



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

Processo nº 10530.721424/2011-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.868 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente ELIAS JOSÉ FIGUEIREDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as alegações de nulidade quando não se vislumbra nos autos nenhuma uma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. DISPONIBILIDADE PARA PRODUÇÃO DE PROVAS NO DECORRER DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Não há cerceamento de direito de defesa do contribuinte recorrente quando ao contribuinte não é vedado a apresentação das provas que este entender necessárias.

NECESSIDADE DE PRÉVIA INTIMAÇÃO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 46.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

LIVRO CAIXA - DEDUÇÕES - Somente são admitidas as deduções das despesas lançadas no livro caixa do contribuinte, quando baseadas em documentos hábeis, idôneos, e quando necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, ainda que não escrituradas no Livro-Caixa.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

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

MULTA QUALIFICADA. 150%. CONDUTA REITERADA. FRAUDE. DOLO. PROVA.

A constatação da fraude, sendo decorrente de ação ou omissão dolosa, exige que se prove, sem sombra de dúvidas, a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis os resultados que o art. 72 da Lei 4.502/64 elenca como caracterizadores da fraude. A legislação não autoriza a presunção de fraude em razão de apresentação de DIRPF'S seguidas, todas com deduções glosadas pelo Fisco Federal.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento para afastar a aplicação da multa isolada e desqualificar a multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Eduardo Tadeu Farah (Presidente em Exercício) que apenas reduzia a multa de ofício ao percentual de 75%.

Assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente Substituto.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente Substituto), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre e Ana Cecília Lustosa da Cruz. Ausente, Justificadamente, o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior (Presidente).

Relatório

Adoto como relatório aquele utilizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, 3ª Turma da DRJ/SDR (Fls. 71), na decisão recorrida, que transcrevo abaixo:

O interessado impugna auto de infração do ano-calendário 2008, onde foram apuradas as seguintes irregularidades:

<i>Desclassificação de rendimentos declarados como isentos, recebidos na atividade rural,</i>	<i>250.000,00</i>
---	-------------------

<i>porque o contribuinte não comprovou a isenção.</i>	
<i>Receitas omitidas pela prestação de serviços contábeis, conforme registradas em livro Caixa.</i>	35.366,92
<i>Glosa de despesas na prestação de serviços contábeis registradas em livro Caixa, porque os documentos apresentados não foram considerados hábeis e idôneos.</i>	230.101,11

De acordo com o relatório fiscal, o contribuinte procurava comprovar despesas de materiais de escritório com notas fiscais que não discriminavam os itens vendidos, que não continham data de emissão nem data de saída, e cuja empresa emitente, a Afconsite Supermercado de Informática, tinha o mesmo endereço do contribuinte, tendo como responsável legal pessoa com o mesmo sobrenome. Para comprovar despesas pagas a terceiros com vínculo empregatício, apresentara notas fiscais da empresa Edilza de Souza Figueredo, que, porém, não corroboravam esta informação.

Houve lançamento da multa isolada de 50% pela falta de recolhimento do Carnê-leão sobre os rendimentos omitidos na prestação de serviços contábeis. A multa de lançamento de ofício foi qualificada para 150%. O imposto resultante da autuação foi de R\$ 141.753,70, elevando-se a exigência para R\$ 328.128,97 com as multas e os juros de mora.

Os argumentos do impugnante são, em síntese, os seguintes:

1. Durante a fiscalização não lhe foi dada oportunidade de apresentar contra-razões quanto às supostas irregularidades dos documentos que apresentara para comprovar as despesas registradas no livro Caixa, implicando cerceamento do direito de ampla defesa.

2. O auto de infração fere o princípio da motivação dos atos administrativos quando não demonstra com argumentos e justificativas por que seriam inidôneos os referidos comprovantes.

3. Se trata de documentos idôneos e hábeis a comprovar as despesas lançadas no livro Caixa: ao contrário do que afirma o autuante, a Afconsite Supermercado de Informática não tem sede no seu endereço.

Apesar de se localizar no mesmo prédio, funciona em sala diversa.

4. O auto de infração não identifica a data de ocorrência do fato gerador.

5. Cometera mero erro ao informar em sua declaração haver recebido R\$ 250.000,00 de rendimentos isentos, provenientes da

atividade rural, pois informara na mesma declaração haver recebido receita desta atividade de apenas R\$ 10.500,00. Acrescenta que estes rendimentos não serviram para justificar variação patrimonial nem saldo em caixa para o exercício seguinte.

6. Não cabe aplicação da multa de 150%, porque os documentos apresentados comprovam as despesas lançadas no livro Caixa.

7. Trata-se de multa exagerada e confiscatória, e por isso inconstitucional.

8. Incabível a multa isolada de 50% pela falta de antecipação do imposto sobre os rendimentos omitidos na prestação de serviços contábeis, porque o tributo já fora pago na declaração de ajuste anual.

Passo adiante, a 3ª Turma da DRJ/SDR entendeu por bem julgar a impugnação procedente em parte, em decisão que restou assim ementada:

LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO

As despesas registradas em livro caixa devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea.

RENDIMENTOS ISENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Quando inexistem provas do recebimento de rendimentos declarados como isentos, somente se admite a sua tributação de ofício quando se demonstre que tenham servido para cobrir variação patrimonial ou renda consumida.

Cientificado em 04/10/2011 (Fls. 143), o Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 31/10/2011 (fls. 146 a 159), reforçando os argumentos apresentados quando da impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos César Quadros Pierre, Relator.

Conheço do recurso, posto que tempestivo e com condições de admissibilidade.

Segundo os autos, resta em litígio a omissão de receitas escrituradas e não declaradas e as glosas de despesas no livro caixa.

Em sede preliminar o Recorrente alega o cerceamento do seu direito de defesa em razão de não lhe ter sido dada oportunidade de apresentar contra-razões quanto às

supostas irregularidades dos documentos que apresentara para comprovar as despesas registradas no livro Caixa.

Ainda nas preliminares, o Recorrente pede a nulidade da autuação, posto que a mesma teria ferido o princípio da motivação dos atos administrativos na medida em que não demonstrou com argumentos e justificativas por que seriam inidôneos os referidos comprovantes.

Quanto a estas preliminares, destaco parte do acórdão da DRJ, que esclarece a questão; *in verbis*:

"Ao contrário do que alega o impugnante, o auto de infração identifica a data de ocorrência do fato gerador e contém descrição bastante clara das razões por que foram consideradas inábeis as notas fiscais com as quais procurava comprovar as despesas glosadas.

Inexiste previsão legal para a apresentação formal de contra-razões antes de efetuado o lançamento de ofício. Não procedem, portanto, as arguições de cerceamento do direito de defesa.

São documentos inábeis as notas fiscais com as quais o contribuinte procura comprovar a aquisição de materiais de escritório (fls. 64/73). Independentemente do endereço da empresa emitente, permanecem validas as demais razões apontadas pelo autuante: não contém descrição individualizada do material adquirido e globalizam compras que se teriam realizado em períodos mensais ou semestrais, ou seja, sem data individualizada da saída das mercadorias. Sem estes elementos se torna impossível fiscalizar se as despesas de fato ocorreram, ou se serviram de fato ao custeio da atividade, e não antes, por exemplo, à aquisição de bens de consumo duráveis, como computadores e máquinas em geral, caso em que não seriam dedutíveis." (doc. pág. 124 dos autos)

A argumentação de falta de prévia intimação antes do lançamento, encontra-se superada pela Súmula CARF n 49, de aplicação obrigatória pelos Conselheiros; *in verbis*:

Súmula CARF n" 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Ademais, a prova cabal de que a defesa não foi preterida consistiu na apresentação tempestiva da impugnação, na qual o autuado revela conhecer plenamente a infração que lhe foi imputada, rebatendo-a; além do mais o Recorrente teve entre a lavratura do auto de infração e o presente julgamento tempo suficiente para poder apresentar as provas para a sua defesa.

Temos ainda o fato de que o processo ficou à sua disposição durante o prazo para a impugnação, oportunidade em que poderia pedir vistas dos autos na repartição, podendo, inclusive, solicitar cópia dos elementos que julgasse necessários à defesa. O exercício do contraditório e a ampla defesa realizaram-se com a apresentação da peça impugnatória.

Quanto a nulidade do lançamento, não se encontram presentes no lançamento qualquer da hipóteses elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, rejeito as preliminares suscitadas pelo Recorrente.

No mérito, o Recorrente não contesta a omissão de rendimentos escriturados no livro caixa e não declarados, se limitando a atacar as glosas das despesas.

Neste ponto, adoto integralmente, como razão de decidir, parte do acórdão da DRJ, no seguinte sentido:

" São documentos inábeis as notas fiscais com as quais o contribuinte procura comprovar a aquisição de materiais de escritório (fls. 64/73). Independentemente do endereço da empresa emitente, permanecem válidas as demais razões apontadas pelo autuante: não contém descrição individualizada do material adquirido e globalizam compras que se teriam realizado em períodos mensais ou semestrais, ou seja, sem data individualizada da saída das mercadorias. Sem estes elementos se torna impossível fiscalizar se as despesas de fato ocorreram, ou se serviram de fato ao custeio da atividade, e não antes, por exemplo, à aquisição de bens de consumo duráveis, como computadores e máquinas em geral, caso em que não seriam dedutíveis.

As notas fiscais da empresa Edilza de Souza Figueredo, que seriam relativas a serviços de processamento de dados contábeis e fiscais, não comprovam evidentemente despesas que o contribuinte registrara no livro Caixa como pagas a empregados com vínculo empregatício, com recolhimento de INSS e FGTS.

De acordo com o artigo 75 do Decreto nº 3.000/1999, somente neste último caso as despesas de serviços prestados por terceiros são dedutíveis:

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; (...)"
(doc. pág. 124 dos autos)

Do acima exposto, resta como totalmente corretas as glosas das despesas realizadas pela fiscalização.

Por fim, o Recorrente contesta a aplicação da multa qualificada de 150%, em razão de falta de razão da qualificação, e em razão da sua natureza confiscatória; bem como a aplicação da multa isolada em conjunto com a multa de ofício.

No que pertine a aplicação da multa isolada, peço permissão para aplicar o inteiro teor do entendimento do Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinadas condutas, torna-se importante investigar se a penalidade prevista para punir uma delas pode absorver a outra.

No caso em exame, o não recolhimento mensal devido a título de carnê-leão pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto ao final do ano-calendário. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetividade da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do imposto devido a título de carnê-leão.

Em se tratando de aplicação de penalidades, aplica-se, aqui, a lógica do princípio penal da consunção. Pelo critério da consunção, ao se violar uma pluralidade de normas, passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, como sucede no caso em análise, prevalece a norma relativa à penalidade mais grave.

Nessa linha de raciocínio, descabe a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento mensal do imposto de renda devido a título de carnê-leão concomitantemente com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas. Cobra-se apenas esta última, no percentual de 75% sobre o imposto devido.

Acrescento que a cobrança da multa isolada referente aos rendimentos sujeitos ao carnê-leão, concomitantemente com a multa de ofício de 75%, penaliza o contribuinte duplamente, em face da identidade das bases de cálculo de ambas.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica em relação a não imputação de dupla penalidade pecuniária ao contribuinte em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

Nesse sentido, oportuna é a transcrição de excerto do voto condutor vencedor do Acórdão nº 9202-002.073, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 22 de março de 2012, por intermédio do qual se negou provimento a recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional:

“O entendimento que tem prevalecido é o de que havendo lançamento de diferença de imposto deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo que se falar na aplicação de multa isolada. Por outro lado, quando o imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual houver sido pago, mas havendo omissão quanto ao recolhimento do carnê-leão, dever ser lançada a multa isolada, e somente ela”.

Na mesma linha: Acórdão nº 9202-001.976 da CSRF.

Em resumo: a denominada "multa isolada" do art. 44, II, “a” da Lei nº 9.430/1996 apenas deve ser aplicada aos casos em que não possa ser a multa exigida em conjunto com o tributo devido (Lei nº 9.430/1996, I), não havendo que se cogitar do cabimento concomitante das multas de ofício e isolada.

Já o argumento de inconstitucionalidade da multa aplicada em razão da sua natureza confiscatória não pode ser analisado por este Conselheiro, em razão da Súmula CARF n 2, de aplicação obrigatória; *in verbis*:

SÚMULA CARF Nº 2.

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

Quanto a aplicação da multa qualificada de 150%, verifico que a fiscalização a lançou em virtude do entendimento de que houve ato ilícito em virtude de apresentação de notas fiscais que não continham todos os elementos que permitissem seus aproveitamentos para as deduções, e em virtude de o contribuinte não ter declarado rendimentos que escriturou no livro caixa.

Tenho o entendimento de que a constatação da fraude, sendo decorrente de ação ou omissão dolosa, exige que se prove, sem sombra de dúvidas, a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis os resultados que o art. 72 da Lei 4.502/64 elenca como caracterizadores da fraude.

Assim, entendo que o simples fato das declarações das notas fiscais terem sido consideradas insuficientes para a comprovação das despesas não caracteriza a conduta dolosa.

Ademais, o fato de o contribuinte escriturar corretamente todas as suas receitas, inclusive as lançadas por não constar na DIRPF, afasta a conduta dolosa na omissão de rendimentos.

Por estas razões, entendo que deve ser afastada a multa qualificada de 150%; reduzindo-a para o patamar de 75%.

Processo nº 10530.721424/2011-38
Acórdão n.º **2201-002.868**

S2-C2T1
Fl. 172

Ante tudo acima exposto e o que mais constam nos autos, voto por rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso para afastar a aplicação da multa isolada, e para reduzir a multa lançada de 150% para 75%.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre