



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.723866/2015-17
ACÓRDÃO	2402-013.007 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ PAES FONSECA DE MACHADO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

PEDIDO DE NULIDADE. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

As normas sobre o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF tratam da execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não possuindo o condão de restringir a competência do AFRFB designado para fins de constituição do crédito tributário.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Somente são dedutíveis as despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração e encargos com terceiros com vínculo empregatício. Compete ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea que a despesa pleiteada se enquadraria no conceito de necessidade previsto na Lei.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVA. ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações desprovidas de comprovação efetiva de sua materialidade não são suficientes para ilidir a autuação fiscal.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANO-BASE 2010. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/1995, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sendo, esta, a inteligência da Súmula CARF nº 4

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal se refere a tributo e é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, "c", CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada na forma da legislação superveniente, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 18ª Turma da DRJ/RJO, consubstanciada no Acórdão 12.81-472 (p. 1.892), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 03) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas do livro caixa e (ii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Foi aplicada multa qualificada de 150% em relação à parte das deduções consideradas como indevidas pela Fiscalização.

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 1.851), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

(i) excesso de prazo para a lavratura do auto de infração;

(ii) legalidade das deduções referentes aos valores pagos à Consulticart, à Ged System Soluções LTDA, despesas com materiais para o cartório (despesas de capital), despesas com correios e das despesas consideradas como não necessárias pela fiscalização;

(iii) impossibilidade de aplicação da multa isolada (por falta de recolhimento do carnê-leão) de forma cumulativa com a multa de ofício;

(iv) improcedência da multa qualificada aplicada; ofensa aos princípios da proporcionalidade e do não confisco; e

(v) improcedência da Taxa SELIC aplicada.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 12.81-472 (p. 1.892), conforme ementa abaixo reproduzida:

PEDIDO DE NULIDADE. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

As normas sobre o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF tratam da execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não possuindo o condão de restringir a competência do AFRFB designado para fins de constituição do crédito tributário.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Somente são dedutíveis as despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração e encargos com terceiros com vínculo empregatício. Compete ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea que a despesa pleiteada se enquadraria no conceito de necessidade previsto na Lei.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Tais penalidades estão previstas na legislação tributária e devem ser aplicadas nos moldes em que a norma legal determina.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação tributária quando restar comprovado nos autos o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto de renda devido.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

JUROS DE MORA.

A partir de 01/04/1995, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sendo cabível sua utilização, por expressa disposição legal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 255), reiterando *ipsi litteris* os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas do livro caixa e (ii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando *ipsi litteris* os termos da impugnação apresentada, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos:

(i) excesso de prazo para a lavratura do auto de infração;

(ii) legalidade das deduções referentes aos valores pagos à Consulticart, à Ged System Soluções LTDA, despesas com materiais para o cartório (despesas de capital), despesas com correios e das despesas consideradas como não necessárias pela fiscalização;

(iii) impossibilidade de aplicação da multa isolada (por falta de recolhimento do carnê-leão) de forma cumulativa com a multa de ofício;

(iv) improcedência da multa qualificada aplicada; ofensa aos princípios da proporcionalidade e do não confisco; e

(v) improcedência da Taxa SELIC aplicada.

Considerando que tais argumentos de defesa em nada diferem daqueles apresentados em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

Alegação de Nulidade - Prazo do Procedimento Fiscal - Mandado de Procedimento Fiscal

O contribuinte aduz a nulidade do lançamento sob o argumento de que teria ocorrido excesso de prazo para a lavratura do Auto de Infração, com início em 26/08/13 e término em 07/10/15. Diz que a atividade do lançamento é vinculada, devendo seguir os procedimentos e trâmites legais sob pena de nulidade e que o Código Tributário Nacional determinaria prazo máximo para conclusão dos trabalhos no início da fiscalização (art. 196 do CTN).

Informa o sujeito passivo que o procedimento de fiscalização teve mais de 24 meses de duração, quando o próprio Mandado de Procedimento Fiscal estabeleceu o prazo de até 20/12/13.

É de se esclarecer que o autuado está completamente equivocado em seus argumentos. Primeiramente cabe salientar que o prazo limite para a constituição do crédito tributário está previsto no Código Tributário Nacional - CTN, art. 150, §4º e também no art. 173, I.

Portanto, como o contribuinte tomou ciência do lançamento em 07/10/15, conforme fl. 1.839, não ocorreu a decadência, estando o Auto de Infração dentro do prazo legal, não existindo qualquer mácula no fato de o procedimento fiscal ter transcorrido por 24 meses como dito pelo defendente.

Ademais, o citado art. 196 do CTN em nenhum momento cria uma limitação de tempo ao auditor fiscal, mas trata mais especificamente de prazo para que o fiscalizado apresente resposta numa eventual intimação por parte da autoridade tributária e não de um limite temporal para que o auditor encerre os seus trabalhos. Tal norma se refere às diligências que são desenvolvidas durante o procedimento fiscal que não podem, obviamente, ficar em aberto eternamente, sendo necessário que se conceda um prazo razoável e específico para cada caso.

O contribuinte alega o período no qual ficou sujeito ao procedimento fiscal, mas talvez tenha se esquecido da quantidade de vezes em que a fiscalização teve que intimar e reintimar tanto o autuado como também as empresas envolvidas, sem que tenha ocorrido uma resposta rápida ou alguma satisfação às respectivas intimações.

Inclusive, após oito meses do início da fiscalização, o sujeito passivo não tinha apresentado o livro caixa devidamente escriturado.

O AFRFB - Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil possui competência prevista na Lei para constituir o crédito tributário mediante o lançamento, como poderá ser verificado mais adiante.

Importa agora aprofundarmos no âmago da questão, ou seja, na legislação que confere ao Auditor Fiscal toda a sua prerrogativa.

Impõe-se analisar a competência da Autoridade Administrativa, no que tange às atividades relacionadas à constituição do crédito tributário, destacando-se,

primeiramente, o conteúdo do art. 142 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único:

“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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Do conceito legal expresso no citado artigo, depreende-se que o lançamento é indelegável e privativo da autoridade administrativa devidamente investida nessa competência.

O Decreto nº 6.641/2008, expressamente estabelece a competência em caráter privativo do Auditor-Fiscal da Receita Federal para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário,

(...)

Por outro lado, do parágrafo único do art. 142 do CTN, extrai-se que o lançamento deve ser presidido pelo princípio da legalidade, além de constituir-se num dever indeclinável, uma vez constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

Os arts. 194 e 195 do CTN, que tratam da Administração Tributária e, especificamente, da atividade de fiscalização, dispõem:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

(...)

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Destarte, escapa ao bom senso qualquer argumento tendente a querer limitar o direito baseado em Lei Complementar que garante ao servidor investido no cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, o poder e a competência de fiscalizar os tributos de sua alçada.

As normas sobre o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF tratam apenas da forma de execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições

administrados pela Receita Federal do Brasil, não possuindo o condão de restringir a competência do Auditor Fiscal designado para fins de apuração e constituição do crédito tributário.

Então, possível extrapolação no período do MPF, não acarretaria qualquer defeito ao procedimento fiscal devidamente lastreado na Lei, não sendo o prazo do MPF meio hábil para restringir os trabalhos da autoridade tributária, estando o auditor fiscal sujeito ao prazo de decadência disposto no CTN, como já relatado acima.

Desse modo, comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa

A autoridade tributária apurou dedução indevida de despesas de livro caixa do ano-calendário de 2010, como descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 14 a 49.

Diz o contribuinte que o auditor teria informado que foram repassados R\$ 1.293.911,66 à Consulticart, empresa que assessora o Cartório na conservação e manutenção do maquinado, bem como no fornecimento de software de gestão. Segundo o atuado o Fisco teria apresentado um enredo como se o impugnante fizesse uso daquela empresa como meio de "esquentar" dinheiro oriundo de atividade ilícita, fato em nenhum momento demonstrado. Diz que a relação com a citada empresa teria incrementado o lucro do contribuinte.

Continuando, o sujeito passivo informa que em 2007, teria sido procurado por Cristian (antigo sócio do Portal de Documentos) e Alexandro (antigo sócio da Consulticart) oferecendo um serviço denominado Registro Eletrônico de Notificações cujo valor a princípio seria de R\$ 3,20 por registro e o cartório repassaria à Consulticart R\$ 0,98 por oferecer o suporte técnico necessário ao serviço, com exclusividade, e por ter trazido a ideia e o cliente.

Diz o defendente que no início, o volume de registros eletrônicos teria sido pequeno, mas cresceu ao longo dos meses e chegou a proporcionar um aumento de quatro vezes o faturamento mensal do cartório, tendo seu auge em 2010. Hoje o cartório continua realizando tais registros eletrônicos, mas houve uma redução significativa e atualmente repassa à Consulticart o valor de R\$ 0,14 por registro.

O interessado afirma que as notas fiscais e os comprovantes de transferência foram todos devidamente apresentados, com a análise dos extratos bancários, livros caixa e diário da Consulticart, demonstrando que os valores teriam sido repassados, não existindo qualquer artifício para diminuir tributação.

Argumenta que teria ocorrido um equívoco nas notas fiscais ao apresentarem no campo objeto a expressão: "manutenção de máquinas", pois todas as notas emitidas pela Consulticart, segundo o contribuinte, sempre possuem este tipo de

descrição, inclusive para outros cartórios, mesmo em se tratando de fornecimento de outros serviços, como ocorreu no presente caso.

Neste momento é preciso salientar que a legislação tributária autoriza a dedução de livro caixa com despesas que são indispensáveis para manutenção da fonte produtora. Entretanto, o que se observa, geralmente, é que o contribuinte, até mesmo por ignorância ou ingenuidade, entende que pode se beneficiar do desconto de qualquer despesa que tenha assumido, mas não é isso que a Lei dispõe e nem existe base na jurisprudência para tal feito.

(...)

O contribuinte é oficial do Cartório do 4º Ofício de Registro de Títulos e Documentos de Maceió.

A empresa Consulticart - Comércio e Serviço em Informática Ltda. foi diligenciada, bem como a empresa Ged System Soluções Ltda., mas essa última não foi encontrada em seu domicílio tributário.

O contribuinte declarou como despesa de livro caixa 91,27% do total de rendimentos recebidos de pessoa física e do montante de R\$ 3.667.265,46 de despesas, 81,27%, ou seja, R\$ 2.980.727,65 foi informado como tendo sido pago a uma única empresa, a Consulticart.

É de se frisar que algumas notas fiscais emitidas pela empresa Consulticart, como as apontadas nas fls. 22 a 24, foram aceitas pela fiscalização.

Entretanto, cabe esclarecer que esta instância julgadora entende que apenas as despesas apontadas na norma legal supracitadas são passíveis de dedução, como as despesas de custeio necessárias à manutenção da fonte produtora.

Então, programas de computador comprados ou alugados são aplicações de capital, pois possuem vida útil superior a um ano, não se enquadrando como despesas de custeio.

Mas como não compete à DRJ agravar o lançamento, não serão retirados do rol de despesas do livro caixa os valores já acatados pela fiscalização.

Analisando-se o processo, verifica-se que de fato quase a totalidade das deduções indevidas apontadas no tópico II.1.1 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 36 a 39, foram implementadas pelo impugnante de forma intencional, sabendo da inviabilidade daquelas deduções, pois o contribuinte não logrou comprovar nenhuma delas.

Como bem colocado pela fiscalização, ao contrário de outros lançamentos no livro caixa, os históricos relativos à empresa Consulticart, continham a seguinte informação: "pago neste mês à Consulticart, conforme boleto", não havendo qualquer menção a notas fiscais ou comprovantes de pagamentos.

Segundo à fiscalização, a citada empresa também foi intimada a apresentar documentação que pudesse embasar aquelas despesas, entretanto, dos

documentos anexados ao processo, nenhum deles possuía alguma relação com as mencionadas despesas. As notas fiscais e livros contábeis que foram apresentados à autoridade tributária não tinham qualquer vínculo com os lançamentos em comento.

Andou bem a autoridade tributária ao afirmar que fazer um lançamento indevido, sem lastro em documentos hábeis, poderia até ser considerado um descuido.

Contudo, ao terem sido praticado dez lançamentos nesses moldes, perfazendo um montante de R\$ 1.678.106,26, demonstra a intenção dolosa do contribuinte.

As notas fiscais da citada empresa estão entre os diversos documentos de fls. 119 a 1.758, nas quais também constam recibos de papelaria, transferências bancárias, duplicata de empresa de segurança, nota fiscal emitida por empresa que vende material cirúrgico, documentos emitidos por empresa de jardinagem, entre outros.

Portanto, em razão do exposto acima, não há como aceitar os gastos apontados no item II.1.1 do citado Termo, já que aquelas despesas não foram comprovadas.

Percebe-se às fls. 39 a 41, que também foram desconsideradas despesas de manutenção em informática em face da mesma empresa acima mencionada, contudo, neste caso, foram até apresentados documentos que poderiam lastrear tais gastos (notas fiscais e depósitos bancários).

Todavia, a Consulticart não vinculou os serviços prestados às notas fiscais apresentadas e nem identificou quais teriam sido os funcionários que efetivamente poderiam ter prestado os serviços. A fiscalização intimou a empresa para justificar os funcionários que teriam praticado o suposto serviço, mas a mesma não produziu tal prova.

A fiscalização concluiu corretamente por ser inadmissível que o custo de manutenção dos equipamentos seja cinco vezes superior ao próprio valor de cada aparelho. A autoridade tributária chegou a fazer uma superavaliação do valor dos equipamentos de informática, chegando ao total de R\$ 266.240,05. Ocorre que o montante que teria sido pago para a manutenção desses aparelhos alcançou a enorme importância de R\$ 1.293.911,66, onde se infere que tal quantia nunca poderia ter sido paga em função da manutenção daqueles equipamentos.

Ademais, despesas a título de manutenção de equipamentos não podem ser deduzidas como gastos de livro caixa, tendo em vista que possuem a mesma natureza do bem principal, ou seja, uma aplicação de capital, não sendo despesa de custeio necessária à manutenção e percepção da fonte produtora.

Sendo assim, ficam mantidas as glosas dessas despesas relacionadas nas fls. 39 a 41.

O interessado pondera que foram glosados R\$ 126.534,15 relativos a digitalizações de processos realizados pela GED System Soluções que teria transformado em digitais centenas de livros de documentos.

Aponta também o autuado que a despeito da apresentação de nota fiscal e recibo de pagamento, o fiscal entendeu que seria necessário juntar também o comprovante de transferência bancária, estando o contribuinte em busca do mesmo que o trará assim que encontrar.

Entretanto, novamente não há como dar guarida ao contribuinte. Não obstante ter sido juntada ao processo a documentação supra, o fato é que a fiscalização intimou o sujeito passivo a comprovar o efetivo pagamento de tais notas fiscais, o que não foi praticado pelo impugnante.

Com fundamento no Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil, a autoridade tributária constatou que o sócio da GED System Soluções é o Sr. Marcello Quirino Costa da Silva que, por contingência, é justamente o contador do interessado. Além disso, também foi observado que até 11/10/12 o CNAE fiscal da empresa era, "preparação de documentos e serviços" e após essa data a razão social da empresa passou para RR Centro de Formação de Condutores Ltda. e o novo CNAE para "formação de condutores".

As despesas supostamente pagas àquela empresa estão na fl. 29 e seriam a título de digitalização e indexação de livros. A fiscalização tentou intimar a empresa por três oportunidades, mas não conseguiu, como pode ser observado no Termo de Verificação Fiscal, com o objetivo de que fossem apresentados os livros contábeis, comprovantes bancários ao contribuinte, relatório detalhado dos supostos serviços prestados e nome e CPF dos funcionários que teriam praticado tais serviços.

Tendo em vista que o impugnante furtou-se de produzir os elementos de prova acima mencionados, resta manter a glosa das despesas pleiteadas.

Neste momento é de vital importância diferenciarmos aqui os gastos que incrementam os lucros do contribuinte daquelas despesas necessárias e imprescindíveis para a manutenção da fonte produtora.

Os primeiros gastos dizem respeito a despesas tipo: lanches, supermercados, um hipotético plano de saúde de funcionário, alimentação, medicamentos, entre outros. Observa-se que esses gastos podem até contribuir de alguma forma para que haja um acréscimo no faturamento. Todavia, as despesas em questão em nenhum momento são indispensáveis para a manutenção da fonte produtora.

Diferentemente, no segundo caso, as despesas de custeio são necessárias para que a receita continue sempre ativa. Nesta situação temos, por exemplo, o aluguel do imóvel, a respectiva energia elétrica, o material de escritório com vida útil inferior a um ano (papel, caneta, lápis, etc), salários dos funcionários com vínculo empregatício, etc.

Percebe-se que nas duas situações as despesas ajudam de alguma forma nas receitas. Porém, o primeiro tipo de gasto acarreta um incremento no lucro, já o segundo trata-se de despesas indispensáveis para que a atividade profissional não

se interrompa, ou seja, são gastos necessários à percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

É curial destacar que para uma despesa ser dedutível, além de estar em conformidade com os preceitos legais, precisa ser escriturada e comprovada por meio de documentação hábil e idônea. Portanto, a simples escrituração por si só não dá o direito a sua dedução.

O sujeito passivo requer outras despesas como a seguir:

* Material de escritório - despesas de capital: foram glosadas despesas com materiais e eletrônicos no valor de R\$ 11.981,64. O auditor teria considerado que deveriam ser deduzidas ao longo de cinco anos, não tendo levado em conta a dedução referente aos 20% relativos ao ano de 2010. Tais despesas não teriam sido utilizadas nos anos posteriores (2011/12/13/14), de modo que a glosa das partes referentes aos anos subsequentes apenas serviria para criar entraves burocráticos à utilização de dedução que lhe seria devida. Deste modo, requer as deduções indicadas no item B do Termo de Verificação Fiscal ou pelo menos proporcionalmente.

Não é demais voltar a ressaltar que a legislação em comento autoriza a dedução com despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração paga a terceiros desde que com vínculo empregatício.

Acrescente-se também que os gastos com bens móveis e imóveis não se enquadram como tal, sendo na verdade aplicações de capital que não podem ser deduzidas como despesas de livro caixa.

As aplicações de capital se referem a despesas com bens que possuem vida útil superior a um ano, ou seja, máquinas, equipamentos, móveis, imóveis, veículos, programas de computadores, aparelhos para segurança patrimonial, entre outros, sendo esses gastos não dedutíveis para efeito de despesas de livro caixa.

Ademais, todas as despesas com manutenção, conservação e reparo dos respectivos bens móveis e imóveis possuem a mesma natureza do bem principal e por consequência são indedutíveis por se tratarem de aplicações de capital e não de despesas de custeio.

Dessa forma, não é possível aceitar as despesas relacionadas nas fls. 30 e 31.

* Despesas com Correios: o Fisco teria dito que tais despesas seriam com beneficiário que não é o Cartório. Ocorre que para a prestação de notificações, por exemplo, o cartório se utiliza de tais serviços, pelo que em verdade é o real beneficiário de tais despesas, no valor total de R\$ 193,30.

Mais uma vez não há como abraçar a tese exposta pelo impugnante, tendo em vista que o mínimo que se exige é que a despesa esteja em nome do cartório para que possa ser analisada a possibilidade de sua dedução.

Ocorre que as despesas com Correios não estão em favor do Cartório, como, por exemplo, as de fl. 272. Assim, devem ser confirmadas as glosas de despesas como apontadas nas fls. 31 e 32.

* Despesas consideradas não necessárias: compra de plantas e papel de parede para decoração, insulfilm para o vidro da janela que inclusive gera economia de energia ao local, mensalidade junto à Anoreg (associação que defende os interesses dos cartórios) e painel para propaganda, no total de R\$ 5.193,00. Requer tais despesas por serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

No que concerne aos gastos supracitados, também não serão acatados, pois despesas com plantas, associação e propaganda não são indispensáveis à manutenção e percepção da fonte produtora. Observa-se que esses gastos podem até contribuir de alguma forma para que haja um acréscimo no faturamento. Todavia, as despesas em questão em nenhum momento são imprescindíveis para a manutenção da fonte produtora, não sendo possível aceitá-las.

Quanto ao papel de parede e insulfilm, os mesmos se referem à aplicação de capital, não representando despesas de custeio, como já esclarecido no presente julgamento, não cabendo a dedução como despesas de livro caixa.

* Despesas não comprovadas: será apresentada a relação dos referidos pagamentos que foram solicitados ao contador.

No que diz respeito aos gastos que o próprio contribuinte afirma não possuir comprovação, não existe outra hipótese se não a de corroborar a glosa praticada, haja vista que somente são passíveis de dedução as despesas provadas nos moldes em que a legislação tributária impõe.

Importa ainda comentar sobre a tentativa do contribuinte em abater gastos relacionados a pagamentos de tributos, como o carnê-leão. Não há qualquer sentido querer deduzir o citado recolhimento de imposto, pois agindo assim o sujeito passivo estaria recuperando parte do tributo na forma de despesa de livro caixa que é utilizada justamente para reduzir a base de cálculo do imposto de renda sujeito ao ajuste anual.

O carnê-leão possui um campo próprio na declaração de ajuste para o seu abatimento que se encontra após a apuração do imposto devido. Então, não há que se cogitar em sua dedução como despesa de livro caixa.

Por conseguinte, considerando tudo o que foi acima relatado, não há como acatar o pleito do impugnante.

Sendo assim, em obediência às normas legais vigentes, deve ser mantida integralmente a dedução indevida de despesas de livro caixa na forma em que foi apurada no Auto de Infração.

Multa Isolada pela Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão, Multa de Ofício, Multa Qualificada e Confisco

O sujeito passivo, às fls. 1.859 a 1.861, contesta a cobrança da multa isolada, pois a mesma já estaria abrangida pela multa de 75%.

Às fls. 1.861 a 1.863, o contribuinte reclama da multa qualificada, já que a fraude não teria sido demonstrada. Diz que se nenhum ato foi praticado para enganar o Fisco, mas apenas a dedução considerada indevida, não haveria que se falar em multa de 150%. A fiscalização também não teria encontrado nada de anormal junto à empresa Consulticart, tendo essa empresa uma atividade regular também com outros cartórios.

Alega o interessado, nas fls. 1.863 a 1.867, que as multas seriam desproporcionais, violando o princípio do não confisco, cabendo o cancelamento das multas de 150% e 75%, devendo ser aplicado o percentual de 20%.

A multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão está prevista nos artigos 43 e 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/96 e a multa de ofício no artigo 44, inciso I e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com nova redação concedida pela Lei nº 11.488/07,

(...)

A norma legal mencionada é bem esclarecedora ao asseverar quais multas serão aplicadas nos casos de lançamento de ofício, ou seja, a multa de ofício de 75% pela declaração inexata, como também a multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal (carnê-leão), na forma do art. 8º da Lei nº 7.713/88, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Inclusive, não há como deixar de mencionar que o carnê-leão é uma antecipação do imposto de renda devido no ajuste anual, porém, uma antecipação obrigatória, acarretando a cobrança da respectiva penalidade caso o contribuinte decida pelo descumprimento da ordem legal.

A respectiva multa de ofício está determinada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com nova redação concedida pela Lei nº 11.488/07, a seguir transcrito:

(...)

A qualificação da multa de ofício se deu em razão do disposto no parágrafo 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que preceitua, in verbis:

(...)

De acordo com os autos e mais precisamente com fundamento no próprio Termo de Verificação Fiscal, restou demonstrado que quase a totalidade das deduções indevidas apontadas no tópico II.1.1 (supostas despesas junto à Consulticart) do citado Termo foram implementadas pelo impugnante de forma intencional, sabendo da inviabilidade daquelas deduções, conforme fls. 36 a 39.

Por exemplo, ao contrário de outros lançamentos, os históricos no livro caixa, relativos à empresa Consulticart, continham a seguinte informação: "pago neste

mês à Consulticart, conforme boleto", não havendo qualquer menção a notas fiscais ou comprovantes de pagamentos. A fiscalização deixou claro que em referência a esses lançamentos do item II.1.1, o impugnante não comprovou nenhum deles.

A citada empresa também foi intimada a apresentar documentação que pudesse embasar aquelas despesas, entretanto, dos documentos anexados ao processo, nenhum tinha alguma relação com as mencionadas despesas. As notas fiscais e livros contábeis que foram apresentados à autoridade tributária não possuíam qualquer vínculo com os lançamentos em comento.

De fato, como bem sublinhou a fiscalização, fazer um lançamento indevido, sem lastro em documentos hábeis, poderia até ser considerado um descuido. Contudo, ao terem sido praticados dez lançamentos nesses moldes, perfazendo um montante de R\$ 1.678.106,26, denota, ao menos em tese, uma nítida intenção de se eximir do tributo devido, sendo necessário manter a qualificação da multa.

De acordo com as fl. 39 a 41, também foram desconsideradas despesas de manutenção em informática em face da mesma empresa acima mencionada, contudo, neste caso, foram até apresentados documentos que poderiam lastrear tais gastos (notas fiscais e depósitos bancários).

Todavia, a Consulticart não vinculou os serviços prestados às notas fiscais apresentadas e nem identificou quais teriam sido os funcionários que efetivamente poderiam ter prestado os serviços.

A fiscalização concluiu corretamente que é inadmissível que o custo de manutenção dos equipamentos seja cinco vezes superior ao próprio valor de cada aparelho. A autoridade tributária chegou a fazer uma superavaliação do valor dos equipamentos de informática, chegando ao total de R\$ 266.240,05. Ocorre que o montante que teria sido pago para a manutenção desses aparelhos alcançou a enorme importância de R\$ 1.293.911,66, onde se infere que tal quantia nunca poderia ter sido paga em função da manutenção daqueles equipamentos.

Por essa razão, não há outra hipótese se não a de concluir que há fortes indícios de conluio entre o contribuinte e a empresa em questão, levando à correta qualificação da multa de ofício.

Cumpra aduzir que o preceito do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, não se destina ao aplicador administrativo da lei. Como norma programática, tal ordem se destina ao Poder Legislativo, que não pode desprezá-la quando da confecção das leis.

Já como norma proibitiva, o mesmo preceito está afeito ao controle de constitucionalidade, cujo exercício é de competência exclusiva do Poder Judiciário, não cabendo a esta instância administrativa de julgamento se pronunciar sobre tal matéria.

Então, se faz necessário cumprir o que a Lei determina, cabendo, então, corroborar as multas de ofício, isoladas e qualificadas, como descritas no procedimento fiscal.

(...)

Juros de Mora

O defendente, às fls. 1.867 e 1.868, contesta os juros de mora, solicitando que se altere para a correção da TR até a data da intimação do Auto de Infração e após os juros da poupança, respeitando o princípio da isonomia.

Porém, a aplicação da taxa SELIC encontra amparo na Lei nº 9.065, de 1995, que em seu artigo 13, estabelece que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Vale destacar que, em matéria tributária, a exigência de juros de mora com bases em taxas flutuantes aos níveis de mercado, além de não encontrar nenhum óbice de natureza constitucional, atua como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, como meio de fugir das taxas de mercado, utilize o expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias e, por conseguinte, de locupletar-se à custa do Erário.

Assim, a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC significa apenas uma adequação desses juros aos valores de mercado, uma vez que, com o intuito de se desindexar a economia, já foi abolida a cobrança da correção monetária.

O art. 161, *caput* e §1º, do CTN, estabelece *in verbis*:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”

O CTN não estabeleceu um limite máximo de 1% ao mês para os juros de mora, não cabendo tal interpretação da leitura do §1º acima transcrito. Tal dispositivo apenas determinou a taxa aplicável na falta de disposição expressa da lei. Como a Lei nº 9.065, de 1995, estabeleceu a SELIC como taxa de juros para o período em questão, não compete à autoridade administrativa contestar tal norma ou furtar-se de aplicá-la, em respeito ao artigo 142, parágrafo único, do CTN.

Em resumo, conclui-se que o CTN abre a possibilidade de a lei fixar a percentagem de juros de mora a ser aplicada aos créditos tributários não pagos no vencimento.

Apenas se a lei não dispusesse a respeito, a percentagem aplicada seria de 1% ao mês. Também nesse sentido tem se posicionado o Conselho de Contribuintes:

“JUROS DE MORA – TAXA REFERENCIAL DIÁRIA E SELIC - o CTN autoriza o legislador ordinário a fixar percentual de juros diverso daquele previsto no §1º do art. 161. (Acórdão nº 103-20066, 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Rel. Edson Vianna de Brito).”

Inexistindo até a presente data decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei que rege a utilização da taxa Selic como juros de mora, não cabe à autoridade administrativa abster-se de cumprir dispositivo legal vigente.

Dessa forma, deve ser ratificada a cobrança dos juros de mora.

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, cumpre destacar que, o Contribuinte não trouxe aos autos, seja em sede de impugnação, seja com o recurso voluntário apresentado, qualquer documento com vistas a comprovar suas alegações.

Como cediço, o contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Neste espeque, não tendo o Contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar as suas razões de defesa, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

Com relação à alegação de impossibilidade de ser aplicada a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de forma concomitante com a multa de ofício, cumpre destacar nos, nos termos do Enunciado de Súmula Carf nº 147, *somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).*

Neste espeque, tendo em vista que a cobrança da multa em análise se refere ao ano-calendário de 2010, nega-se provimento ao recurso voluntário.

Quanto à alegação recursal de que a multa de ofício ofende o princípio constitucional da “proibição do confisco”, insculpido no art. 150, inciso V, da Carta Republicana, esclarecemos que tal princípio é dirigido ao legislador, visando orientar a feitura da lei, que deve

observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

Por sua vez, a multa em questão está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que assim dispõe, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

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:

(...)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu

novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Desse modo, independente do seu quantum, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção do caso concreto à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66:

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

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

Com relação à multa qualificada, consoante os escólios do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-012.070, cumpre destacar que, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a redação supratranscrita.

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou tão somente o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, a nova lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, reduziu a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

No presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Conseqüentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Por fim, mas não menos importante, quanto às alegações de inconstitucionalidade e referentes à Taxa Selic, trazemos à baila os seguintes enunciados de Súmula deste Conselho:

Súmula CARF nº 2

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

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Lembrando que tais enunciados são de observância obrigatória no presente julgamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior