



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10530.001233/2004-27
Recurso nº 163.084 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.369 – 2ª Turma Especial
Sessão de 17 de junho de 2010
Matéria IRPF - Ex(s): 2000, 2001, 2002 e 2003
Recorrente MÁRCIO ROBERTO DE FREITAS SOUZA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

DILIGÊNCIA.

Considera-se não formulado o pedido de realização de diligência quando no requerimento não consta os motivos que justificariam a sua realização nem os quesitos que se pretende ver respondidos.

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

As matérias não contestadas expressamente na impugnação são consideradas incontroversas e o crédito tributário a elas correspondentes definitivamente consolidado na esfera administrativa.

DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO.

Somente são admissíveis como dedutíveis despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentem-se com a devida comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devidamente escrituradas no respectivo livro caixa.

LIVRO CAIXA. PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO. DEDUÇÃO.

Somente são dedutíveis como despesas de livro-caixa os pagamentos de remuneração a terceiros, pessoas físicas, quando comprovado o vínculo empregatício.

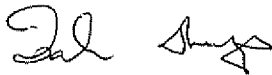
MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art.44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso provido em parte.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso interposto para afastar tão somente a multa de ofício exigida isoladamente em razão do não recolhimento do imposto de renda mensal, nos termos do voto do Relator.



Valéria Pestana Marques - Presidente



Jorge Claudio Duarte Cardoso - Relator

EDITADO EM:

27 SET 2010

Participaram da sessão de julgamento Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Ana Paula Locoselli Erichsen, Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros e Valéria Pestana Marques (Presidente). Ausente temporariamente o Conselheiro Carlos Nogueira Nicácio.

Relatório

Este processo gira em torno do auto de infração do imposto de renda dos exercícios 2000, 2001, 2002 e 2003 (fls. 13/36), do qual o contribuinte teve ciência em 30/6/2004 (fls. 13) e por meio do qual foram glosadas as despesas de livro caixa referentes a pagamento de aluguel, despesas de pessoal e pagamento de próteses conforme descrito nas fls. 14/15.

A autoridade fiscal autuante justifica a glosa nos seguintes termos:

a) aluguel: o contribuinte foi intimado a apresentar a cópia do contrato de aluguel e documento ou comprovante que demonstrasse que este seria utilizado nas suas atividades profissionais (odontologia). Como não os apresentou, a despesa foi glosada. Também serviu de suporte à glosa o fato de o CPF do suposto locador senhor Antônio Carlos L. Freitas ser inexistente.

b) pagamento de pessoal: apesar das intimações, não foi comprovada a relação laboral nem a correlação entre os serviços prestados e a atividade do contribuinte.

c) despesas com próteses: falta de credibilidade nos recibos em razão das constatações descritas minuciosamente no termo de constatação fiscal de fls. 15, entre as quais: um dos supostos protéticos declara ser técnico em informática, dois dos supostos protéticos foram constatados pela fiscalização trabalhando juntos em empresa do ramo de informática,

cujo dono é irmão do requerente, o endereço da empresa de informática é o mesmo declarado pelo contribuinte fiscalizado, a relação receita/despesa é uniforme ao longo de todos os quatro períodos fiscalizados de forma que o resultado aritmético fique abaixo do limite de obrigatoriedade mensal do recolhimento obrigatório mensal, intimado o contribuinte e os supostos protéticos a fim de confirmar o fato de serem protéticos não houve resposta.

Com a impugnação de fls. 367 foram apresentados: a) fotocópia do contrato de aluguel; b) declaração das funcionárias, confirmando que efetivamente prestaram serviços ao autuado no período de 2 de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2002. Não houve manifestação quanto à glosa das despesas com protéticos, embora ao final da impugnação tenha sido pleiteado que o auto de infração fosse julgado totalmente improcedente.

O lançamento foi julgado procedente em primeira instância com os seguintes fundamentos:

a) quanto às despesas com pessoal o interessado não apresentou os elementos probatórios solicitados pela autoridade lançadora que demonstrem a natureza do vínculo com esses prestadores de serviços, sendo insuficientes as declarações de fls. 378 a 381, pois indispensável que seja demonstrado que se estabelecia entre o interessado e esses prestadores de serviços uma relação empregatícia, como por exemplo contratos de trabalho, cópia da carteira de trabalho, citando como jurisprudência administrativa o acórdão 106-12.770, de 10007/2002 da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (fls. 394);

b) a glosa das despesas para pagamento de próteses não deveria ser alterada em razão de o interessado não ter se pronunciado sobre ela especificamente.

Ciente da decisão de primeira instância em 07/03/2007 (fls. 398), uma quarta-feira de expediente normal, o requerente apresentou recurso voluntário em 09/04/2007 (fls. 399), primeiro dia útil após o feriado nacional de 06/04/2007 (Sexta-Feira Santa).

Em síntese, os argumentos ofertados com a peça recursal são os seguintes:

a) preliminarmente requer seja afastada a exigência de depósito prévio;

b) a exigência do crédito tributário é totalmente descabida porque se trata de pagamentos efetuados com documentos hábeis e idôneos indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora e efetivamente ocorreram as despesas de aluguéis, tendo como locador o Sr. Antônio Carlos Lima de Freitas, portador do CPF nº. 227.113.685-72, que por equívoco foi consignado nos recibos o CPF nº. 227.113.685-82.

c) com relação ao pagamentos de salários sustenta que foram comprovadas por meio de declarações das funcionárias, confirmando que efetivamente prestaram serviços ao recorrente no período de 02 de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2002;

d) que todos os pagamento foram feitos a beneficiários identificados;

e) a existência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

f) a necessidade de vinculação dos atos administrativos à lei e a observância da razoabilidade.



Por fim, o requerente requer a realização de diligência nos termos dos art. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e a produção das provas já requerida no item 3.12 da impugnação e reiterada no item 30 deste recurso, qual seja, a verificação do livro caixa e documentos comprobatórios dos lançamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

Preliminar

Com a publicação da Súmula Vinculante 21, cujo teor é transcrito abaixo, tornou-se inválida a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade do recurso administrativo, motivo pelo qual houve perda de objeto quanto à preliminar evocada.

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo

Requerimento de realização de diligência e de produção de provas

O requerente evoca os art. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 transcritos a seguir.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao

sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8 748, de 1993)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8 748, de 1993)

Tais dispositivos merecem leitura conjugada com o art. 16 do mesmo diploma com força de lei.

Art. 16 A impugnação mencionará:

(...)

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados**, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(grifo não consta do original)*

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8 748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9 532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9 532, de 1997)

Para deslinde deste julgamento é necessário aferir o livro caixa e os documentos comprobatórios, sendo certo que, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 o ônus da prova é do contribuinte quanto aos fatos alegados na peça recursal.

No seu requerimento não consta os motivos que justificariam a realização de diligência nem os quesitos que pretende ver respondidos, o que faz com que o pedido seja considerado não formulado.

Quanto à produção de provas, deve-se observar que as provas necessárias e suficientes são documentais – livro caixa, documentos comprobatório das despesas, cópia de carteiras de trabalho, contratos de trabalho, contratos de aluguel, de prestação de serviço, etc – as quais devem ser apresentadas nos termos do art. 16 acima transcrito, sendo incabível sua produção a cargo do Fisco, assim, ainda que fosse considerado formulado o pedido de diligência, esta seria dispensável.

Mérito

Relativamente à glosa das despesas no livro Caixa, é importante observar o que estabelece o art. 75 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

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

Esclareça-se que os art. 17 e 48 mencionados no texto regulamentar acima referem-se aos Ausentes no Exterior a Serviço do País e garimpeiros, respectivamente, o que não se aplica ao requerente.

Como as despesas do Livro Caixa foram exclusivamente referentes a aluguel, pagamento de pessoal e próteses, deve o requerente comprovar que tais despesas são inerentes à atividade profissional geradora da renda – daí se exigir que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora - e comprovadas mediante documentação idônea, escriturada em Livro Caixa, que embora independa de registro, exige que a documentação comprobatória seja mantida em poder do contribuinte a disposição da fiscalização tributária enquanto não extintos os prazos de prescrição ou decadência.

A Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 no seu art. 6º (matriz legal do art. 75 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda) trata de forma particularizadas as despesas, cada uma delas em um inciso diferente, assim há regramento distinto para: i) despesas com remuneração de terceiros; ii) emolumentos; e iii) despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Com isso as despesas com remuneração, que é o caso destes autos, para serem dedutíveis exigem que haja vínculo empregatício.

Fincadas essas explanações de direito, o desfecho deste julgamento requer revisitar os documentos apresentados, os quais devem ser apreciados em seu conjunto tomando por base todo o contexto descrito na descrição dos fatos elaborada pelo autuante e as alegações do requerente e respectiva comprovação.

DESPESAS COM PRÓTESES

Inicia-se pelas despesas com próteses. Sobre essas o requerente não se manifestou desde a impugnação, não refutando as informações trazidas pela autoridade fiscal que desabonam os recibos firmados.

Trata-se de matéria incontroversa.

Para se compreender o caso como um todo deve-se destacar a estranheza inerente à utilização de recibos de serviços de próteses assinados por pessoas que trabalham na **Contas Comércio e Serviços** – que não atua no ramo de prótese - cujo dono é irmão do requerente e que se situa no mesmo endereço onde o contribuinte, ora requerente, declarou residir.

Ilustram a estranheza desses recibos apresentados pelo recorrente os fatos relatados pela autoridade fiscal e que estão incontroversos.



O primeiro deles, senhor Fábio Welber Freitas Pimentel, apresentou Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física no exercício de 2003 em que se declarava "técnico em informática", tendo 'como principal fonte pagadora a empresa Contas Comércio e Serviços LTDA

Esta empresa pertence senhor Mauro Ricardo de Freitas Souza, irmão do senhor Marcio Roberto de Freitas Souza, sujeito passivo deste Auto de Infração. A empresa Contas Contabilidade, ressalte-se, foi a responsável pela escrituração do livro-caixa do senhor Márcio, como se vê nas cópias do livro razão entregues pelo intimado.

Por último, mas não menos importante, a empresa Contas Comércio e Serviços LTDA opera no mesmo endereço onde o senhor Márcio declarou residir. (fl.s 15)

O segundo suposto "protético", senhor Antonio dos Santos Costa Filho, teria recebido nos quatro exercícios analisados valores significativos, que o colocariam, em 'alguns exercícios, no limiar da obrigatoriedade da Apresentação da Declaração do Imposto sobre a Renda. Como é da natureza da atividade, de protético que estes tenham mais de um cliente, as receitas certamente seriam maiores e deveriam estar declaradas.

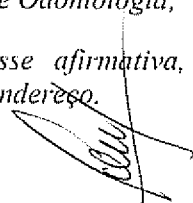
Entretanto, o que se observa é que o senhor Antônio apresentou declaração de "ISENTO" nos exercícios de 1999, 2001, 2002 e 2003, e não apresentou Declaração do Imposto de Renda no exercício de 2000.

Quanto ao terceiro "protético", senhor Raimundo Teixeira dos Santos, como nos recibos não havia o seu CPF, não nos foi possível verificar qualquer informação Sobre o mesmo.

Assim, para dirimir dúvidas sobre a autenticidade dos recibos, o contribuinte foi intimado para apresentar, em relação aos dois primeiros "protéticos", a descrição de suas atividades profissionais e seus endereços e telefones de trabalho, e em relação ao último "protético", além destas mesmas informações, solicitamos o número de seu CPF.

Esgotado o prazo definido para a entrega das informações, e não tendo o contribuinte as apresentado e nem se justificado sobre a ausência, intimamos os senhores Fábio Welber Freitas Pimentel e Antônio dos Santos Costa Filho para que declarassem

- 1- se eram protéticos, e executavam tais serviços com habitualidade;*
- 2- se possuíam habilitação profissional, a nível de 2º grau, no Curso de Prótese Dentária;*
- 3- se possuíam inscrição no Conselho Regional de Odontologia,*
- 4- caso a resposta à primeira pergunta fosse afirmativa, listassem cinco clientes (dentistas), com nome e endereço.*



'Fomos entregar pessoalmente as intimações, e ao chegar à casa do senhor Antônio seu pai nos informou que também este trabalhava na Contas Comercio e Serviços LTDA.

Dirigimo-nos à empresa para entregar as intimações e os encontramos, senhores Fábio e Antônio, trabalhando frente a frente. A empresa, nunca é demais frisar, não tem como atividade a produção de próteses dentárias.

As intimações aos senhores Fábio e Antônio também não foram atendidas, e portanto não houve a comprovação da veracidade dos recibos.

DESPESAS DE ALUGUEL

O tópico seguinte são as despesas de aluguel, cujas razões apontadas no voto condutor do acórdão recorrido são as seguintes.

No que toca a glosa das despesas com aluguel, apreciando a documentação acostada nos autos não se pode firmar a convicção sobre as referidas despesas escrituradas.

Primeiramente, não há nos autos, embora solicitado pela autoridade lançadora, qualquer comprovante que indique que o imóvel supostamente locado é utilizado efetivamente para o exercício das atividades profissionais do interessado. A título de exemplo cabe observar que o endereço declarado pelo interessado no termo de abertura e encerramento do livro caixa (fls. 51/53) não é o mesmo que está sendo objeto da locação.

Adicionalmente, o contrato de locação apresentado, fl. 382, evidencia também diversos elementos que restringem o seu valor como elemento comprobatório da locação. Entre outros caberia citar: i) a inexistência de qualquer reconhecimento de firma; ii) a data configurada no contrato coincide com o primeiro dia do exercício que está sendo objeto do lançamento, 01 de janeiro de 1999; iii) Não foram indicados fiador ou testemunhas no contrato, prática usual no mercado de locação imobiliária, iv) Não há qualquer identificação do propósito da locação e v) o contrato de locação é um documento particular, que prova uma declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus da prova do fato (art. 368 do Código de Processo Civil).

Ressalte-se que durante a fiscalização (fls. 08), em relação ao imóvel objeto do contrato de locação apresentado - situado à Rua Senador Quintino, 594 - o contribuinte foi intimado a apresentar "algum documento ou comprovante que demonstre que este é utilizado nas atividades profissionais do contribuinte". Em se tratando de um odontólogo, seria uma prova fácil de carrear aos autos, entretanto o contribuinte, ora requerente, silenciou a esse respeito e não trouxe qualquer documento nesse sentido.

Da leitura do contrato apresentado, em que pese, ter sido esclarecido que houve erro ao indicar o número do CPF, o requerente não se desincumbiu do ônus de comprovar que se trata de imóvel onde desempenha a atividade geradora da renda, trata-se de



um contrato singelo firmado entre dois particulares sem sequer indicar a natureza do aluguel, se residencial ou não.

Ademais, como bem observado pela autoridade julgadora de primeira instância, o endereço do estabelecimento informado no Livro Caixa (fls. 51) é Rua Boticário Moncorvo, 811, informação que foi subscrita pelo contribuinte e por profissional inscrito no CRC/BA sob o nº 10.895/BA, um endereço diferente daquele a que se refere o contrato de locação apresentado.

Portanto, não ficou comprovado que referidas despesas foram necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora (odontologia).

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE PESSOAL

Quanto às despesas com pessoal, houve a juntada de declarações de três senhoras e de recibos de pagamento de salários por elas assinados, não houve juntada de qualquer documento que atendessem à intimação feita pelo autuante no sentido de comprovar o *vínculo empregatício*.

Há contradição nos documentos apresentados, pois nas declarações as Sr^{as} Marcela de Freitas, Maria Nilza Ramos Pinheiro, Almeriza da Silva Estrela e Gérsi Souza Alves são auxiliares de odontologia, enquanto nos documentos intitulados *recibos de pagamento* são auxiliares de escritório.

Ao mesmo tempo, desperta atenção o fato de as quatro declarações serem alusivas exatamente ao mesmo período (02 de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2002), como destinados a comprovar que as quatro pessoas prestavam serviço simultaneamente ao contribuinte. Esse período é praticamente idêntico ao descrito no contrato de aluguel (01 de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2002) e coincidente com o período objeto da fiscalização.

A crer nos documentos apresentados, no dia 2 de janeiro de 1999 ocupou-se um imóvel locado, iniciou-se o trabalho de quatro funcionárias. Ademais, já no primeiro mês houve pagamento de serviço de protético, quando comumente esse serviço exige várias consultas do paciente para sua conclusão. E, ainda, o contrato tem como período de vigência exatamente o período fiscalizado.

Voltemos a atenção para os Livros Caixa, os quais foram apresentados em 28/04/2004 (fls. 50) e merecem as seguintes observações:

a) Livro caixa do ano calendário 1999 contém termo de abertura datado de 02/01/99 (fls. 51) e de encerramento em 31/12/1999 (fls. 53), entretanto foi emitido em **14/04/2004** (informação constante do canto superior direito) por **Contas Contabilidade**, portanto, somente após o início da fiscalização.

b) Livro caixa do ano calendário 2000 contém termo de abertura datado de 02/01/2000 (fls. 103) e de encerramento em 31/12/2000 (fls. 106), entretanto foi emitido em **15/04/2004** (informação constante do canto superior direito) por **Contas Contabilidade**, portanto, somente após o início da fiscalização.

c) Livro caixa do ano calendário 2001 contém termo de abertura datado de 02/01/2001 (fls. 179) e de encerramento em 31/12/2001 (fls. 182), entretanto foi emitido em **15/04/2004** (informação constante do canto superior direito) por **Contas Contabilidade**, portanto, somente após o início da fiscalização.

d) Livro caixa do ano calendário 2002 contém termo de abertura datado de 02/01/2002 (fls. 283) e de encerramento em 31/12/2002 (fls. 280), entretanto foi emitido em **15/04/2004** (informação constante do canto superior direito) por **Contas Contabilidade**, portanto, somente após o início da fiscalização.

Chama atenção a semelhança entre o nome da empresa de contabilidade e o nome da empresa – que não atua no ramo de prótese – onde foram localizados os supostos protéticos, cujo dono é irmão do requerente.

A fim de comprovar as despesas com salários escrituradas no Livro Caixa do ano-calendário 1999 foram apresentados recibos firmados pelas Sr^a Maria Nilza Ramos Pinheiro (fls. 56, 60, 64, 68, 72, 75, 79, 82, 87, 91, 95, 98 e 101 e Marcela de Freitas (fls. 55, 59, 63, 67, 71, 76, 83, 86, 90, 94, 99, 100), tais recibos fazem menção aos meses de janeiro a dezembro de 1999, inclusive 13º salário, porém não consta o mês de julho de 1999 para a Sr^a Marcela de Freitas. Todos os recibos referem-se ao cargo de auxiliares de escritório. Em sendo acatados tais recibos, ainda careceria de comprovação o valor de R\$272,00 no mês de julho de 2009

Em nenhum dos recibos foi discriminada a retenção de INSS ou pagamento de FGTS, que conforme legislação trabalhista e previdenciária corresponde a encargos inerentes ao vínculo empregatício.

Ao serem confrontados os recibos de pagamentos de salários com as declarações **padrões** firmadas pelas quatro senhoras (fls. 378 a 381), verifica-se que as quatro declararam que prestaram serviços como auxiliares de odontologia ao requerente no período de 02 de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2002.

Entretanto as declarações firmadas pelas Sr^a Gersia de Souza Alves e Almerinda da Silva Estrela não foram corroboradas por recibos de pagamento de salários e lançamento no Livro Caixa do ano calendário 1999, onde, ressalte-se, não foram lançados pagamentos de salário para quatro e sim para duas pessoas. O primeiro recibo firmado pela Sr^a Gersia foi juntado às fls. 131 e faz menção ao mês de maio de 2000 e o primeiro recibo de pagamento de salário assinado por Almeriza encontra-se às fls. 186, relativo a janeiro de 2001.

O que é verdadeiro? Eram essas senhoras auxiliares de escritório ou auxiliares de odontologia? Gersia e Almeriza iniciaram os trabalhos com o requerente em 02 de janeiro de 2009 ou em anos posteriores, cada uma delas em data distinta?

O julgamento administrativo tem como um de seus pilares o princípio do livre convencimento do julgador. Destaco isto, pois ao refletir sobre as indagações do parágrafo anterior, estou convencido de que não se deve buscar respostas abstraindo-se o contexto deste caso, em que pairam sem respostas a comprovação da veracidade dos recibos firmados por supostos protéticos que trabalham na empresa Contas – que não atua no ramo de prótese - cujo pré-nome é o mesmo da que escriturou o Livro Caixa – a Contas Contabilidade, que se situa no endereço em que o contribuinte, ora requerente declarou residir e cujo dono é seu irmão, bem como o Livro Caixa somente foi emitido após o início da ação fiscalizadora.

Não vejo como considerar *parcialmente* um documento que contém uma declaração que não é integralmente verdadeira.

Nesse sentido, o Código Civil de 2002 prescreve a nulidade do negócio jurídico simulado ao mesmo tempo em que define como hipótese de simulação a existência de declaração não verdadeira (art. 167, caput e inciso II do §1º).

No intuito de comprovar as despesas com salários escrituradas no Livro Caixa do ano-calendário 2000 foram apresentados recibos firmados pelas Srª Maria Nilza Ramos Pinheiro (fls.108, 113, 120, 124, 130, 136, 143, 149, 153, 160, 166, 173 e 175) , Marcela de Freitas (fls.109, 114, 119, 125, 129, 135, 141, 148, 154, 159, 165, 172 e 174) e Gersia Souza Alves (fls. 131, 137, 142, 147, 155, 161, 167 e 171). Os recibos firmados pelas duas primeiras fazem menção aos meses de janeiro a dezembro de 2000, inclusive férias do período aquisitivo de 02 de janeiro de 1999 a 01 de janeiro de 2002 e 13º salário. Aqueles assinados pela Srª Gersia referem-se a maio a dezembro de 2000, inclusive 13º salário proporcional. Todos os recibos referem-se ao cargo de auxiliares de escritório.

Quanto às despesas com salários escrituradas no Livro Caixa do ano-calendário 2001 foram apresentados recibos firmados pelas Srª Maria Nilza Ramos Pinheiro (fls. 184, 193, 204, 209, 217, 226, 235, 241, 248, 256, 264, 272 e 276), Marcela de Freitas (fls.185, 192, 199, 212, 216, 224, 234, 240, 247, 255, 263, 271 e 275), Gersia Souza Alves (fls. 186, 193, 202, 210, 218, 225, 231, 242, 249, 257, 265, 273 e 277) e Almeriza da Silva Estrela (fls. 186, 193, 202, 210, 218, 225, 231, 242, 249, 257, 265, 273 e 277). Os recibos fazem menção aos meses de janeiro a dezembro de 2001, inclusive férias do período aquisitivo de 02 de janeiro de 2000 a 01 de janeiro de 2001 e 13º salário. No caso da Srª Almeriza não há recibo referente a férias. Todos os recibos referem-se ao cargo de auxiliares de escritório.

No tocante às despesas com salários escrituradas no Livro Caixa do ano-calendário 2002, seguindo o mesmo padrão dos anos calendários anteriores foram apresentados recibos firmados pelas Srª Maria Nilza Ramos Pinheiro, Marcela de Freitas, Gersia Souza Alves e Almeriza da Silva Estrela. Os recibos fazem menção aos meses de janeiro a dezembro de 2001, inclusive férias do período aquisitivo de 02 de janeiro de 2001 a 01 de janeiro de 2002 e 13º salário. Todos os recibos referem-se ao cargo de auxiliares de escritório.

Nos Livros Caixa dos anos calendários objeto deste julgamento não foram lançados nem tampouco comprovados pagamentos de encargos trabalhistas ou de registro das referidas senhoras como empregadas do requerente naquele período.

Se de fato havia relação empregatícia, seria de fácil comprovação, tendo, inclusive, o autuante e o órgão julgador de primeira instância indicado os meios de prova, *tais como contrato de trabalho e carteira de trabalho*, no caso de relação empregatícia direta, e na hipótese de serem contratadas através de empresa de locação de mão de obra, apresentar *cópia do contrato respectivo, que especifique o escopo do trabalho, o contratante e os trabalhadores envolvidos*.

Convém ressaltar o disposto no §3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.

Art 11

(...)

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Ademais, o odontólogo que mantenha empregado – o que comumente acontece – tem o dever de fazer a anotação na Carteira de Trabalho e Previdência Social –

CTPS de seus empregados, bem como fazer os recolhimentos trabalhistas e previdenciários e guardar os comprovantes desses pagamentos em seu poder – o que também comumente acontece – e manter registro de empregados.

Dessas obrigações tratam o art. 41 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e a Portaria MTE nº 41, de 28 de março de 2007.

Art. 41 - Em todas as atividades será obrigatório para o empregador o registro dos respectivos trabalhadores, podendo ser adotados livros, fichas ou sistema eletrônico, conforme instruções a serem expedidas pelo Ministério do Trabalho. (Redação dada pela Lei nº 7.855, de 24.10.1989)

Parágrafo único - Além da qualificação civil ou profissional de cada trabalhador, deverão ser anotados todos os dados relativos à sua admissão no emprego, duração e efetividade do trabalho, a férias, acidentes e demais circunstâncias que interessem à proteção do trabalhador (Redação dada pela Lei nº 7.855, de 24.10.1989)

Portaria MTE nº 41, de 28 de março de 2007

Art. 2º O registro de empregados de que trata o art. 41 da CLT conterá as seguintes informações:

I - nome do empregado, data de nascimento, filiação, nacionalidade e naturalidade;

II - número e série da Carteira de Trabalho e Previdência Social - CTPS,

III - número de identificação do cadastro no Programa de Integração Social - PIS ou no Programa de Formação do Patrimônio do Serviço Público - PASEP;

IV - data de admissão;

V - cargo e função;

VI - remuneração;

VII - jornada de trabalho;

VIII - férias; e

IX - acidente do trabalho e doenças profissionais, quando houver

Parágrafo único. O registro de empregado deverá estar atualizado e obedecer à numeração seqüencial por estabelecimento.

Art. 3º O empregador poderá adotar controle único e centralizado do registro de empregados, desde que os empregados portem cartão de identificação contendo seu nome

completo, número de inscrição no PIS/PASEP, horário de trabalho e cargo ou função

§ 1º O registro de empregados de prestadores de serviços poderá permanecer na sede da contratada caso atendida a exigência contida no caput deste artigo.

§ 2º A exibição dos documentos passíveis de centralização deverá ser feita no prazo de dois a oito dias, a critério do Auditor Fiscal do Trabalho.

Art. 4º O empregador poderá efetuar o registro de empregados em sistema informatizado que garanta a segurança, inviolabilidade, manutenção e conservação das informações e que:

I - mantenha registro individual em relação a cada empregado;

II - mantenha registro original, individualizado por empregado, acrescentando-lhe as retificações ou averbações, quando for o caso, e III - assegure, a qualquer tempo, o acesso da fiscalização trabalhista às informações, por meio de tela, impressão de relatório e meio magnético.

§ 1º O sistema deverá conter rotinas auto-explicativas, para facilitar o acesso e o conhecimento dos dados registrados.

§ 2º As informações e relatórios deverão conter data e hora do lançamento, atestada a sua veracidade por meio de rubrica e identificação do empregador ou de seu representante legal nos documentos impressos.

§ 3º O sistema deverá possibilitar à fiscalização o acesso às informações e dados dos últimos doze meses.

§ 4º As informações anteriores a doze meses poderão ser apresentadas no prazo de dois a oito dias via terminal de vídeo ou relatório ou por meio magnético, a critério do Auditor Fiscal do Trabalho.

Art. 5º O empregador anotará na CTPS do empregado, no prazo de 48 horas contadas da admissão, os seguintes dados:

I - data de admissão;

II - remuneração; e III - condições especiais do contrato de trabalho, caso existentes.

§ 1º As demais anotações deverão ser realizadas nas oportunidades mencionadas no art. 29 da CLT.

§ 2º As anotações poderão ser feitas mediante o uso de carimbo ou etiqueta gomada, bem como de qualquer meio mecânico ou eletrônico de impressão, desde que autorizado pelo empregador ou seu representante legal.

É ônus do requerente comprovar o vínculo empregatício de forma inequívoca. Não obstante, desse ônus não se desincumbiu.

A jurisprudência desse e. Conselho é uniforme no sentido de exigir que seja comprovado o vínculo empregatício em casos como o destes autos.

PROFISSIONAL LIBERAL - LIVRO CAIXA - REMUNERAÇÃO - DEDUTIBILIDADE - A dedutibilidade de remunerações pagas a terceiros por profissional liberal, ainda que escrituradas no livro caixa, depende da demonstração do vínculo empregatício. (ACÓRDÃO CSRF/04-00.143 em 13.12.2005, Publicado no DOU em 29.12.2006, Relator: Remis Almeida Estol)

GLOSAS LIVRO CAIXA REMUNERAÇÃO PAGA A TERCEIROS - Somente são dedutíveis no Livro Caixa as remunerações pagas a terceiros com os quais o contribuinte mantenha vínculo empregatício. (acórdão nº 106-16435, de 13/06/2007, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conselheiro(a) relator(a) Luiz Antonio de Paula)

LIVRO CAIXA - PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO - DEDUÇÃO - Somente são dedutíveis como despesas de livro-caixa os pagamentos de remuneração a terceiros, pessoas físicas, quando comprovado o vínculo empregatício. (acórdão nº 104-22651, de 13/09/2007, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conselheiro(a) relator(a) Pedro Paulo Pereira Barbosa)

MULTAS - CONCOMITÂNCIA

Sendo o julgamento administrativo instrumento de controle da legalidade, após a apreciação das alegações do requerente, a atenção do julgador volta-se à apreciação das multas cobradas neste processo.

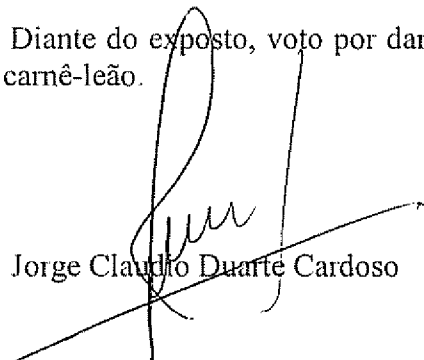
É de se ressaltar que há uníssona jurisprudência desse e. Conselho sobre a impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada pelo não pagamento do imposto mensal obrigatório (carnê-leão) e a multa de ofício. Servem de exemplo as decisões abaixo transcritas.

MULTA ISOLADA – DUPLA INCIDÊNCIA – A omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas deve ser punida com a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996. Indevida sua exigência conjunta com a multa de ofício por declaração inexata, com a mesma base de cálculo (CSRF/CSRF/04-00105, de 22/09/2005, da 4ª Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (CSRF/04-00832, de 04/03/2008 da 4ª Turma, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e CSRF/01-04987, de 15/06/2004 da 1ª Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa isolada do carnê-leão.



Jorge Claudio Duarte Cardoso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10530.001233/2004-27

Recurso nº : 163084

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do Acórdão nº...**2802-00.369**.

Brasília/DF, 29 de setembro de 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- (.....) Apenas com ciência
- (.....) Com Recurso Especial
- (.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional