



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

Processo nº 11020.003246/2007-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-01.336 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente JULIANO CASTOLDI
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006

Ementa: PAF. IMPUGNAÇÃO. A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento, sendo impugnadas as matérias expressamente contestadas. Meras referências genéricas à improcedência da autuação não instaura o litígio em relação a matérias específicas, descritas na autuação.

DEDUÇÕES. LIVRO-CAIXA. São dedutíveis como despesas de livro-caixa os pagamentos de despesas necessárias à percepção da renda e à manutenção da fonte produtora da renda. Não se incluem nessa categoria as inversões de capital e despesas que não estejam, comprovadamente, relacionadas às fontes de receita do contribuinte.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência da multa isolada. Vencido o conselheiro Gustavo Lian Haddad que dava provimento em maior extensão.

Assinatura digital
Francisco Assis de Oliveira Júnior – Presidente

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 28/10/2011

Participaram da sessão: Francisco Assis Oliveira Júnior (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Rayana Alves de Oliveira França.

Relatório

JULIANO CASTOLDI interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-PORTO AELGRE/RS (fls. 933) que julgou procedente lançamento, formalizado por meio do auto de infração de fls. 607/685, para exigência de Imposto sobre Renda de Pessoa Física – IRPF, referente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, no valor de R\$ 68.336,51, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, e ainda de multa exigida isoladamente, perfazendo um crédito tributário total lançado de R\$ 167.880,96.

As infrações que ensejaram o lançamento foram:

- 1) Omissão e rendimentos recebidos a título de resgate de previdência privada – FAPI;
- 2) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, sujeitos ao carnê-leão;
- 3) Dedução indevida de despesas de livro-caixa, relativo a rendimentos sujeitos ao ajuste anual;
- 4) Dedução indevida de despesa de livro-caixa, relativo a rendimentos sujeitos ao carnê-leão.
- 5) Multa isolada pela falta de recolhimento de imposto sujeito ao carnê-leão.

O Contribuinte impugnou o lançamento e alegou, em síntese, quanto à glosa das despesas de livro-caixa, que as despesas glosadas não foram relacionadas no Termo de Verificação Fiscal; que foram glosadas indevidamente as despesas com estagiários do CIEE, parte das despesas com folha de pagamentos e despesas com bens de uso e consumo. Defende a dedução das despesas com estagiário, argumentando que são despesas necessárias à percepção da receita. Sobre as despesas com folha de pagamento, diz que o fundamento para a glosa foi o de que os recibos de salário não estariam assinados, mas argumenta que há registros e todos os elementos caracterizadores do vínculo de trabalho, e que não é imprescindível a assinatura do funcionário no recibo. Sobre os gastos com equipamentos odontológicos, por entender a Fiscalização que se trata de inversão de capital, defende que, ao contrário, estes materiais são consumidos no processo de trabalho, conforme diz demonstrar. Argumenta que, segundo a especificação do fabricante, a vida útil desses equipamentos é de apenas 20 cirurgias.

Sobre as despesas com protéticos que também foram glosadas sob o fundamento de que não foram efetivamente comprovadas, defende a regularidade da dedução, e, portanto, procura fazer, na impugnação, a comprovação da efetividade desse pagamento.

Por fim, o Contribuinte insurgiu-se contra a multa isolada e a multa de ofício, que diz terem caráter confiscatório, e no caso da multa isolada, indevida em concomitância com a multa de ofício.

A DRJ-PORTO ALEGRE/RS julgou procedente em parte o lançamento, reconhecendo a dedução da despesa com pagamento a estagiários e com folha de pagamento e reduzindo a multa isolada para o percentual de 50%, mantendo a exigência quanto aos demais aspectos, tudo com base nas considerações a seguir resumidas.

Inicialmente, a DRJ ressaltou que a parte da autuação referente à omissão de rendimentos recebidos a título de contribuição FAPI e omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício não foi enfrentada na defesa, considerando, portanto, matéria não impugnada.

A DRJ também afastou, em caráter geral, a possibilidade de reforma ou anulação do lançamento com base em alegações de inconstitucionalidade, enfatizando que refoje competência aos órgãos administrativos de julgamento para tanto.

Sobre a glosa das despesas com instrumentos a DRJ observou que não são dedutíveis como despesas de livro-caixa os fastos com a aquisição de equipamentos que tenham vida útil superior a um exercício e que o Contribuinte não logrou demonstrar, embora tenha sido intimado a fazê-lo, que os equipamentos adquiridos e que foram objeto das glosas, tenham essa característica.

Relativamente às despesas com protético, observou a DRJ que tais despesas não estavam escrituradas e que os recibos somente foram apresentados quando o Contribuinte ficou sabedor da apuração da omissão de receitas; que tal circunstância justifica a cautela do Fisco em exigir a efetividade do pagamento, o que não foi apresentado.

Sobre a multa de ofício e a multa isolada, a DRJ enfatizou que se trata de exigência para as quais há expressa previsão legal, aplicando-se, contudo, no caso da multa isolada, regra posterior mais benéfica.

O Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 14/04/2011 (fls. 964) e, em 29/04/2011, interpôs o recurso voluntário, que ora se examina, e no qual contesta a conclusão da decisão de primeira instância de que não teria impugnado as infrações descritas como omissão de rendimentos; diz que foram contestadas todas as glosas realizadas pela fiscalização, aí se incluindo as apontadas omissões de rendimentos. Sobre as glosas das despesas de livro-caixa, reitera o que já dissera na impugnação. Também reafirma, em síntese, as alegações e argumentos contrários à multa de ofício e à multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Examinando, inicialmente, a manifestação do Contribuinte a respeito das infrações Omissão de rendimentos recebidos a título de regate de previdência e omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas que diz ter impugnado, diferentemente do que afirmou a decisão de primeira instância. Compulsando a impugnação apresentada pelo Contribuinte verifica-se que, de fato, nada foi dito especificamente contra a autuação no que se refere a estes itens. Há, sim, manifestações genéricas contra a autuação. Ocorre que as matérias objeto da autuação devem ser “expressamente” contestadas, conforme dicção do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

De qualquer forma, como o Contribuinte nada apresentou que possa infirmar a exigência com relação a estes pontos, nada há a rever no lançamento quanto a eles.

Resta em discussão, portanto, apenas as glosas das deduções e livro-caixa e a multa isolada. Em relação às glosas das deduções, a controvérsia gira em torno do direito à dedução do com equipamentos e os pagamentos a protéticos.

Sobre os gastos com equipamento, a questão foi claramente exposta pela decisão de primeira instância, e gira em torno da definição do tempo de consumo do equipamento, que não pode ser superior a um ano; o que é dedutível é a despesa de custeio, que não compreende as inversões de capital. A compra de equipamentos para uso continuado, por período superior a um ano, caracteriza-se como inversão de capital. E, no caso, embora o Contribuinte insista em afirmar que se trata de material que se consome em curto período, o que contraria as evidências, dadas as características dos objetos de que se cuida, nada apresentou para comprovar suas afirmações.

Da mesma forma, como relação aos pagamentos feitos a protéticos, a despesa somente é dedutível se necessária à percepção da renda. Portanto, o Contribuinte teria que ter comprovado que os serviços foram contratados que os serviços de protético contratados o foram como parte de serviços por ele próprio prestados. Mas o que se tem é apenas a indicação dos pagamentos aos profissionais, sem nenhuma informação adicional sobre a aplicação desses serviços na atividade do Contribuinte. Nessas condições, penso que agiram com acerto a autoridade lançadora, ao proceder à glosa, e a autoridade julgadora, ao manter a exigência.

Sobre a multa isolada, penso que a possibilidade da exigência simultânea da multa isolada com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base, já foi rejeitada por este Conselho. Como exemplo veja-se a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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 especial negado. (Acórdão CSRF/01-04.987, de 15/06/2004)

É como penso. Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), a saber:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. (...)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou a contribuição quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

III – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixarmos de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

(...).

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o *caput* do artigo e seus incisos. É aí que a lei especifica o fato típico, enseja dor da penalidade: a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido a título de carnê-leão não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do *caput* art. 44, conforme o caso.

Sendo assim, não se pode conferir ao art. 43 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº. 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos. É o que ocorre quando se aplica a penalidade

duplamente, sobre a mesma base, na exigência da multa isolada, pelo não pagamento da antecipação, e na exigência do imposto quando do ajuste anual.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê-leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, a base de cálculo da multa isolada não deveria compor a base de cálculo da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto.

Em nenhum momento os contribuintes deviam o imposto duas vezes, antecipadamente e quando do ajuste anual. É que, ao pagar o primeiro, necessariamente teria direito a compensar o que pagou quando do ajuste anual. Assim, não há falar em dupla hipótese de incidência das multas, pelo não pagamento da antecipação e pelo não pagamento do imposto devido quando do ajuste anual.

No presente caso, a DRJ entendeu aplicável a multa isolada, porém, no percentual de 50% em face do princípio da retroatividade benigna, ante a existência de legislação que, segundo seu entendimento, prevê penalidade menos severa.

Ora, é certo que a Lei nº 11.488, de 2007, que, entre outros pontos, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê-leão. Porém, este dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência. É que, como ressaltado acima, se antes não havia a possibilidade de incidência simultânea da penalidade pelo não recolhimento do carnê-leão, em concomitância com a multa de ofício sobre os rendimentos omitidos apurados no ajuste anual, sobre a mesma base, a nova legislação, que introduziu esta possibilidade, não é mais benéfica ao contribuinte e, portanto, não poderia ser aplicada em relação aos fatos pretéritos.

Concluo, pois, pela exclusão da multa isolada.

Quanto à multa de ofício, exigida em relação e juntamente com o imposto apurado em decorrência da omissão de rendimentos, todavia, não procedem as manifestações da defesa. É que se trata de exigência para a qual há previsão legal expressa a qual a autoridade lançadora se limitou a aplicar. E não cabe à autoridade lançadora ou aos julgadores administrativos fazer juízo sobre a aplicabilidade de lei com base em juízo subjetivo sobre sua repercussão econômica ou em juízo de constitucionalidade.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência da multa isolada.

Assinatura digital

Pedro Paulo Pereira Barbosa



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 11020.003246/2007-04
Acórdão n.º **2201-01.336**

S2-C2T1
Fl. 4

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 11020.003246/2007-04

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. 2201-01.336**.

Brasília/DF, 15 de abril de 2011.

FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JÚNIOR
Presidente da 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

