEST JOB em 2010 teria sido o 2º CARTÓRIO DE TÍTULOS E DOCUMENTOS.

37.8 a BEST JOB não possuía contas bancárias. Não é razoável que tenha recebido, em 2010, R\$180,000,000 em espécie.

37.9 RAINEY não comprovou a efetivo pagamento das despesas escrituradas no Livro Caixa em nome da BEST JOB. Intimado, deixou de apresentar documentação bancária comprobatória (extratos, cópia de cheque.-TEDs). Dignou-se, tão somente, a apresentar simples recibos assinados por RAINOR.

38 Por todo exposto, conclui-se que: a) o tomador do serviço (RAINEY) não comprovou o pagamento; b) o prestador do serviço (BEST JOB) não comprovou a efetiva prestação do serviço bem como o recebimento do preço.

Foram glosadas as despesas indicadas no item A.2 do “Demonstrativo de Glosas de Despesas Escrituradas no Livro Caixa”, anexo ao auto de infração (fls. 47), no total de R\$ 180.000,00.

(iii) SOLUTION PROCESS TECNOLOGIA CORPORATIVA LTDA (A.3):

A fiscalização entendeu que o RECORRENTE conseguiu comprovar a efetiva prestação do serviço pela empresa, bem como os pagamentos por parte do RECORRENTE, ao longo do ano-calendário de 2010, com exceção do mês de janeiro (R\$ 61.000,00), posto que não foram apresentadas notas fiscais de prestação de serviços.

No entanto, a autoridade fiscal verificou que o RECORRENTE era titular de 33% do capital social da empresa e que, dos R\$ 1.345.697,00 pagos para a SOLUTION, R\$ 308.500,00 retornaram para o RECORRENTE sob a forma de distribuição de lucros e dividendos. Inclusive, verificou-se que os valores retornavam para o RECORRENTE poucos dias após o pagamento deste para a empresa, conforme tabela abaixo:

TED de RAINEY para SOLUTION		TED de SOLUTION para RAINEY	
Data	Valor (R\$)	Data	Valor (R\$)
01/06/10	60.000,00	02/06/10	20.000,00
30/06/10	80.000,00	30/06/10	40.000,00
16/07/10	60.000,00	16/07/10	30.000,00
22/07/10	40.000,00	22/07/10	18.500,00
30/08/10	40.000,00	01/09/10	20.000,00
13/09/10	60.000,00	13/09/10	30.000,00
28/09/10	60.000,00	28/09/10	30.000,00
11/10/10	75.000,00	11/10/10	20.000,00
25/10/10	70.000,00	26/10/10	30.000,00
09/12/10	50.000,00	09/12/10	20.000,00
20/12/10	60.000,00	20/12/10	20.000,00

Fonte: documentação bancária apresentada pela SOLUTION em resposta ao ITF nº 65/2013.

Por conta disto, entendeu a fiscalização que os valores pagos pelo RECORRENTE a ele mesmo não são necessários a percepção da receita e manutenção da fonte produtora, razão pela qual glosou o montante referente à parcela de lucros e dividendos na proporção em que foram recebidos:

Mês	Valor (R\$)
maio	20.000,00
junho	70.000,00
julho	48.500,00
setembro	80.000,00
outubro	50.000,00
dezembro	40.000,00
Total	308.500,00

Assim, efetuou a glosa dos R\$ 308.500,00 acima mais os R\$ 61.000,00 não comprovados em relação ao mês de janeiro/2010. Portanto, valor total da glosa foi de R\$ 369.500,00.

(iv) DESPESAS DIVERSAS (A.4):

O RECORRENTE não apresentou documentação hábil e idônea para comprovar parte das despesas indicadas no ITF nº 17/2014, razão pela qual as despesas sem documentação comprobatória foram glosadas, quais sejam:

Data	Histórico	Lançamento Folha - Livro Caixa	Valor da Despesa (R\$)
8-mar-10	Pg. Selos de Autenticidade, FERC - AL, cf doc 12564 n/ data.	2756/15	1.500,00
29-mar-10	Pg. Selos de Autenticidade, FERC - AL, cf doc 12805 n/ data.	2817/20	1.500,00
Total de março			3.000,00
27-abr-10	Pg. Locação de Maquinas e Equipamentos, Pos-dados Com de Maq e Serv de Assist Tecnicos Ltda, cf doc 114701 n/data.	3375/26	856,68
Total de abril			856,68
7-jun-10	Pg. Material de Expediente, JS Gráfica Ld e Encadernadora Ltda, cf doc 38324B.	2991/32	2.880,00
17-jun-10	Pg. Despesas Postais, Emp Brasileira de Correios e Telegrafos, cf doc 6205000056	2980/34	3.840,00
Total de junho			6.720,00
7-jul-10	Pg. Material de Expediente, Js Grafica Ed e Encadernadora Ltda, cf doc 38314C	2990/37	2.880,00
Total de julho			2.880,00
4-nov-10	Pg. Material de Expediente, FMS Assist Técnica Ltda, Cf nf2440/2465.	633/39	1.427,00
Total de novembro			1.427,00
6-dez-10	Pg. Selos de Autenticidade, Fundo Especial Para Registro Civil - AL, cf rec n-data.	2572/65	2.250,00
28-dez-10	Pg. Material de Expediente, Mendonça Grafica Uda, cf doc 016, n/data.	3091/67	2.400,00
Total de dezembro			4.650,00

(v) Consolidação das glosas (A.1, A.2, A.3 e A.4):

A consolidação das glosas efetuadas, mencionadas acima, encontra-se na fl. 40, abaixo reproduzida:

Mês	Item A.1	Item A.2	Item A.3	Item A.4	Total
Janeiro	R\$ 3.899,96	R\$ 0,00	R\$ 61.000,00	R\$ 0,00	R\$ 64.899,96
Fevereiro	R\$ 16.651,17	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.651,17
Março	R\$ 16.535,09	R\$ 18.500,00	R\$ 0,00	R\$ 3.000,00	R\$ 38.035,09
Abril	R\$ 15.648,32	R\$ 51.500,00	R\$ 0,00	R\$ 856,68	R\$ 68.005,10
Maior	R\$ 3.962,29	R\$ 0,00	R\$ 20.000,00	R\$ 0,00	R\$ 23.962,29
Junho	R\$ 7.884,90	R\$ 18.750,00	R\$ 70.000,00	R\$ 6.720,00	R\$ 103.354,90
Julho	R\$ 5.315,13	R\$ 21.300,00	R\$ 48.500,00	R\$ 2.880,00	R\$ 77.995,13
Agosto	R\$ 2.805,10	R\$ 19.950,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 22.755,10
Setembro	R\$ 5.363,36	R\$ 11.200,00	R\$ 80.000,00	R\$ 0,00	R\$ 96.563,36
Outubro	R\$ 2.929,51	R\$ 12.500,00	R\$ 50.000,00	R\$ 0,00	R\$ 65.429,51
Novembro	R\$ 12.528,78	R\$ 12.600,00	R\$ 0,00	R\$ 1.427,00	R\$ 26.555,78
Dezembro	R\$ 2.912,12	R\$ 13.700,00	R\$ 40.000,00	R\$ 4.650,00	R\$ 61.262,12
Total	R\$ 96.435,83	R\$ 180.000,00	R\$ 369.500,00	R\$ 19.533,68	R\$ 665.469,51

(vi) DA MULTA ISOLADA

A fiscalização também verificou que o RECORRENTE recebeu rendimentos de pessoas físicas mas não precedeu com o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), razão pela

qual foi lançada a multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser realizado, com fundamento no art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996.

(vii) DA MULTA QUALIFICADA EM RELAÇÃO À INFRAÇÃO A.2 (item “ii”)

Por fim, com relação à glosa das despesas pagas a empresa BEST JOB (item “ii” – infração A.2), a fiscalização entendeu que deveria incidir a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, prevista no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/1996. Segundo a autoridade fiscalizadora, o RECORRENTE produziu, em conluio com RAINOR, documentos falsos com o único intuito de reduzir o montante de tributo devido. Logo, houve conduta dolosa com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conduta tipificada como fraude pelo art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, que enseja a majoração da multa.

As demais infrações foram acrescidas da multa de ofício de 75%, prevista pelo art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 3572/3585 (PDF2 fls. 678/691) em 15/07/2014. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Rio de Janeiro/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificado do lançamento em 16/06/2014 (fls. 3734/3735), o atuado ingressou com impugnação parcial acompanhada de documentos em 15/07/2014, por intermédio de seu procurador, com os argumentos a seguir sintetizados (fls. 3572/3731).

Relativamente ao item “A.1) Tas Techcert Assessoria Empresarial Ltda e Serenity Serviços de Informática Ltda” do TVF, o contribuinte afirma que o efetivo pagamento das despesas foi devidamente demonstrado e comprovado através dos boletos bancários apresentados e que esses documentos identificam a natureza dos serviços e a data das operações, em conformidade com os valores lançados no Livro Caixa. Destaca que a empresa Serenity era responsável pelo sistema de informática do Cartório e que nos respectivos boletos constam as identificações dos serviços, como por exemplo “Mensalidade Notificação”, “Mensalidade Sistema Ajuizamento”, “Mensalidade RTD”, dentre outros. Acrescenta que através de uma simples consulta ao sítio da empresa é possível constatar que a mesma atua no mercado de desenvolvimento de softwares para Cartórios. Afirma ainda que através dos boletos bancários pagos em favor da Tas Techcert é possível identificar que o serviço prestado pela mesma era a assessoria na cobrança de títulos que eram submetidos ao Cartório mediante acompanhamento e rastreamento dos devedores a serem notificados, bem como acompanhamento das notificações e rastreamento de objetos, dentre outros.

Informa que procedeu ao recolhimento do imposto e multa decorrentes das glosas das despesas com a empresa Best Job Administradora de Cobranças, item A.2 do TVF, motivo pelo qual requer o desmembramento desta parte da cobrança do presente Auto de Infração de modo que seja possível proceder com sua baixa diante da extinção do crédito tributário.

Sobre o item “A.3) Solution Process Tecnologia Corporativa Ltda” do TVF, expõe que a fiscalização considerou todas as despesas suportadas durante o ano de 2010,

excetuando-se apenas o mês de janeiro, o que não deve prevalecer. Alega que foi devidamente comprovado o pagamento das referidas despesas, segundo se observa das transferências eletrônicas anexas e do devido lançamento tanto no Livro Caixa do sujeito passivo quanto no Livro Contábil da empresa Solution, não havendo qualquer ilegalidade na operação. Sustenta que a Solution prestava serviço de processamento de dados e assessoria em cobranças que, inclusive, foi robustamente detalhado no Relatório Financeiro apresentado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 16/2014, de modo que não se pode glosar tais despesas com base no argumento de que não se apresentou documentação idônea.

Quanto ao fato de o impugnante ser, no ano de 2010, um dos três sócios da Solution e ter recebido rendimentos em face do lucro auferido pela mesma, ressalta que a administração da empresa era exercida pelos outros dois sócios e que existe previsão expressa da possibilidade de divisão dos lucros em seu contrato social. Assevera que não existe qualquer vedação legal à distribuição do lucro auferido pela Solution e que não pode a fiscalização glosar tais despesas em face da suposição de que não seriam necessárias à manutenção da fonte produtora (Cartório). Acrescenta que tais rendimentos foram informados em sua declaração de imposto de renda e que os demais sócios também tiveram participação nos lucros daquela empresa.

Afirma que, quando da resposta à Intimação Fiscal n.º 17/2014, apresentou todos os comprovantes de pagamento das despesas constantes do item “A.4) Despesas Diversas” do TVF, as quais são indispensáveis ao exercício de suas atividades visto que se referem a aquisição de materiais de expediente, pagamento de selos de autenticidade, dentre outros.

Alega que a multa isolada de 50% tem valor exorbitante e fere o princípio da vedação ao confisco. Defende que, diante da ausência de prejuízo ao Fisco, visto que o imposto de renda do período foi integralmente recolhido, deve-se reconhecer a necessidade de extinção da multa isolada ora refutada ou a redução ao mínimo legal de 20% caso se entenda pela manutenção da mesma. Apresenta doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Ressalta que no caso de manutenção da cobrança de IRPF haverá cumulação de multas, o que é absolutamente inadmissível. Isto porque a fiscalização aplicou tanto a multa proporcional (75%) sobre o suposto IRPF remanescente quanto a multa isolada (50%) sobre tais valores, de modo que é evidente que não deve ser mantida tal cumulação de multas. Reproduz jurisprudência sobre o assunto.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Rio de Janeiro/RJ julgou improcedente a impugnação apresentada, conforme ementa abaixo (fls. 3744/3754 – PDF2 fls. 850/860):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA.

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, as despesas escrituradas em Livro Caixa necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo à matéria não impugnada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 14/07/2016, conforme AR de fls. 3758 (PDF2 fls. 864), apresentou o recurso voluntário de fls. 3760/3776 (PDF2 fls. 866/882) em 15/08/2016 (segunda-feira).

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da dedução das despesas com livro-caixa

Como relatado, o presente auto de infração foi lançado por deduções indevidas das despesas escrituradas em livro caixa. Nos termos do TVF (fls. 19/44), as despesas deduzidas indevidamente foram àquelas relacionadas a:

(i) TAS TECHCERT ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA E SERENITY SERVIÇOS DE INFORMÁTICA (A.1): Glosadas por ausência de comprovação documental da prestação do serviço, pois o RECORRENTE não apresentou nota fiscal nem nenhum outro documento que comprovasse que as despesas escrituradas em livro-caixa

eram necessárias à percepção do rendimento ou manutenção da fonte produtora;

(ii) BEST JOB ADMINISTRADAORA DE COBRANÇAS S/S (A.2): Glosadas por ausência na comprovação do pagamento e na própria prestação dos serviços, havendo indícios de fraude. Lançamento não impugnado, razão pela qual não foi instaurado o contencioso administrativo quanto ao mesmo;

(iii) SOLUTION PROCESS TECNOLOGIA CORPORATIVA LTDA (A.3): Glosa apenas do mês de janeiro/2010, por ausência de apresentação da nota fiscal de serviços, bem como glosa dos valores pagos para o RECORRENTE ao título de distribuição de lucros e dividendos;

(iv) DESPESAS DIVERSAS (A.4): Glosa de despesas diversas por ausência de documentação hábil e idônea.

Considerando que o RECORRENTE apresenta seus esclarecimentos por despesa glosada, analisar-se-á individualizadamente os mesmos.

Da glosa das despesas pagas a TAS TECHCERT e SERENITY (A.1)

Em apertada síntese, defende o RECORRENTE que a nota fiscal não é o único documento idôneo para comprovar a efetiva prestação dos serviços realizados por estas empresas, conforme previsão contida no art. 1º da Lei nº 8.846/1994, abaixo transcrito:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, **recibo ou documento equivalente**, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

§ 1º O disposto neste artigo também alcança:

- a) a locação de bens móveis e imóveis;
- b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.

§ 2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários.

Por conta desta previsão legal, entendeu estar respaldado para comprovar a efetivação do pagamento e a efetiva prestação dos serviços mediante os boletos bancários apresentados. Inclusive, alegou com as observações constantes nos boletos são suficientes para identificar os serviços (*mensalidade notificação, mensalidade sistema ajuizamento, mensalidade RTD, dentre outros*).

Isto posto, analisar-se-á a legislação aplicável.

Relativamente à dedução de despesas de Livro Caixa, à época da ocorrência do fato gerador, tais deduções estavam previstas nos arts. 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. *In verbis*:

Art.75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

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

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

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

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

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 nº 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 nº 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 nº 8.134, de 1990, art. 6º, §2º).

§3º Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro. (Grifou-se)

Sendo a dedução da base de cálculo do imposto um benefício concedido pela legislação, seu exercício deve ser realizado nos moldes estabelecidos pela lei.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência. Em suma, são

consideradas despesas passíveis de escrituração no Livro Caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis e inevitáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos.

Assim, percebe-se que §2º do art. 76 do RIR/99 é claro ao afirmar que cabe ao contribuinte comprovar a veracidade das receitas e das despesas mediante documentação idônea. Sobre o tema, destaco que, apesar de entender que assiste certa razão ao RECORRENTE quando defende que existem outras documentações aptas a comprovar a veracidade das receitas e das despesas que não a nota fiscal, discordo da conclusão alcançada que os boletos bancários juntados aos autos cumpriam tal finalidade.

Ora, de fato, nota fiscal é uma forte presunção de veracidade da despesa e receita escriturada em livro-caixa, mas da mesma forma que ela não tem valor probante absoluto para comprovar a existência das receitas e despesas, dependendo de documentações complementares, a sua ausência não implica em necessária glosa da despesa.

Neste sentido, entende o CARF:

DEDUÇÃO. DESPESAS. LIVRO CAIXA. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. A legislação tributária não confere aos recibos e notas fiscais valor probante absoluto, podendo à fiscalização exigir elementos adicionais de prova que demonstrem a efetividade do pagamento e da realização do serviço. (Acórdão nº 2202003.572, 21/9/2016)

Isto porque, como visto anteriormente, a legislação estabelece que o contribuinte deve comprovar a efetividade da despesa e receita mediante comprovação idônea, mas sem listar um rol taxativo do que seria essa documentação idônea. Logo, é facultado ao contribuinte comprová-la mediante qualquer documentação hábil e idônea, que permita identificar o (i) adquirente e/ou o beneficiário, (ii) o valor, (iii) a data da operação e (iv) que contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Acontece que o RECORRENTE se limita a defender a tese de que os boletos bancários apresentados tinham o condão de comprovar a natureza das despesas, alegando ainda que o objeto social das empresas é compatível com as atividades que ele afirma que lhe eram prestadas.

Da análise dos mesmos (fls. 323/374), percebe-se que eles apenas contêm identificações genéricas, como *mensalidade notificação*, *mensalidade sistema ajuizamento*, *mensalidade RTD*. Não contendo elementos essenciais para identificação da natureza do serviço prestado. Exemplificando, qual era o escopo do serviço de notificação? Como o mesmo era exercido? Existem relatórios de entrega? Como funcionava a operação?

Alerta-se que o RECORRENTE poderia ter comprovado a natureza dos serviços prestados de diversas maneiras, mediante apresentação dos contratos, documentos e relatórios relacionados à execução dos serviços, o que não foi feito no presente caso.

Além disso, a despeito da inversão do ônus da prova contido no art. 75, §2º do RIR/1999, a fiscalização, inclusive, notificou as próprias empresas prestadoras dos serviços para quem fossem apresentados os esclarecimentos sobre a prestação do mesmo, mas sem resultado.

Em razão do exposto, voto pela manutenção da glosa referente as despesas da TAS TECHCERT e SERENITY em razão da ausência de comprovação da veracidade das mesmas, em especial da natureza e essencialidade do serviço prestado.

Da glosa as despesas pagas a SOLUTION PROCESS TECNOLOGIA CORPORATIVA LTDA no mês de janeiro/2010 e dos dividendos recebidos (A.3).

Observa-se do TVF que, com exceção do mês de janeiro/2010, a fiscalização entendeu como comprovada todas as despesas pagas a SOLUTION PROCESS TECNOLOGIA CORPORATIVA escrituradas no livro-caixa do RECORRENTE, tendo em vista que foram apresentados: (i) contrato de prestação de serviços de processamento de dados, (ii) 11 notas fiscais de prestação dos serviços, (iii) comprovação das transferências bancárias (TED) do RECORRENTE para empresa, (iv) e cópia autenticada do registro de empregados da SOLUTION.

Em relação ao mês de janeiro, assim alegou a autoridade fiscalizadora (fls. 37):

49 Como se vê. RAINEY não apresentou documentação hábil e idônea para comprovar a veracidade das despesas com a SOLUTION do mês de janeiro de 2010, no montante de R\$61.000,00. escrituradas no livro caixa, motivo pelo qual promove-se a glosa.

O valor de R\$ 61.000,00 glosado em janeiro/2010 é representado por 3 pagamentos no livro caixa, conforme tabela elaborada pela fiscalização (fls. 36):

Valores Pagos por Rainey		Nota Fiscal			
Data	Valor	Data	Nº	Valor	Lançamento/FL Livro Caixa
22/01/10	21.000,00		Não Apresentada		3514/5
29/01/10	20.000,00		Não Apresentada		3515/7
29/01/10	20.000,00				

Como dito no tópico anterior, compartilho do entendimento de que a nota fiscal é um documento relevante para comprovar a veracidade do dispêndio; e a sua ausência pode ser suprida quando existam outros documentos que permita identificar (i) o adquirente e/ou o beneficiário, (ii) o valor, (iii) a data da operação e (iv) a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Em princípio, verifica-se do contrato de fls. 79/82 que, apesar de inexistir nota fiscal para o mês de janeiro/2010, o mesmo está dentro do período contratado.

Como exposto, a fiscalização não questionou a natureza do serviço prestado, limitando-se a efetuar a glosa dos R\$ 61.000,00 em razão da ausência das notas fiscais. Contudo, em suas razões de defesa, o RECORRENTE apresentou o comprovante das 3 TEDs efetuadas na ocasião para o pagamento da despesa (fls. 3679/3680 – PDF2 fls. 785/786), as quais estavam condizentes com as informações prestadas em seu livro caixa (fls. 3681/3682 – PDF2 fls. 787/788) e no livro contábil da empresa SOLUTION (fl. 3683 – PDF2 fls. 789).

Neste sentido, entendo que os documentos acima atestam o efetivo desembolso do valor de R\$ 61.000,00 para a SOLUTION no mês de janeiro/2010. Portanto, entendo como comprovada referida despesa, devendo a sua dedução ser reestabelecida.

Quanto à dedução dos montantes recebidos pelo RECORRENTE da SOLUTION PROCESS a título de distribuição de lucros e dividendos (R\$ 308.500,00), entendeu a autoridade fiscalizadora que este valor não poderia ser deduzido, pois não seria necessário a manutenção da fonte produtora e percepção da renda do RECORRENTE.

Inferre-se do TVF que a *ratio essendi* do lançamento foi o fato do RECORRENTE ter lucrado com uma despesa deduzida por ele mesmo. Na visão da fiscalização, não haveria propósito negocial com a participação societária do RECORRENTE na empresa, que não fosse a intenção do RECORRENTE de movimentar recursos para economizar tributos.

Sobre o tema, acredito serem bastante esclarecedoras as disposições sobre distribuição disfarçada de lucros, contida no art. 464 e seguintes do RIR/99, abaixo transcrito:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

[...]

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

[...]

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

[...]

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

Caso o presente lançamento fosse para aferição do Lucro Real de pessoa jurídica, caberia ao contribuinte, para evitar a glosa dos valores, a prova de que a relação comercial se deu em estrita condições de mercado, assim entendidas como as condições pela qual a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Isto porque, a realização de transações comerciais entre partes relacionadas não é proibida pela legislação, mas não pode haver vantagem de uma parte em detrimento da outra, tampouco em detrimento do fisco.

No presente caso, diferentemente do que concluiu a fiscalização, entendo que o simples fato do RECORRENTE ser sócio da SOLUTION PROCESS não implica em ausência de propósito negocial na relação, bem como na glosa imediata de todos os valores que lhe foram pagos ao título de distribuição de dividendos. Caberia à fiscalização evidenciar a não prestação do serviço para efetuar a glosa da despesa.

Ou seja, não poderia realizar a glosa exclusivamente pelo fato de o contribuinte ser sócio da empresa prestadora de serviço e ter recebido dividendos da mesma, pois é uma situação não prevista em lei.

Em princípio, não existe na legislação de regência nenhum dispositivo que vede que o RECORRENTE atue da maneira que lhe for mais lucrativa, o que compreende a possibilidade dele constituir empresas para prestar os serviços necessários a execução das atividades do 2º Cartório de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica de Maceió/AL.

Em segundo lugar, não ficou comprovado durante a fiscalização que os valores pagos pelo RECORRENTE à empresa SOLUTION PROCESS estavam destoantes do valor de mercado, ou eram diferentes daqueles que o RECORRENTE contrataria com terceiros. Neste tema, destaco que diferentemente do que é aplicado para as pessoas jurídicas, no caso das pessoas físicas inexistente presunção legal que determina a inversão do ônus da prova, razão pela qual caberia a fiscalização comprovar a inexistência de condições comutativas no contrato firmado, havendo favorecimento da SOLUTION PROCESS em detrimento do fisco.

Em razão do exposto, entendo que o simples recebimento de dividendos, desacompanhado de provas de que a contratação se deu fora dos parâmetros de mercado, ou de que o serviço não tenha sido prestado de fato, não é motivo suficiente para ensejar a glosa das despesas, por ausência de fundamentação legal neste sentido.

Da glosa de DESPESAS DIVERSAS (A.4).

Em suas razões recursais, no que se refere à infração A.4, o RECORRENTE apenas alega que *“apresentou vários comprovantes de pagamentos das referidas despesas, as quais são indispensáveis ao exercício de suas atividades visto que se tratam de aquisições de matérias de expediente, pagamento de selos de autenticidade, dentre outros”*. Afirmou, também, o seguinte (fl. 3771 – PDF2 fl. 877):

Como exemplo destas despesas está a aquisição de selos de autenticidade ao Fundo Especial para o Registro Civil de Alagoas - FERC/AL que, sem dúvidas, são fundamentais ao exercício das atividades do 22 Cartório de Títulos e Documentos de Maceió. Além dos comprovantes de pagamentos já acostados, apresentam-se de forma complementar os recibos anexos (DOC.01) nos valores de R\$ 2.250,00 (dois mil e quinhentos reais) e R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) solicitadas pela fiscalização e que servem para arrematar as equivocadas glosas destas despesas.

Contudo, de acordo com o TVF, o valor de R\$ 19.533,68 foi glosado por falta de documentação comprobatória da despesa. Como já dito acima, a legislação tributária não confere aos recibos e notas fiscais valor probante absoluto, podendo a fiscalização exigir elementos adicionais de prova que demonstrem a efetividade do pagamento e da realização do serviço.

No presente caso, a fiscalização considerou todas as notas fiscais apresentadas pelo RECORRENTE (exceto aquelas expressamente apontadas como inidôneas). No entanto, não foram apresentadas as notas fiscais das despesas diversas no valor de R\$ 19.533,68 (representada por um total de 9 pagamentos escriturados no livro caixa).

Conforme exposto, a ausência da Nota Fiscal poderia ser suprida por outros documentos que permita identificar (i) o adquirente e/ou o beneficiário, (ii) o valor, (iii) a data da operação e (iv) a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

No entanto, ao contrário do que fez para comprovar outras despesas glosadas (por exemplo, aquelas pagas à SOLUTION PROCESS, quando apresentou a demonstração das TEDs realizadas – infração A.3), o RECORRENTE não trouxe aos autos documentação comprobatória da efetividade do pagamento, não podendo tal força probante ser conferida aos meros recibos apresentados.

Em razão do exposto, entendo que deve ser mantida a glosa de R\$ 19.533,68 relativas às despesas diversas (infração A.4).

Do Efeito Confiscatório da Multa Isolada e da sua Cumulação com a Multa de Ofício

Neste tópico, entendo que não merecem prosperar as alegações do contribuinte.

Conforme exposto no TVF, a multa isolada é decorrente do fato de a RECORRENTE ter declarado (e confirmado) o recebimento de valores provenientes de pessoas físicas, no ano de 2010, mas não ter recolhido o respectivo imposto mensal através do carnê-leão.

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

Lei nº 9.430/96 (conforme redação após a Lei nº 11.488/2007)

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;

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.

Esclareça-se que a jurisprudência tem encaminhado no sentido de não ser possível a cumulação da multa isolada e da multa de ofício de 75% antes da edição da Lei n.º 11.488/2007. É que antes de tal alteração legislativa, ambas tinham como fundamento o mesmo dispositivo legal; daí porque se conclui não ser possível a aplicação de ambas cumulativamente.

Contudo, a Lei n.º 11.488/2007 distinguiu os dispositivos que previam a multa isolada e a multa aplicada em razão do lançamento de ofício. Por tal razão, em relação aos fatos geradores ocorridos após a publicação da referida lei (15/06/2007), é possível a cumulação das penalidades.

Neste sentido, cito a recente Súmula CARF n.º 147, aprovada por este E. Sodalício em sessão plenária do dia 03/09/2019 e publicada no DOU do dia 10/11/2019:

Súmula CARF n.º 147

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 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%).

Assim, somente antes da Medida Provisória n.º 351/2007 não era possível a cumulatividade das multas. Após tal alteração legislativa, as multas podem ser exigidas em conjunto.

Portanto, é devida multa isolada de 50% sobre o valor do imposto mensal quando o contribuinte pessoa física, sujeito ao pagamento do imposto de renda mensal (carnê-leão), deixa de recolher o valor do tributo devido no mês. Tal penalidade é devida mesmo nos casos em que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Sendo assim, verifico que não há motivos que justifique o afastamento da multa isolada, pois tal penalidade decorre de expressa previsão legal, não sendo possível a sua não aplicação pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, como determina o art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Ademais, alega o contribuinte, de forma genérica, que a multa aplicada possui caráter confiscatório. Não se pode admitir os argumentos do RECORRENTE.

Não cabe à Administração Pública discutir a constitucionalidade de lei vigente. Tal missão, de vulto dentro de um Estado Democrático de Direito, é reservada ao Poder Judiciário, consoante as disposições dos artigos 101 a 103 da Carta Magna.

Nesse sentido, impende esclarecer que não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno (Portaria MF nº 343, de 2015), a saber:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

É nesse sentido a Súmula CARF nº 2:

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

Não é outro o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134) sobre a matéria:

"(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada."

Deste modo, considerando que o art. 44, inciso II, alínea "a", com redação dada pela Lei nº 11.488/2007 autoriza a concomitância da multa isolada com a multa de ofício, entendo por negar provimento aos argumentos do RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para cancelar as glosas relacionadas à infração A.3 (valores pagos à SOLUTION PROCESS TECNOLOGIA CORPORATIVA LTDA.), devendo ser reestabelecida a dedução de R\$ 369.500,00 no livro caixa.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim