



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

Processo nº 11516.001662/2009-50
Recurso nº 902.154 Voluntário
Acórdão nº 2801-02.120 – 1ª Turma Especial
Sessão de 01 de dezembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente FLAVIA CRISTINA DE ANDRADE PINTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

As despesas escrituradas em Livro Caixa têm sua dedutibilidade condicionada não só a verificação da sua necessidade à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, mas, também, à sua comprovação nos estritos termos em que prevê a legislação tributária.

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.

PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA.

Deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação da fraude. Incabível a aplicação da penalidade por presunção de fraude, em face de mera glosa das despesas pleiteadas como deduções a título de Livro Caixa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária a multa isolada por falta de recolhimento do Carnê-Leão, bem como para desqualificar a multa de ofício lançada, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães (Relator)

que mantinha a qualificação da multa de ofício. Designada a Conselheira Tânia Mara Paschoalin para redigir o voto vencedor no tocante à desqualificação da multa de ofício.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães – Presidente e Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Redatora Designada.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Luiz Cláudio Farina Ventrilho, Sandro Machado dos Reis, Tânia Mara Paschoalin e Carlos César Quadros Pierre.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/Florianópolis/SC às fls. 182/186 do processo.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se, a seguir, o Relatório constante da decisão recorrida:

“(…)

Mediante auto de infração de folhas 89 a 106, exige-se da contribuinte acima identificada a importância de R\$ 11.000,76 a título de IRPF, acrescida de multa de ofício de 150% (R\$ 16.501,14) e juros de mora, e, ainda, multa exigida isoladamente de R\$ 5.500,31, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2007, ano-calendário 2006.

Os dispositivos legais infringidos constam do respectivo auto de infração.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), às folhas 91 a 98, as infrações se devem à:

001 — Rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos a carnê-leão. Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas físicas.

Na descrição dos fatos, consta que, em procedimento de fiscalização iniciado mediante o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920100.2009.00080-0 procedeu-se diligência na qual foi verificado que a contribuinte recebeu rendimentos de pessoas físicas no ano-calendário 2006 que a enquadravam na categoria de contribuinte obrigada a apresentação de declaração de ajuste anual. Constatado que a declaração do imposto de renda pessoa física (DIRPF) não havia sido entregue até o dia 23/01/2009, a contribuinte foi intimada, por meio do Termo de Inicio de Fiscalização nº 019/2009, a apresentar a DIRPF referente ao exercício 2007, ano-calendário 2006, bem como a comprovação

de todas as deduções pleiteadas. A contribuinte apresentou documentos e informou os rendimentos do trabalho arrolados à fl. 92, que perfazem o total de R\$ 61.948,90, bem como o Livro Caixa referente ao ano-calendário 2006.

Em análise ao Livro Caixa, a fiscalização desconsiderou os alegados pagamentos de aluguéis de equipamentos que supostamente teriam sido feitos à empresa OPIC Comércio de Implantes e Produtos Odontológicos Ltda. (CNPJ nº 07.142.950/0001-08), pelos seguintes motivos (fls. 93 e 94):

1. Não comprovação do efetivo pagamento: intimada a comprovar o efetivo desembolso (fls. 80 a 82), a contribuinte declarou apenas que “os pagamentos foram efetuados com cheques de terceiros (meus pacientes) e em dinheiro” (fl. 83), não houve a comprovação da transferência de valores da alegada locatária para a suposta locadora;

2. A empresa OPIC, suposta locadora dos aparelhos e equipamentos foi intimada (fl. 56) e apresentou o contrato de locação, em relação ao qual a fiscalização constatou haver indício de inidoneidade, uma vez que: “O contrato que foi apresentado não discrimina os bens locados (não há o número de série dos bens alugados, de forma que não se pode identificar qual o objeto da locação). O doutrinador Orlando Gomes define Locação de Bens como a relação jurídica decorrente de contrato bilateral, oneroso, comutativo, temporário, consensual e impessoal em que uma pessoa (locador) cede à outra (locatário) o uso e gozo do bem NÃO FUNGÍVEL. Percebe-se, portanto, que o bem a ser alugado deve ser perfeitamente identificável, o que não ocorre neste caso. A contribuinte foi intimada a discriminar os bens alugados por meio do número de série (fl. 80), mas limitou-se a informar que os bens alugados são os equipamentos relacionados no contrato de locação - equipo (Daby Atlante), compressor, aparelho de Rx, aparelho de laser, aparelho de profilaxia (Daby Atlant - Prof Ceramic), aparelho de ultrassom, estufa, programa de computador Easy Dental 83)”;

3. Os equipamentos (supostamente alugados da empresa OPIC) teriam ficado no espaço físico da alegada locadora e não há comprovação de que a contribuinte tenha alugado o consultório (fls. 80 e 83);

4. As alegadas despesas com a locação de equipamentos superam 80% dos rendimentos tributáveis - ref. mês de novembro de 2006 (fl. 25). Na média, os gastos com a locação de equipamentos chegam a mais de 51% dos rendimentos tributáveis (fl. 87);

5. As supostas despesas com a locação de equipamentos representam mais de 99% das despesas declaradas de Livro Caixa (fl. 87);

6. Considera a fiscalização, ainda, que: “Ao dividirmos os valores que constam nas notas fiscais de serviços referentes à

locação dos equipamentos (fls. 60 a 71) pelo valor da hora de locação - R\$ 10,00 (fls. 58, 80 e 83), obtivemos frações de tempo que não podem ser admitidas como reais. Como exemplo, podemos citar o mês de novembro/2006: o tempo total de utilização dos bens teria sido de 504 horas, 37 minutos e 12 segundos (fls. 72 e 73). Não é crível que a empresa OPIC mantenha algum tipo de medição de tempo que possua tal acuracidade. Além disso, não podemos acreditar que a dentista tenha trabalhado 504 horas no mês de novembro de 2006, pois mesmo que a profissional trabalhasse 16 horas por dia, seriam necessários mais de 31 dias para totalizar 504 horas (lembramos que o mês de novembro tem apenas 30 dias). A contribuinte foi intimada a informar como era feito o controle do tempo de uso dos equipamentos (fl. 80) e em resposta declarou que era feita a reserva de horário de acordo com a necessidade de agendamento de seus pacientes (fl. 83). Ou seja, no agenciamento a dentista teria feito a previsão do tempo de utilização dos equipamentos ao nível de segundos, o que é pouco verossímil".

Em face do relatado, a fiscalização efetuou o lançamento do crédito tributário decorrente da omissão de rendimentos do trabalho sem vincula empregatício recebidos de pessoas físicas no valor de R\$ 61.948,90, com base nos documentos apresentados pela contribuinte (fls. 9, 12, 13 a 29). No lançamento, foram deduzidas despesas escrituradas no Livro Caixa no total de R\$ 150.80 (fls. 19, 40 e 41).

Com relação As deduções de dependente e de despesas com instrução pleiteadas pela interessada, não foram consideradas pela fiscalização porque não foram comprovadas.

Em razão da infração acima, a multa de ofício foi qualificada, conforme a previsão legal contida no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996, em vista dos fortes indícios do intuito da contribuinte em reduzir a base de cálculo do imposto por meio de despesas fictícias.

No item 002 - Multa Isolada, relaciona os valores da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão, na razão de 50% (cinquenta por cento) do imposto devido.

Da impugnação

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresenta a impugnação de folhas 119 a 113, na qual expõe suas razões de contestação.

No primeiro tópico da impugnação, I — Dos Fatos, sintetiza os motivos da autuação.

No tópico seguinte, II - Do Direito, a contribuinte alega, preliminarmente, que concorda com o pagamento do imposto de renda carne-leão, porém, considerando a base de cálculo que resulta do seu Livro Caixa, ano-base 2006, solicitando que de

imediatamente lhe seja concedido parcelamento para poder quitar tal dívida;

Em relação ao não reconhecimento de despesas com a locação de equipamentos imprescindíveis e indispensáveis para a geração de receita, informa que os alugueis de equipamentos que foram pagos durante todo o ano de 2006 não são e nunca foram uma tentativa de fraude com o intuito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda apurado em carne-leão. Assevera que os pagamentos das locações de equipamentos realmente ocorreram e podem ser comprovadas pelas "Notas Fiscais" emitidas pela empresa OPIC COMÉRCIO DE IMPLANTES E PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA., confirmadas pelo registro nas folhas do Livro Diário e relatórios acessórios da citada empresa, onde as locações de equipamentos foram lançadas a "CRÉDITO" da conta "RECEITA COM ALUGUÉIS DE EQUIPAMENTOS" e a "DÉBITO" da conta "CAIXA".

Tocante à comprovação do efetivo pagamento, sustenta que as notas fiscais emitidas em seu nome, que são documentos idôneos, numerados tipograficamente e com a devida autorização de impressão de documentos fiscais emitida pela PMF/SC, e os registros de recebimento lançados no diário da empresa OPIC COMÉRCIO DE IMPLANTES E PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA, comprovam que houve o efetivo pagamento destas despesas. Questiona porque haveria a OPIC COMÉRCIO DE IMPLANTES E PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA, promover ou participar de uma fraude, como alega o Fiscal, uma vez que emitiu nota fiscal da locação de seus equipamentos, contabilizou essas receitas no seu Livro Diário e recolheu todos os impostos cabíveis, se efetivamente não tivesse recebido tais valores da contribuinte em questão.

Quanto à alegação do Fiscal de que o valor das notas do mês de novembro de 2006, dividido pelo valor da hora de locação de R\$ 10,00, que consta no contrato de locação, ultrapassa 504 horas de trabalho no mês, afirma que tal fato não pode ser usado para desconsiderar um pagamento que efetivamente foi realizado e comprovado por documentos idôneos. Esclarece que esse valor de R\$ 10,00 por hora é apenas um valor de referência, podendo variar de acordo com a necessidade do uso destes equipamentos locados.

Tratando-se de despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, conforme preceitua o art. 75, inciso III, do Decreto nº 3.000/99, requer a contribuinte, que tais despesas sejam consideradas para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda em carne ledo mensal devido referente ao ano de 2006.

No mérito, invoca a legislação que dá amparo ao seu pleito. qual seja, o art. 75, inciso III, art. 77, parágrafo 1º, inciso III e art. 81. todos do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Ao final, solicita o parcelamento do imposto de renda carne-leão - código 1090, com base nos valores resultantes da apuração do livro caixa (ano-calendário 2006), considerando as despesas com locação de equipamentos pagas a empresa OPIC Comércio de Implantes e Produtos Odontológicos e as deduções com o dependente Lorenzo Baugrats e com instrução do citado dependente. A base de cálculo, o valor da dedução a título de Livro Caixa e o imposto devido (carnê-leão)), foi apurado pela contribuinte na planilha de fl. 113.

A impugnação foi instruída com os documentos anexados As fls. 114 a 171.

(...)”

Ao julgar a lide, o órgão julgador de primeira instância decidiu julgar procedente em parte a impugnação, alterando o IRPF lançado de R\$ 11.000,76 para R\$ 9.954,30 e a multa de ofício de 150% de R\$ 16.501,14 para R\$ 14.931,41, e por manter a multa exigida isoladamente conforme lançada, nos termos do Acórdão DRJ/FNS nº 07-22.123, de 12/11/2010, às fls. 182/186.

Regularmente cientificada da decisão *a quo* em 19/01/2011, conforme Aviso de Recebimento – AR à fl. 190, a interessada interpôs, por meio de seus procuradores, o recurso voluntário às fls. 193/201, em que reitera na íntegra os termos da impugnação ao auto de infração e contesta em todos os termos o acórdão guerreado, para que seja cancelado o lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator.

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como questão primeira cabe salientar que se equivoca a contribuinte quanto à argumentação apresentada em sua peça recursal, posto que o lançamento formalizado nos autos não se escorou em depósitos bancários, mas em omissão de rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho, sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas. É o que facilmente se depreende da descrição dos fatos e enquadramento legal constantes da peça de autuação, em excerto a seguir transcrito (fls. 91 a 94 do processo):

*“RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS
SUJEITOS A CARNE-LEÃO OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE
TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS
DE PESSOAS FÍSICAS.*

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício.

Autorizados pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920100.2009.00080-0 (fls.02 e 07), foi iniciado o procedimento de fiscalização para a verificação da situação fiscal da contribuinte Flavia Cristina de Andrade Pinto, CPF 667.916.261-00.

Em procedimento de diligência verificou-se que a Sra. Flavia Cristina recebeu rendimentos de pessoas físicas no ano calendário de 2006 em montante que a enquadravam na categoria de contribuintes que estavam obrigados a apresentar a declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda de pessoa física.

Conforme a norma vigente, estava obrigado a apresentar a declaração o contribuinte, residente no Brasil, que no ano-calendário de 2006, recebeu rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual na declaração superiores a R\$ 14.992,32.

Ocorre que até o dia 23/01/2009 (data do início do procedimento fiscal) a contribuinte estava omissa (fl.04).

Por meio do Termo de Início de Fiscalização nº 019/09, solicitamos à contribuinte a apresentação da declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física (DIRPF) para o exercício de 2007, referente ao ano calendário de 2006, bem como a comprovação de todas as deduções pleiteadas (fls. 05 a 06).

A Sra. Flavia informou que no ano calendário de 2006 recebeu os seguintes rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício de pessoas físicas (fls.09, 12, 13 a 29).

(...)

Diante do exposto, efetuamos o lançamento do crédito tributário decorrente da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas no valor de R\$ 61.948,90, com base nos documentos apresentados pela contribuinte (fls. 09, 12, 13 a 29). Por outro lado, consideramos as despesas de Livro Caixa no total de R\$ 150,80 (fls.19, 40 e 41)."

Assim, trata o argumento da recorrente de matéria estranha ao feito. No mais, em sua peça recursal a contribuinte discorda das glosas das deduções de despesas que sustenta terem sido feitas em razão do exercício de sua profissão.

Todavia, no presente caso, a interessada não apresentou qualquer documentação que efetivamente pudesse comprovar essas despesas pleiteadas como deduções a título de Livro Caixa.

A este respeito, denota-se que o entendimento do órgão de julgamento de primeira instância se pautou nos elementos de prova que foram trazidos aos autos, mediante a lavratura do lançamento, bem como na documentação acostada juntamente com a impugnação, face à infração apontada pela autoridade fiscal.

Como bem destacado na decisão *a quo* (fls. 184/186):

i) os valores informados como tendo sido pagos à empresa OPIC Comércio de Implantes e Produtos Odontológicos Ltda. se revelaram incompatíveis com o contrato de locação de equipamentos;

ii) da análise do contrato apresentado pela referida empresa não foi possível identificar os bens locados, pois não há o número de série dos bens alugados;

iii) colheu-se que a contribuinte mantinha consultório no mesmo endereço da empresa OPIC, no entanto, a recorrente não esclareceu quanto ao pagamento de aluguel pela utilização do respectivo espaço físico, ou, mesmo, se tal dispêndio, compunha, também, o valor das notas fiscais emitidas pela OPIC, visto que estas tão-somente discriminam a locação de aparelhos e equipamentos, mas o que se extrai da documentação constante dos autos é que a interessada não apenas locava os referidos equipamentos, mas utilizava-se, para o exercício de suas atividades, de toda a estrutura do imóvel ocupado pela citada empresa, situação esta omissa no contrato apresentado, não constando de seu Livro Caixa quaisquer outras despesas com infra-estrutura.

De fato, no que se refere às notas fiscais emitidas pela empresa OPIC, embora não apresentem vícios de ordem material, diante dos elementos postos na autuação, não se revelam tais documentos hábeis e idôneos a comprovar as deduções pleiteadas pela interessada, posto que não retratam a verdadeira relação no tocante à suposta locação de aparelhos e equipamentos, como demonstrado no lançamento (fls. 93/94 dos autos).

Quanto à multa qualificada, concluo que a mesma é devida, face à fundamentação posta no auto de infração, a qual a contribuinte não logrou êxito em afastá-la. Legítima, portanto, a sua exigência.

Por fim, quanto à multa isolada relativa ao carnê-leão, não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao imposto, conforme vasta jurisprudência deste Egrégio Conselho. A título de exemplo, menciona-se o Acórdão nº CSRF/01-04.987 (sessão de 15/06/2004), da lavra da ilustre Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, que restou assim ementado:

*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.

Portanto, no tocante às multas lançadas, cabível, neste caso, tão-somente a multa de ofício de 150% exigida juntamente com o tributo.

Ante ao acima exposto, **VOTO** por dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária tão-somente a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Processo nº 11516.001662/2009-50
Acórdão nº **2801-02.120**

S2-TE01
Fl. 226

Antonio de Pádua Athayde Magalhães

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheira Tânia Mara Paschoalin, Redatora designada.

Com a devida vênia do nobre relator, Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, permito-me divergir de seu voto, no que se refere à aplicação da multa de ofício qualificada.

Impende verificar se a conduta estampada nos autos coaduna-se aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

As infrações decorrentes de glosas de despesas ou omissões de rendimentos são apenadas, como regra, com multa de ofício de 75%. Inclusive, foi editada a Súmula CARF nº 14: *“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”*, a demonstrar que a simples omissão de receitas ou rendimentos não autorizam a qualificação da multa de ofício.

Nesse sentido, para qualificar a multa de ofício, mister a ocorrência de uma conduta delituosa que exceda a simples omissão de rendimentos ou a glosa de despesas. Neste último caso, como exemplo, a qualificação da multa deve ser mantida quando o contribuinte utiliza um documento que se reputa falso, ideológica ou materialmente, para alicerçar a despesa dedutível, tal como um recibo ou nota fiscal inidônea. Não foi o que aconteceu nestes autos. Tratou-se, na espécie, de glosa de despesas pleiteadas como deduções a título de Livro Caixa, para as quais a contribuinte não apresentou os comprovante de pagamentos hábeis a confirmar as despesas declaradas.

Frise-se que não foi demonstrada a utilização de notas fiscais, material ou ideologicamente, falsas, aí sim, uma hipótese que autorizaria a qualificação para o caso vertente.

Assim, considerando que não se conseguiu imputar à recorrente uma conduta adicional, além da decorrente de mera glosa das despesas pleiteadas como deduções a título de Livro Caixa, deve-se desqualificar a multa de ofício.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária a multa isolada por falta de recolhimento do Carnê-Leão, bem como para desqualificar a multa de ofício lançada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado digitalmente
Tânia Mara Paschoalin