



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.721982/2012-71
ACÓRDÃO	2001-007.435 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO CARLOS LOVATO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade recebida no decorrer e até o final do ano-calendário, as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas.

Mantém-se o lançamento quando o contribuinte não apresenta documentação hábil e idônea a fim de comprovar a natureza dos rendimentos declarados, em conformidade com a legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. APLICABILIDADE.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

RETIFICAÇÃO E TROCA DA OPÇÃO ESCOLHIDA APÓS A ENTREGA REGULAR DA DAA. SÚMULAS CARF Nº 33 e 86.

O pedido de retificação da declaração após o início do procedimento fiscal para lançar ou excluir despesas e ajustar os rendimentos declarados, não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício, pois afastada a espontaneidade do contribuinte.

É vedada a retificação da declaração de ajuste anual que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DOCTRINA. EFEITOS.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Lilian Claudia de Souza e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 56/67):

Contra o contribuinte supra identificado, foi lavrada a notificação de lançamento de fls. 29/32, que exige R\$ 3.862,41 de imposto suplementar, R\$ 2.896,80 de multa de ofício e acréscimos legais, em decorrência da revisão da declaração de ajuste anual do exercício 2011, ano-calendário 2010.

O lançamento, conforme descrição dos fatos e enquadramentos legais de fl. 18, apurou **dedução indevida de despesas de livro caixa de R\$ 14.712,01.**

O contribuinte foi cientificado do lançamento, em 25/04/2012 (fl. 13), e apresentou, em 25/05/2012, a impugnação de fls. 02/11.

Faz narrativa dos fatos atinentes ao lançamento, aduzindo não ter havido *“abatimento de despesas indevidas, pois, para efetivação da prestação dos serviços o impugnante tem despesas mensais de aluguel, energia elétrica, telefone, publicações, auxiliares, transportes, etc., não é razoável e não condiz com a sistemática de apuração do imposto sobre a renda PF vedar o abatimento dessas despesas. Portanto, não deve prevalecer a ‘glosa’ pertinente as despesas inerentes à prestação de serviços”*.

Discorre sobre o conceito de renda para efeito da incidência do imposto de renda, valendo-se da Constituição e, principalmente, da doutrina, para estabelecer que no *“caso presente somente poderá ser considerada renda para efeito da incidência do imposto de renda o resultado líquido obtido pelo contribuinte, em um determinado período, mediante a equação entre os rendimentos auferidos e as deduções permitidas pela Lei”*, transcrevendo o artigo 8º, da Lei nº 9.250, de 1995, na parte que dispõe sobre livro caixa, e, ainda, o artigo 10 desse mesmo diploma legal, que trata do desconto simplificado, asseverando que *“ainda que não sejam consideradas as despesas efetivadas, deve-se permitir o abatimento do limite legal sem qualquer documentação”*.

Diz que a *“acusação de que tenha havido abatimentos que não refletem a realidade, está sedimentação na presunção de fatos e não deve prevalecer”*, pois *“choca-se com as diretrizes estabelecidas pelos princípios basilares norteadores e limitadores ao exercício do Poder de Tributar, como os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”*. Discorre sobre esses princípios tendo por base alguns doutrinadores.

Fala da necessidade da Administração Pública se pautar pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade no exercício da imposição tributária, salientando *“que o trabalhador autônomo, entre os quais os profissionais liberais, tem despesas efetivas todos os meses durante o ano todo, e nem sempre tem receitas na mesma proporção, o equilíbrio somente será alcançado em exercícios futuros por ocasião do recebimento de receitas, caso típico da advocacia cuja atividade depende, na maioria dos casos, do término da ação com decisão favorável e recebimento dos honorários”*.

Contesta a aplicação da multa de ofício de 75%, pois, *“além de não estar em consonância com as normas contidas no art. 44, da Lei 9.430/96, é confiscatória, denotando violação ao Princípio Constitucional que veda o tributo confiscatório previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal”*.

Requer *“deste Egrégio Órgão decidor administrativo que, preliminarmente, desqualificar a acusação de abatimento de despesas em desconformidade com a lei, e no mérito, digne-se acolher os fundamentos elencados pelo impugnante para convalidar as informações prestadas pelo impugnante, para considerar que as despesas referem-se à prestação da atividade de advogado na qualidade de*

autônomo, e, assim, julgar totalmente improcedente o auto de infração impugnado, ou na pior das hipóteses, desqualificarem a multa estabelecida por contrariar normas legais e constitucionais”. Pede para “provar o alegado por todos os meios de provas admitidas em direito, principalmente pelos documentos já anexados, pelas declarações de renda origina e retificadora, requerendo desde já perícia contábil com a finalidade de conferência dos levantamentos efetuados e para realização dos cálculos, nomeando como perito contábil o contador João Ramos, com escritório em Rolândia - Estado do Paraná”.

O processo foi objeto dos procedimentos referentes à Instrução Normativa nº 1.061, **tendo sido emitidos o termo circunstanciado de fls. 35/40 e o despacho decisório de fl. 41/42**, em relação aos quais o contribuinte, intimado (fls. 44/45), apresentou manifestação (fl. 48/51).

Em síntese do processo, diz *“que não houve abatimento de despesas indevidas, pois, para efetivação da prestação de serviços o Impugnante tem despesas mensais de aluguel, energia elétrica, telefone, publicações, auxiliares, transportes, etc., não é razoável e não condiz com a sistemática de apuração do imposto sobre a renda PF vedar o abatimento dessas despesas. Portanto, não deve prevalecer a “glosa” pertinente às despesas inerentes à prestação de serviços”*. Requer *“perícia contábil para análise e confronto entre as receitas obtidas e as despesas declaradas, nomeando o contador DORIVAL MASTELARI para essa função”*.

Aduz que o despacho decisório tem *“como fundamento o limite de abatimento das despesas pertinentes às atividades do Impugnante, porém, deixando de levar em consideração que a renda líquida tributável é o resultado líquido, após as deduções correspondentes ao fluxo de caixa”*.

Explica que o *“sistema de apuração das pessoas físicas, tendo como parâmetro o perfil constitucional pertinente à renda, não deve levar em consideração apenas os rendimentos da própria atividade, pois, em conformidade com as disposições contidas na Lei 7.713/88 cc Lei nº 9.250/95, adotou-se o sistema de bases correntes mensais. Portanto, a renda na pessoa física será apurada mensalmente computando-se as receitas e das despesas”*. Afirma que a forma utilizada no lançamento está tributando *“uma ‘não renda’”, com ofensa aos princípios da legalidade e tipicidade, com conseqüente nulidade do lançamento, citando decisão administrativa. Acrescenta que “pela demonstração de cálculo contida no auto de infração, bem como a elaboração um pouco variada dos cálculos contidos no r. Despacho decisório, verifica-se que a imposição do tributo sobre uma base que não caracteriza, necessariamente um acréscimo patrimonial, obviamente, viola frontalmente a legislação tributária, mas, acima de tudo a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional”*.

Contesta, novamente, a multa de ofício, por ser confiscatória e por não amoldar-se ao artigo 44, I, pois *“não houve falta de declaração ou declaração inexata, trata-se de uma questão controvertida e como tal deve ser analisada”*.

Repete o pedido de julgamento de anulação ou reforma do despacho decisório e reitera o pedido de perícia, indicando o perito.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011

NULIDADE. LANÇAMENTO. MÉRITO.

Não cabe acatamento de pedido de nulidade de lançamento fundado em questionamento quanto à apuração da base de cálculo do ajuste anual, matéria a ser objeto de análise quanto ao mérito.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. DESPESAS. LIMITE.

As deduções de despesas de livro caixa não poderão exceder à receita mensal dos rendimentos que comportam esse benefício, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não poderá ser deduzido nos anos subsequentes.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Diante da expressa previsão legal de percentual próprio de determinada multa de ofício, inexistente poder discricionário da autoridade em eleger outro, e a sua aplicação se dá pela submissão da Administração Tributária ao princípio da legalidade estrita, falecendo-lhe competência para se pronunciar quanto à inconstitucionalidade de lei vigente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Nos termos da legislação, cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de fazê-lo em data posterior.

PERÍCIA. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO JULGADOR. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a perícia que visa obter opinião de terceiros sobre matéria de conhecimento obrigatório pelo órgão julgador e em relação à qual detém competência para julgar.

Cientificado da decisão, em 27/06/2017 (fls. 79/80), o contribuinte, em 27/07/2017, interpôs recurso voluntário (fls. 72/78), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: SÍNTESE DOS FATOS; FUNDAMENTOS JURÍDICOS: 1 – Conceito de renda para efeito da incidência do imposto de Renda; 2 – Identificação do aspecto temporal pertinente a ocorrência da obtenção de renda para efeito de incidência do imposto de renda; 3 – Inconsistência do Exercício da Imposição Tributária Mediante Presunção de Fatos, suscitando aqui a o caráter confiscatório da multa de ofício aplicada. Cita escólio doutrinário a

motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a improcedência da autuação revisada, com o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Em 20/06/2024, tendo em vista o disposto no art. 1º, caput, da Portaria CARF/MF nº 709, de 30/04/2024, publicada no DOU de 03/05/2024, com a redação dada pela Portaria CARF/MF nº 808, de 16/05/2024, publicada no DOU de 22/05/2024, o processo foi enviado para novo sorteio no âmbito das turmas extraordinárias da 2ª Seção (fls. 90), sendo-me distribuído em 28/06/2024, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da dedução indevida de despesas a título de livro-caixa:

O litígio recai sobre a glosa da dedução indevida de livro-caixa, no valor de R\$ 5.404,46, apurada em sede de revisão da DAA/2011 apresentada, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, com o restabelecimento integral das despesas declaradas, em face da atividade jurídica por ele regularmente desenvolvida como profissional liberal autônomo.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 56/67) e atendo-se às informações lançadas no lançamento (fls. 29/32) e no termo circunstanciado/despacho decisório proferidos (fls. 35/42), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado – diga-se de passagem, limitando-se, basicamente, em repisar as alegações da peça impugnatória, sem contudo justificar ou demonstrar por documentação hábil que a natureza dos rendimentos remanescentes tidos por recebidos, dentro do mesmo ano-calendário, decorreram do trabalho não assalariado pelo exercício da advocacia, possibilitando assim suportar as despesas escrituradas, ao teor da legislação de regência – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos

lançados no voto condutor (fls. 59/64), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Da Revisão de Ofício - Artigo 6-A, IN RFB 958, de 2009

O presente lançamento foi submetido aos procedimentos de revisão estabelecidos pelo artigo 6-A da Instrução Normativa RFB nº 958, de 15 de julho de 2009, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.061, de 04 de agosto de 2010, **tendo sido mantida parcialmente a glosa**, alterando-se a exigência de R\$ 4.346,96 para R\$ 3.549,46 de imposto suplementar e correspondentes multas de ofício e acréscimos legais.

Livro Caixa

A revisão de ofício fez uma minuciosa análise dos rendimentos declarados pelo contribuinte, concluindo que está comprovado que somente R\$ 53.296,29 deles são passíveis de dedução de livro caixa, sendo esse o limite dessa dedução. **Como o contribuinte declarou R\$ 58.700,75 de dedução de livro caixa, foi mantida a glosa de R\$ 5.404,46 (R\$ 58.700,75 – R\$ 53.296,29)**. Assim foi motivada a manutenção parcial da glosa (fls. 36/38):

(...)

O contribuinte alegou na impugnação, em síntese, em relação à dedução de despesas de livro caixa, que tem o direito de deduzi-las sobre todos os rendimentos oriundos da advocacia que exerce, **inclusive com aproveitamento de eventuais saldos, de despesas pagas em um exercício, nos exercícios subsequentes**, invocando, como fundamentos para isso, a definição constitucional do fato gerador do imposto de renda, princípios constitucionais e uma série de excertos doutrinários.

Cabe dizer que a doutrina não é norma de direito tributário, que é definida pelo Código Tributário Nacional, e se situa como mera discussão teórica, em patamar não comunicante com a camada que efetivamente operacionaliza a aplicação do direito tributário no âmbito administrativo.

Quanto à matriz constitucional do fato gerador do imposto de renda e os princípios constitucionais, são definições que carregam elementos expressivos de natureza abstrata, cujas concretizações no mundo dos fatos jurídicos necessitam evidentemente de uma série de normas legais, quais sejam o Código Tributário Nacional, as leis ordinárias, instruções normativas e pareceres normativos, de caráter cogente para toda a Administração Tributária.

Assim, a esfera administrativa se pauta por estas normas infraconstitucionais, que operacionalizam a aplicação da norma abstrata constitucional e, enquanto não declaradas inconstitucionais pela instância judicial competente, são de observância e aplicação obrigatórias por parte da autoridade fiscal.

Nessa direção, a dedutibilidade de despesas do livro caixa é regulada pelo art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que estabelece:

Art. 6º 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:

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.

§ 1º O disposto neste artigo **não se aplica**:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 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, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, **mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.**

Como se vê, esse dispositivo é muito claro quanto ao tipo de rendimento que propicia o direito à dedução (rendimento do trabalho não assalariado), o limite da dedução (até o montante da receita obtida com tais rendimentos), sendo permitido, em caso de despesas a maior do que tais rendimentos, em um mês, que o saldo seja transferido para o seguinte, **com exceção do mês de dezembro, ou seja, eventual saldo de despesas de um exercício não pode ser transferido para o exercício seguinte.**

Por essa norma, constata-se que a tese do impugnante não encontra eco na legislação tributária vigente relativa às deduções de despesas de livro caixa, **não cabendo tais deduções em relação aos rendimentos que percebeu referentes ao trabalho assalariado, assim como também não é permitido o uso de despesas pagas em um exercício em outro(s) subsequente(s).**

No que tange ao suporte fático da autuação, **que é a inexistência de rendimentos do trabalho não assalariado que dessem suporte ao montante pleiteado de despesas, com a consequente glosa do excedente ao valor desse tipo de rendimento**, não há reparos a serem feitos à análise e conclusão revisionais, acima transcritos, que se adotam como razões de decidir desse voto.

Assim é de se manter a glosa das despesas de livro caixa no montante apurado na revisão de ofício.

De fato, indene de dúvida que todas as deduções levadas ao ajuste anual – informadas no presente caso por DAA completa (e não simplificada), cuja decisão do modelo para sua elaboração (completo ou simplificado) traduz-se em livre escolha do contribuinte, manifestada pela forma de tributação e observadas as normas previstas na legislação de regência, **sendo vedado promover a troca da opção escolhida após a efetiva e regular entrega da DAA, ao teor do art. 57 da IN SRF nº 15/2001**, descabendo assim a apreciação do pedido formulado acerca da dedução de 20% dos rendimentos tributáveis declarados – estão sujeitas à comprovação ou justificação por documentação hábil e idônea, a juízo da autoridade lançadora, nos termos dos arts. 73 e 76, § 2º do RIR/99, cabendo ao contribuinte apresentar os documentos necessários à confirmação de suas alegações, com base no art. 15 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Destarte, e à míngua de comprovação por documentação consistente, restando desatendidos os requisitos para dedutibilidade integral das despesas escrituradas no livro-caixa, e constando a regularidade da ação fiscal, correta é a decisão recorrida, tudo em sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho a glosa operada, por falta de comprovação dos rendimentos remanescentes decorrentes do trabalho não assalariado no ano-calendário autuado, e reconheço a subsistência do crédito tributário revisado exigido.

Quanto à multa de ofício aplicada, sua incidência à base de 75% decorre de expressa previsão legal (art. 44, I da Lei nº 9.430/96), **não podendo ser reduzida e nem dispensada**, cabendo a fiscalização aplicá-la, por força do dever de ofício, nos termos do art. 142 do CTN. Portanto, escorreita e legal é a conduta fiscal no particular.

No que se refere a suposta violação aos princípios constitucionais, dentre os quais, o da legalidade, razoabilidade proporcionalidade e da natureza confiscatória da multa aplicada, conforme aventado na peça recursal, nada a prover. Como é sabido, este CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidades e ilegalidades, cuja matéria, aliás, também já se encontra sumulada:

Súmula nº 2:

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser aplicados, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Em relação ao escólio doutrinário trazido para justificar as pretensões recursais, tem-se que o mesmo não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Por fim, cabe salientar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal, vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco realizar a revisão da declaração de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário ou ajustar o imposto a restituir declarado, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento revisado e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto