



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.720609/2018-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.530 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de março de 2024
Recorrente ZELIA DE OLIVEIRA LINS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

ANO-CALENDÁRIO: 2013,2014,2015

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA DO CITADO VÍCIO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PRELIMINAR . SÚMULA CARF Nº 28

A análise sobre a existência de crimes de sonegação fiscal é de competência exclusiva do Poder Judiciário. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. As decisões judiciais fazem coisa julgada às partes, não beneficiando, nem prejudicando terceiros.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº02

A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre alegações de ofensa a princípios constitucionais. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. INEFICÁCIA.

Alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem são inócuas e ineficazes para a formação da convicção do julgador.

PRÁTICA REPUTADA A TERCEIROS. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. CULPA *IN ELIGENDO*. CULPA *IN VIGILANDO*.

A responsabilidade pessoal do contribuinte não é afastada por alegados erros ou ilegalidades praticados em seu nome por terceiro, pois é seu o ônus de escolher criteriosamente esse terceiro (culpa *in eligendo*), e de cuidar, eficaz e permanentemente, da higidez do serviço por ele prestado (culpa *in vigilando*).

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA .CUMULATIVIDADE. PERÍODO POSTERIOR A MP 351/2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 147.

Nos termos da Súmula CARF n.º 147, 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%).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei n.º 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão de nº 06-64.321, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter o crédito tributário em litígio de R\$ 399.214,25 (trezentos e noventa e nove mil duzentos e quatorze reais e vinte e cinco centavos) (fl. 2), diante da verificação de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física; omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas; dedução indevida de despesas do livro-caixa; e, falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (Auto de Infração – fls. 03/50).

A Impugnação do sujeito passivo (fl. 3.777/3.805) contesta a imputação fiscal de crime de sonegação fiscal, destacando que os valores não recolhidos e os rendimentos não declarados seriam fruto de um equívoco da contadora, não havendo intenção dolosa por parte do contribuinte, que desconhecia os procedimentos tributários.

Além disso, argumenta-se que o lançamento fiscal é nulo devido ao cerceamento do direito de defesa e à violação do princípio do contraditório, uma vez que a intimação não foi acompanhada da documentação adequada, ferindo princípios constitucionais, como o da ampla defesa.

Outro ponto abordado na impugnação é a contestação das deduções indevidas de despesas pela autoridade fiscal, sendo que muitas delas foram comprovadas por recibos, boletos e transferências bancárias. Também é apontada a glosa indevida de despesas, inclusive com duplicação ou triplicação dos valores glosados, em vez de corrigir apenas os lançamentos repetidos.

A impugnação destaca, ainda, a indevida glosa de despesas relacionadas a equipamentos adquiridos para uso próprio e indispensáveis ao exercício profissional, que foram consideradas como custo de aquisição de ativo permanente pela autoridade fiscal, mesmo sem comprovação adequada de sua vida útil e conformidade com exceções fiscais.

Além disso, argumenta-se que a imposição de multa qualificada é improcedente, pois não houve dolo por parte da Recorrente sendo os erros decorrentes de equívocos da contadora.

Por fim, contesta-se a cobrança de multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF mensal obrigatório, argumentando a impossibilidade de cumulação entre a multa de ofício e a multa isolada. Em suma, a impugnação busca invalidar o lançamento fiscal e as penalidades associadas, destacando equívocos processuais e falta de fundamentação para as acusações de sonegação fiscal.

A Decisão de primeiro grau (fls. 3.858/3.876) negou provimento à Impugnação. A DRJ, após se debruçar sobre os motivos de irrisignação, prolatou acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013,2014,2015

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

Decisões administrativas e judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula Vinculante não

constituem normas gerais, de modo que estas decisões não têm aplicação para fora dos processos em que são exaradas e aquelas manifestações configuram meras opiniões sem eficácia vinculante.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA. SUMULA CARF Nº 2.

A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre alegações de ofensa a princípios constitucionais.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. INEFICÁCIA.

Alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem são inócuas e ineficazes para a formação da convicção do julgador.

PRÁTICA REPUTADA A TERCEIROS. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. CULPA IN ELIGENDO. CULPA IN VIGILANDO.

A responsabilidade pessoal do contribuinte não é afastada por alegados erros ou ilegalidades praticados em seu nome por terceiro, pois é seu o ônus de escolher criteriosamente esse terceiro (culpa *in eligendo*), e de cuidar, eficaz e permanentemente, da higidez do serviço por ele prestado (culpa *in vigilando*).

As penalidades devem ser aplicadas nos exatos moldes em que a norma legal determina, inexistindo ilegalidade no lançamento de duas multas, quando os respectivos fato gerador e base de cálculo são distintos.

MULTA QUALIFICADA. INCIDÊNCIA.

Constatada ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, incide multa de ofício qualificada, apurada por percentual duplicado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu voto, a autoridade julgadora refuta as alegações de ineficácia das jurisprudências citadas pela impugnante, destacando que estas não são consideradas normas complementares do Direito Tributário conforme estabelecido no Código Tributário Nacional. Também salienta a competência exclusiva do Poder Judiciário para questões constitucionais e rejeita a alegação de nulidade do lançamento fiscal devido a cerceamento de defesa, assim como as contestações das glosas de despesas, argumentando que a autoridade fiscal justificou cada glosa com base em motivos específicos relacionados à natureza das despesas e à insuficiência da documentação apresentada para justificá-las.

Por fim, o colegiado de piso vota pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão de Impugnação na data de 13/11/2018 (fl. 3.885/3.886).

No Recurso Voluntário apresentado em 12/12/2018 (fls. 3.889/3.914), a contribuinte reafirma as alegações da Impugnação acerca da não caracterização de crime para fins de representação fiscal para efeitos penais, uma vez que não ocorreu fraude, falsificação material, utilização de documentos falsos, simulação, entre outros meios, bem como da nulidade

do auto de infração em virtude do cerceamento do direito de defesa (impossibilidade da Recorrente constituir prova de fato negativo). Argumenta serem indevidas as glosas de dedução de despesas; de despesas comprovadas através de documentos idôneos (Princípio da verdade material); de valores lançados em duplicidade, e de despesas com equipamentos.

Por fim, alegou da impossibilidade de aplicação da multa qualificada em virtude da ausência de dolo que configure sonegação fiscal, além da impossibilidade de cumulação da multa de ofício e multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Relator.

Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Do mérito

Da não caracterização de crime para fins de representação fiscal para efeitos penais

A Recorrente alega que não há fundamento para a lavratura da representação fiscal para fins penais sob a acusação de crime de sonegação fiscal, argumentando que os fatos encontrados pela autoridade lançadora resultaram de um mero equívoco da contadora responsável pelos lançamentos e que não houve dolo de sua parte na sua ocorrência.

No entanto, a análise sobre a existência de crimes de sonegação fiscal é de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme estabelecido na Portaria RFB n.º 3.182, de 2011.

Se a autoridade lançadora entender que os fatos apurados podem configurar crime, deve encaminhar o caso ao seu superior hierárquico, que poderá, se for o caso, remeter os autos ao Ministério Público Federal para decisão sobre o eventual processo judicial penal.

Além disso, de acordo com as normas estabelecidas no Decreto n.º 70.235, de 1972, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento têm competência limitada ao julgamento de processos de exigência de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em primeira instância, o que significa que essa autoridade não possui competência para analisar ou se pronunciar sobre as alegações da parte interessada neste aspecto.

Nesse sentido também a Súmula n.º 28 do CARF. Observe:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Da nulidade do auto de infração (cerceamento do direito de defesa e impossibilidade da autuada constituir prova de fato negativo)

A parte interessada alega a nulidade do lançamento fiscal devido a cerceamento de defesa, argumentando que não recebeu o auto de infração junto com a documentação de intimação, violando assim o princípio constitucional da ampla defesa.

No entanto, a autoridade contesta essa alegação, apontando a improbabilidade (fls. 3863 – 9.1) de a parte ter permanecido em silêncio diante da suposta ausência do documento e não ter protestado perante a autoridade administrativa antes de apresentar a impugnação ao lançamento.

Nesse sentido, conforme o sistema de repartição do ônus probatório estabelecido no Decreto nº 70.235/1972 e no Código de Processo Civil, cabe ao impugnante a prova do direito ou fato afirmado na impugnação, o que não foi demonstrado pela interessada, resultando na improcedência de sua alegação.

O artigo 59, do Decreto nº 70.235/72 elenca as hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal e, no caso, não vislumbro a presença de qualquer delas.

Ao que se vê do mensurado artigo, seriam nulos se os atos e termos tivessem sido lavrados por pessoa incompetente, o que não é o caso. Verifico, nestes autos que a autoridade lançadora demonstrou de forma elucidativa e incontroversa os motivos pelos quais foi efetuado o lançamento, observados os ditames do artigo 142 do CTN.

Complemento e saliento que os requisitos de validade do auto de infração e da notificação de lançamento previstos nos artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72 foram observados, razão pela qual improcede a arguição preliminar.

Glosa de dedução de despesas

Como se observa, a Recorrente contesta algumas das deduções de despesas feitas pela autoridade fiscal, alegando que esta fundamentou apenas com base na ausência da nota fiscal correspondente, além de ter glosado ambos os lançamentos por considerá-los duplicados, e também por não aceitar algumas despesas como custos operacionais, argumentando que deveriam ser tratadas como aquisições de ativos fixos. Tal fato, inclusive, foi apontado na decisão recorrida, sem que, no Recurso Voluntário, tenham sido apresentados elementos para afastar a omissão.

Face à irretocável fundamentação lançada no acórdão recorrido, valho-me dos seus exatos termos (art. 114, §12, I, do RICARF- Portaria MF 1634-23) para rechaçar as razões recursais da Recorrente sobretudo, no que concerne à glosa por falta de comprovação; glosa por lançamento em duplicidade e glosa por configurar-se aquisição de material permanente.

Veja-se o que decidido (fls. 3864 – 3871):

Glosa por falta de comprovação

10.1. Assim, contesta a interessada a glosa de diversas deduções de despesas que lançara em seu livro-caixa afirmando que a autoridade lançadora aceitaria como comprovação apenas as respectivas notas fiscais e não teria acatado a comprovação por meio de recibos, boletos e transferências bancárias.

10.1.1. Em tabelas que anexou ao final de sua impugnação, às folhas 3.384 e seguintes (doc. 04, "recibos sem NF") e 3.841 e seguintes (doc. 05, "duplicidade"), ela lista as glosas a que se refere, que configurariam, respectivamente, glosa por falta de apresentação de notas fiscais e glosa de todas as despesas lançadas em duplicidade.

10.1.2. No que se refere à alegada glosa de despesas apenas porque não teriam sido comprovadas exclusivamente por notas fiscais, constata-se que, diferentemente do que afirma a interessada, cada glosa decorreu de específicos motivos, atinentes à natureza das despesas e à insuficiência da documentação apresentada para justificá-las, conforme firmou a autoridade lançadora, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 35 a 37). Assim:

[...] para a melhor compreensão da análise das despesas pleiteadas pelo contribuinte e consideradas pela fiscalização como não dedutíveis escrituradas no livro caixa do ano ora analisado, as mesmas foram anotadas para glosa de acordo com os normativos abaixo, que estão acompanhados dos respectivos códigos. Tais despesas foram discriminadas na tabela (planilha) denominada "Livro Caixa Despesas registradas", a qual é parte integrante do presente termo.

Planilha de (fls. 3.864/3.865)

[...]

10.1.3. Assim, apesar de a interessada afirmar que as glosas que elencou no rol de folhas 3834 e seguintes decorreriam do fato de ela não ter apresentado as respectivas notas fiscais, verifica-se, à vista dos dados apontados pela autoridade lançadora na planilha "Livro caixa-Despesas Registradas" (fls. 60 e seguintes), que cada uma daquelas glosas decorreu de diversos motivos além da falta de comprovação idônea. Veja-se, por exemplo, as motivações fiscais para algumas das glosas contestadas pela interessada:

i) a despesa referida no item 135 da tabela "Recibo sem NF" feita pela interessada à folha 3.834, no valor de R\$ 2.901,60, não foi glosada porque a interessada apresentou recibo para comprová-la, mas porque a interessada apresentou recibo sem assinatura e porque a autoridade constatou as irregularidades de código A, D, G e Q, o que significa, conforme referido acima:

- documento encontrado - boleto ou similar, incluindo recibo - não tem documento fiscal associado, estando em desacordo com a legislação, portanto não devendo serem aceitos para dedução, havendo inclusive o risco de duplicidade com eventual escrituração de documento fiscal, caso existente (A);

- documento apresentado não é idôneo e/ou válido, citando-se como exemplos recibo sem assinatura ou sem identificação do emitente e ou adquirente, ou documento bancário sem dados completos, ainda que haja pagamento, porquanto não se define efetivamente quem realizou a despesa (D);

- documento sem pagamento ou pagamento não comprovado (por exemplo, indicado à mão como realizado via internet sem comprovante), ou documento bancário ilegível; ainda situação em que o comprovante de pagamento aponta ter sido realizado por terceiro, ou seja, a contribuinte não teria assumido a despesa (G);

- despesa não provada como dedutível, citando-se como exemplo curso sem indicar que efetivamente é necessário para exercer a profissão (Q).

ii) as despesas referidas nos itens 154 e 165 da tabela "Recibo sem NF" feita pela interessada à folha 3.834, nos valores de R\$ 4.326,00 e R\$ 3.441,00, não foram glosadas porque a interessada apresentou boletos para comprová-las, mas porque a interessada apresentou boletos sem nome do fornecedor e porque a autoridade constatou as irregularidades de código A, L e Q, o que significa, conforme referido acima:

- documento encontrado - boleto ou similar, incluindo recibo - não tem documento fiscal associado, estando em desacordo com a legislação, portanto não devendo serem aceitos para dedução, havendo inclusive o risco de duplicidade com eventual escrituração de documento fiscal, caso existente (A);

- documento, por exemplo boleto, de fornecedor não identificado (L);

- despesa não provada como dedutível, citando-se como exemplo curso sem indicar que efetivamente é necessário para exercer a profissão (Q).

iii) a despesa referida no item 137 da tabela "Recibo sem NF" feita pela interessada à folha 3.834, no valor de R\$ 698,34, não foi glosada porque a interessada apresentou apenas um pedido para comprová-la, mas porque a autoridade constatou as irregularidades de códigos C e G, o que significa, conforme referido acima: - registro sem nenhum documento fiscal (ou outro que seja exigido de forma concomitante) encontrado (C); e

- documento sem pagamento ou pagamento não comprovado (por exemplo, indicado à mão como realizado via internet sem comprovante), ou documento bancário ilegível; ainda situação em que o comprovante de pagamento aponta ter sido realizado por terceiro, ou seja, a contribuinte não leria assumido a despesa (G).

10.1.4. Constata-se, assim, que são improcedentes as alegações da interessada neste ponto.

Glosa por lançamento em duplicidade

10.2. A interessada também alega que a autoridade fiscal, ao ter constatado haver lançamentos de uma mesma despesa em duplicidade e glosado os dois lançamentos, quando deveria ter glosado apenas um deles, apresentando uma tabela, às folhas 3841 e seguintes, relacionando as despesas que teriam sido glosadas por este motivo. Eis seus argumentos:

Acontece que, embora tenha havido duplicidade em alguns lançamentos - o que, vale ressaltar, tão somente ocorreu por evidente equívoco e descuido da contadora da Impugnante - o Auditor Fiscal simplesmente glosou todas as deduções realizadas sobre uma despesa e não apenas os valores repetidos.

Ou seja, as despesas que eram dedutíveis, por observarem as disposições do supracitado artigo 75 do RIR/99, foram indevidamente glosadas por evidente equívoco e descuido do Fiscal que, ao invés de apenas glosar os lançamentos de fato repetidos, glosou o valor por inteiro, conforme itens indicados em anexo (Doc. 05).

Tomamos como exemplo o item 138 da Planilha "Livro Caixa x Despesas Registradas", referente à despesa com a empresa DMR no mês de jan/2013. Na Coluna "Questionamentos", o Auditor informa: "Referência à emissão dez/2012; falta de documento fiscal (NF ou cupom legal fiscal); possível vínculo itens 127, 132 e 133 = Duplicidade."

No entanto, embora tenha reconhecido a duplicidade entre as despesas, o Fiscal erroneamente manteve a glosa em todos os itens, desconsiderando que a dedução da despesa em um dos itens era, de fato, devida.

O entendimento ora defendido pela Impugnante foi, inclusive, observado pelo Fiscal em algumas situações. Por exemplo, no item 142 da mesma planilha, referente à despesa com a empresa Geistlich Pharma do Brasil no mês de jan/2013, o Auditor informa na Coluna "Questionamentos" a existência de duplicidade com os itens 129 e 150. Mas, na Coluna "Análise após informação", ele afirma que: "em 16/10/2017 apresenta NF 25676 de de2/2012;

Para 2012 não apresentou nada e NF foi glosada; Já havia sido identificada situação, não alterada agora". Ou seja, verifica-se que, neste caso, embora tenha havia duplicidade entre os documentos, o Auditor, corretamente, apenas glosou uma NF e não todas, como fez nos itens indicados na planilha (Doc. 05).

10.2.1. Todavia, conforme a autoridade lançadora evidenciou em seu Termo de Verificação Fiscal, as glosas que decorreram de mera duplicidade de lançamento foram feitas unicamente no lançamento dúplice, mantendo-se o original, mas havia também despesas que foram glosadas porque, além de terem sido lançadas em duplicidade, elas não eram dedutíveis, como, por exemplo, aquelas relativas a mercadorias que foram devolvidas (fls. 38 e 41), ou pagas em exercício posterior ao fiscalizado (fl. 39), ou pagas por terceiros (fl. 41).

10.2.2. Vejam-se, por exemplo, as motivações fiscais para algumas das glosas contestadas pela interessada:

i) a despesa referida no item 148 da tabela "Duplicidade" feita pela interessada à folha 3.841, no valor de R\$ 10.618,00, não foi glosada porque havia duplicidade, mas porque, conforme consta na planilha feita pela autoridade lançadora às folhas 60 a 95, "em 16/10 (citado 2 vezes), o contribuinte vincula itens 146 e 148 com itens 158, 169, 182, 195, 204 e 214, indicando serem 2 NF gerando 7 boletos - MAS não comprova pagamento do sétimo - DUPLICIDADE com 2 NF com boletos - aceitos boletos com PGTO COMPROVADO" e porque a autoridade constatou as irregularidades de código F, G e H, o que significa, conforme referido na tabela de códigos transcrita mais acima:

- documento fiscal com pagamento indicado a ocorrer em boleto(s) (ou similar), com risco de duplicidade com eventual registro do documento fiscal e dois boleto(s) (F);

- documento sem pagamento ou pagamento não comprovado (por exemplo, indicado à mão como realizado via internet sem comprovante), ou documento bancário ilegível; ainda situação em que o comprovante de pagamento aponta ter sido realizado por terceiro, ou seja, a contribuinte não teria assumido a despesa (G);

- documento indica possibilidade de devolução/consignação, ou mesmo confirma que se trata de devolução (ou indica pagamento total ou parcial com crédito de devolução), havendo risco de duplicidade ou necessidade de estorno é preciso provar o valor efetivamente pago (H);

ii) a despesa referida no item 276 da tabela "Duplicidade" feita pela interessada à folha 3.841, no valor de R\$ 6.030,16, não foi glosada porque havia duplicidade, mas porque, conforme consta na planilha feita pela autoridade lançadora às folhas 60 a 95, "em 17/11/2017 apresenta um recibo único, de 06/11/2017, de assinatura sem a devida qualificação do signatário, que inclui valores de itens 276, 326, 390 e 449 (meses muito diferentes e distantes para único pagamento), e nenhum comprovante; APENAS a despesa efetivamente paga e no mês de pagamento pode ser deduzida - não aceita dedução da NF = sem prova que afasta risco de duplicidade e devolução" e porque a autoridade constatou as irregularidades de código E e G, o que significa, conforme referido na tabela de códigos transcrita mais acima:

- documento fiscal que não indica a forma de pagamento, havendo risco de duplicidade (E); e

- documento sem pagamento ou pagamento não comprovado (por exemplo, indicado à mão como realizado via internet sem comprovante), ou documento bancário ilegível; ainda situação em que o comprovante de pagamento aponta ter sido realizado por terceiro, ou seja, a contribuinte não teria assumido a despesa (G);

iii) a despesa referida no item 452 da tabela "Duplicidade" feita pela interessada à folha 3.841, no valor de R\$ 7.420,00, não foi glosada porque havia duplicidade, mas porque, conforme consta na planilha feita pela autoridade lançadora às folhas 60 a 95, constatou-se "pagamento; cupom tem outro número ilegível" e "não apresentou documento ou esclarecimento" e porque a autoridade constatou as irregularidades de código E, B, G, J e R o que significa, conforme referido na tabela de códigos transcrita mais acima:

- documento fiscal que não indica a forma de pagamento, havendo risco de duplicidade (E);

- foi encontrada duplicidade, e mesmo de multiplicidade, de registros, traduzindo-se em elevação indevida da dedução (B);

- documento sem pagamento ou pagamento não comprovado (por exemplo, indicado à mão como realizado via internet sem comprovante), ou documento bancário ilegível; ainda situação em que o comprovante de pagamento aponta ter sido realizado por terceiro, ou seja, a contribuinte não teria assumido a despesa (G);

- em relação ao documento foi encontrada diferença entre o valor registrado no livro caixa e o valor do efetivo pagamento, ou ainda entre a nota fiscal (NF) e o(s) boleto (s), ou outras diferenças a esclarecer conforme questionamento constante na tabela (J); e

- documento tem vínculo com outro(s), por exemplo boleto(s) e nota fiscal;

[...] Contribuinte deverá apresentar documento probatório e/ou dar declaração escrita (quando houver alguma divergência). sob as penas da lei, confirmando vínculos; Risco e provável duplicidade" (R).

10.2.3. Constata-se, assim, que também neste ponto são improcedentes as alegações da interessada.

Glosa por configurar-se aquisição de material permanente

10.3. Contesta também a interessada algumas glosas de despesas alegando que a autoridade lançadora indevidamente afirmou que configurariam aquisição de ativo permanente, porque os equipamentos adquiridos possuiriam vida útil acima de um ano, sem, todavia, comprovar essa alegada vida útil e sem considerar que a legislação permite que sejam lançadas como despesas as aquisições de equipamentos de valor inferior a R\$ 326,00, independentemente de sua provável vida útil. Eis como ela argumenta (fls. 3.794 e 3.795):

[...] o Auditor, erroneamente, glosou inúmeras despesas que a Impugnante havia declarado, conforme itens indicados na planilha em anexo (Doc. 06), referentes a equipamentos adquiridos para consumo próprio, indispensáveis ao exercício profissional da Autora, que é odontóloga.

O principal motivo apresentado pelo Auditor para desconsiderar as deduções das despesas com os mencionados equipamentos é de que eles possuíam vida útil acima de 01 (um ano) e, por isso, seriam considerados como custo de aquisição de ativo permanente, não sendo dedutíveis.

No entanto, não há qualquer comprovação nos autos do processo administrativo de que estes equipamentos possuem, de fato, vida útil superior a 01 (um) ano. O Auditor

apenas entendeu por bem alegar tal fato na planilha "Livro Caixa x Despesas Registradas", sem esclarecer no Relatório Fiscal como chegou a tal conclusão.

[...] Além disso, é imperioso ressaltar que o artigo 301 do RIR/99 prevê uma exceção para a não-dedutibilidade do custo de aquisição de bens do ativo permanente, in verbis:

[...]

Ou seja, quando se tratar de bens cujo valor unitário seja inferior a R\$ 326,00, o contribuinte poderá deduzir tal valor como despesa operacional, conforme exposto no julgado abaixo:

[...]

10.3.1. A interessada apresenta as glosas que contesta sob esse argumento na tabela denominada "Equipamentos", à folha 3.844, com os seguintes elementos:

...(planilha de fl. 3.870)

10.3.2. Todavia, a autoridade lançadora evidenciou em seu Termo de Verificação Fiscal que essas glosas não foram motivadas por simples arbitramento de prazo de vida útil dos bens adquiridos, mas ante a apuração de fatos que foram descritos na planilha "Livrocaixa-DespesasRegistradas" (fls. 60 e seguintes), a que se refere a interessada. E naquela planilha, com relação aos itens referidos neste passo pela interessada, temos que:

i) o item 219 foi glosado porque a autoridade constatou que no comprovante apresentado não era possível saber-se o valor pago, porque a interessada foi intimada a comprovar que o bem adquirido teria vida útil inferior a um ano, mas não o fez e porque também se constataram as irregularidades de códigos F, G e K, cujos significados podem ser vistos na tabela copiada no parágrafo 10.1.2 acima;

ii) os itens 233, 257, 265, 282, 298, 302 e 313, foram glosados porque, além de outros motivos, inerentes a cada um deles e referidos pela autoridade, a própria interessada expressamente reconheceu que eles tinham vida útil acima de um ano e que ela não os deveria ter lançado como despesa;

iii) o item 469 foi glosado por falta de apresentação de documento idôneo (nota fiscal ou recibo ou contrato) para comprovar sua aquisição, porque a título de comprovação de respectivo pagamento foi apresentado documento de transferência bancária para uma pessoa física e porque também se constataram as irregularidades de códigos A, G e Q, cujos significados podem ser vistos na tabela copiada no parágrafo 10.1.2 acima;

iv) o item 506 foi glosado por falta de comprovação do respectivo pagamento, porque a interessada foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre a dedutibilidade da despesa mas não o fez e porque também se constataram as irregularidades de códigos F, B, Q e R, cujos significados podem ser vistos na tabela copiada no parágrafo 10.1.2 acima;

v) o item 550 foi glosado por falta de comprovação do respectivo pagamento, porque a interessada foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre a dedutibilidade da despesa mas não o fez e porque também se constataram as irregularidades de códigos G, Q e R, cujos significados podem ser vistos na tabela copiada no parágrafo 10.1.2 acima;

vi) o item 590 foi glosado por falta de comprovação do respectivo pagamento, porque a interessada foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre a dedutibilidade da despesa mas não o fez e porque também se constataram as irregularidades de códigos F, B, Q e R, cujos significados podem ser vistos na tabela copiada no parágrafo 10.1.2 acima;

vii) o item 620 foi glosado por falta de comprovação do respectivo pagamento, porque a interessada foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre a dedutibilidade da despesa

mas não o fez e porque também se constataram as irregularidades de códigos A e K, cujos significados podem ser vistos na tabela copiada no parágrafo 10.1.2 acima;

viii) o item 734 foi glosado por falta de comprovação do respectivo pagamento, porque a interessada foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre a dedutibilidade da despesa mas não o fez e porque também se constataram as irregularidades de códigos E, G e K, cujos significados podem ser vistos na tabela copiada no parágrafo 10.1.2 acima;
e

ix) o item 761 foi glosado por falta de comprovação do respectivo pagamento, porque a interessada foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre a dedutibilidade da despesa mas não o fez e porque também se constataram as irregularidades de códigos A, D, G e Q, cujos significados podem ser vistos na tabela copiada no parágrafo 10.1.2 acima.

No Recurso Voluntário, a Recorrente se limita a repetir o teor das alegações apresentadas na Impugnação e rejeitadas conforme transcrição acima. Novamente, portanto, deixa de fazer prova daquilo que alega, e não consegue afastar as constatações da autoridade fiscal.

Portanto, tenho que a decisão recorrida deve ser mantida nesse ponto, eis que são improcedentes todos os argumentos da interessada atinentes às glosas de despesas promovidas pela autoridade lançadora.

Da multa confiscatória:

A Recorrente contesta o lançamento da multa qualificada, argumentando que não houve dolo de sua parte nos fatos apontados pela autoridade fiscal, atribuindo-os a erros da sua contadora.

No entanto, a autoridade fiscal fundamenta o lançamento da multa em uma série de irregularidades tributárias, incluindo omissão de rendimentos, registro de despesas sem documentos adequados, duplicidade de lançamentos e deduções de despesas não comprovadas. Além disso, destaca-se que a responsabilidade pela conduta da contadora é da própria interessada, e a ignorância das leis não é justificativa para o descumprimento das obrigações tributárias.

Para a aplicação da multa de ofício qualificada, é imprescindível que se configure como casos evidentes de intuito de fraude, conforme definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que seguem:

“Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”

Nesse sentido, é responsabilidade da autoridade fiscal, embasada nos arts. 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, desconsiderar a interposta pessoa, identificar o real sujeito passivo, revelar o fato gerador real da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, aplicando também a multa qualificada, nos termos preconizados pela Lei n.º 9.430.

Além disso, a autoridade fiscal ressaltou que essas irregularidades haviam sido constatadas para o ano-calendário de 2012, de que decorreu lançamento de ofício (processo 10480.729580/2017-75) mas se repetiram de forma sistemática nos anos-calendário objetos de fiscalização (2013 a 2015), de modo que se afastaria a hipótese de erro, e se configuraria uma prática reiterada, com o resultado, conhecido e esperado, de redução de base de cálculo e consequente redução indevida do imposto de renda devido.

Ademais, a autoridade fiscal destacou que a Recorrente fez deduções referentes a despesas não quitadas e a itens que não se enquadravam como despesas dedutíveis, como taxas e juros não pagos, itens listados como "brindes, bônus, similares", que não foram efetivamente desembolsados, e produtos devolvidos sem o devido ajuste na escrituração. Adicionalmente, a autoridade fiscal evidenciou que a Recorrente registrou despesas de forma duplicada e até triplicada, baseando-se no pedido, na fatura e nos recibos de pagamento dos produtos, ressaltando que tal prática não pode ser interpretada como involuntária, já que resulta na redução indevida do imposto devido, indo de encontro às normas tributárias.

Dessa forma, é adequada a aplicação da multa qualificada sobre os rendimentos omitidos, conforme previsto no inciso I, § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com as alterações da Lei n.º 11.488, de 2007 (multa qualificada).

Portanto, é adequada a aplicação da multa de ofício qualificada sobre os rendimentos omitidos, conforme previsto no inciso I, § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com as alterações da Lei n.º 11.488, de 2007 (multa qualificada).

Todavia, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502), a nova regra mais benéfica, prevista no artigo art. 8º da Lei 14.689/2023, deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, c do CTN, sendo reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Quanto à multa isolada, a jurisprudência do CARF amplamente tem admitido a aplicação da multa qualificada e a multa isolada, uma vez que as duas multas decorrem da constatação de dois fatos geradores distintos, quais sejam, (1) a inadimplência do recolhimento mensal do imposto no decorrer do ano-calendário (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, inc. II) e (2) a declaração inexata de despesas de que adveio indevida diminuição da base de cálculo do imposto na apuração anual e consequente falta de pagamento de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, inc. I).

Por fim, reforço que, nos termos da Súmula CARF n.º 147, 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

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento, tão somente para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, por força da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula