



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

**Processo nº** 11516.006403/2008-34  
**Recurso nº** - Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-002.559 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de outubro de 2014  
**Matéria** IRPF - DEDUÇÕES DO LIVRO CAIXA  
**Recorrente** VANDERLIM BRANCO CAMARGO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2006, 2007

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas em livro-caixa, mediante documentação idônea, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização. A falta de comprovação implica glosa das despesas deduzidas.

MULTA DE OFÍCIO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CRIAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO SIMPLES. TITULARIDADE DO CONTRIBUINTE E/OU CÔNJUGE. TRANSFERÊNCIA DE RECEITA. LIVRO CAIXA. CRIAÇÃO DE DESPESAS INEXISTENTES OU DESPROVIDAS DE COMPROVAÇÃO. QUALIFICAÇÃO MANTIDA.

É correta a aplicação da multa qualificada quando verificada a existência de planejamento tributário com vista a transferir intencionalmente as receitas do contribuinte pessoa física para empresa optante pelo simples, da qual o sujeito passivo seja ou tenha sido proprietário ou sócio com o seu cônjuge, tendo como o único objetivo gerar despesas para deduzir no livro-caixa.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

É improcedente a exigência de multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física devido a título de carnê-leão, por glosas de deduções indevidas no livro-caixa, quando cumulada com a multa de ofício lançada na apuração do ajuste anual, se possuírem bases de cálculo idênticas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001  
parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada  
Autenticado digitalmente em 24/11/2014 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARIA HELENA CO  
TTA CARDOZO

Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

concomitantemente com a multa de ofício. Vencida a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que negou provimento ao recurso.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), German Alejandro San Martín Fernández, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado), Francisco Marconi de Oliveira, Nathalia Mesquita Ceia e Eduardo Tadeu Farah. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

## Relatório

Neste processo foi lavrado o auto de infração do Imposto de Renda de Pessoa Física (fls. 974 a 1010), exercícios 2006 e 2007, por glosa de despesas deduzidas a título de livro caixa, no qual se apurou o imposto de R\$ 106.918,48, acrescido da multa de ofício de 150% e da multa isolada de 50% pela falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de Carnê-Leão. Sobre o imposto e a multa incidem os respectivos juros de mora.

O contribuinte apresentou a impugnação, a qual foi assim resumida na decisão recorrida:

Na defesa (fls. 1.014/1.030), inicialmente, o impugnante alega que o lançamento é baseado em interpretação carente de fundamentação jurídica, baseada em falsos indícios, visto ter o autuado apresentado documentos mais do que suficientes para comprovar as suas despesas, bem como o contrato com pessoa jurídica regularmente constituída, a qual recolhe seus impostos com base nas notas fiscais emitidas. Segue a sua defesa, sob os títulos que se coloca a seguir:

### **1. Da confusão entre o recorrente e a empresa locadora de equipamentos:**

Alega que a fiscalização fez confusão, não tendo conseguido separar o que era obrigação do contribuinte e o que é de responsabilidade da empresa locadora de equipamentos; que o impugnante fez parte do quadro social da empresa locadora, mas, por motivos profissionais, saiu da sociedade empresarial, sendo a administração assumida pela companheira a qual, à frente do negócio, aplicando técnicas de gestão, fez a empresa gerar lucros; que não existe prática ilegal em manter negócios comerciais com empresa de propriedade de sua amásia.

### **2. Da aquisição de bem durável – Cerceamento de defesa:**

Argumenta que, conforme se verifica junto ao Livro Caixa, não está relacionada qualquer despesa com aquisição de equipamentos; que a despesa com telefone está em seu nome e é totalmente passível de dedução; que, tanto no relatório, quanto no termo de ciência e esclarecimento, o auditor fiscal não mencionou quais foram os bens duráveis adquiridos pelo impugnante que ensejariam a recusa como despesas do Livro Caixa; que apenas foram apresentados os comprovantes de despesas necessárias à prática da atividade profissional.

### **3. Da não comprovação de desembolso feito pelo recorrente e da falta de comprovação do efetivo pagamento:**

Afirma que, conforme já informado ao auditor fiscal, pagou a empresa locadora dos equipamentos através de cheques de terceiros e em espécie, visto ter uma restrição judicial (bloqueio) junto à conta bancária, em virtude de uma ação trabalhista onde é parte, juntamente com a CIPO. Junta cópia da movimentação processual (fl. 1.031).

Das fls. 1.018 a 1.025, o contribuinte discrimina os cheques recebidos de terceiros, com nome, data e número, alegando ter repassado os mesmos para a empresa locadora e comprovado o respectivo desembolso. Solicita, outrossim, que, caso seja entendido que a relação apresentada não comprova efetivamente o pagamento por parte do recorrente à empresa locadora, que sejam intimados todos os pacientes que entregaram os cheques, a fim de comprovarem a veracidade dessas alegações.

### **4. Quanto aos reais benefícios obtidos, face o contrato de locação de equipamentos – contrato de locação por hora utilizada.**

Sob este item, argumenta que o auditor fiscal deixou de mencionar a cláusula mais benéfica do contrato de locação, a cláusula quinta do contrato, onde estipula que as Autenticado digitalmente em 24/11/2014 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARIA HELENA CO TTA CARDOZO

horas contratadas pelo locatário são variáveis, sendo o valor de preço a ser pago no final de cada período de 30 (trinta) dias arbitrado de acordo com o número de horas locadas; que não existe nada de atípico ou exorbitante na relação contratual; que as notas fiscais demonstram a situação contratual, pois registram quantas horas foram utilizadas pelo recorrente.

Tecendo considerações sobre valores imobiliários de salas comerciais para locação e outros itens atinentes ao aluguel de imóveis, o contribuinte alega que o valor pago por utilização de equipamentos está totalmente compatível com a utilização e o valor dos mesmos, desenvolvendo o tema sobre as vantagens da locação de equipamentos odontológicos, remunerados por hora utilizada em relação à instalação própria.

#### **5. Quanto ao valor dos equipamentos locados e as despesas pertinentes:**

Alega, em síntese, que o auditor fiscal errou em atribuir o valor de R\$ 6.000,00 aos equipamentos, sendo que, de acordo com o contrato, o recorrente loca dois equipamentos, o que equivaleria ao valor de R\$ 12.000,00.

Neste item de sua defesa, o contribuinte tece considerações acerca da sua atividade profissional especializada em implantodologia, sobre a necessidade dos dois consultórios equipados, um deles para a prática de cirurgias, e discrimina vários dos equipamentos afins que compõem o seu ambiente de trabalho. Explica, ainda, que, à época da celebração do contrato, a empresa locadora possuía 12 (doze) equipamentos com mais de 10 (dez) anos de uso, adquiridos de outros profissionais do ramo, e que estes foram substituídos por outros 12 (doze) consultórios novos, conforme a nota fiscal anexa ao processo administrativo.

Aduz, por fim, que o auditor não considerou todos os equipamentos descritos no contrato de locação, se atendo a alguns itens que foram apresentados pela empresa locadora quando esta foi intimada a comprovar a propriedade dos bens, tendo um entendimento incorreto, conforme explicitado em seu relatório.

#### **6. Dos efeitos jurídicos do contrato de locação:**

Sustenta, sob este título, que os contratos são instrumentos jurídicos que tendem a externar manifestação dos contratantes, criando efeito *erga omnes* a todos os membros da sociedade, inclusive o Estado. Desta forma, antes da via judicial, não poderia o auditor fiscal, através de processo administrativo, declarar que um instrumento é válido ou não.

#### **7. Considerações sobre as abordagens feitas quanto às obrigações da empresa:**

Alega não existir qualquer relação contábil entre Capital Social e faturamento proporcional.

Salienta que as notas fiscais são documentos que geram obrigações tributárias no que toca ao recolhimento dos impostos, não aceitando a alegação do fisco de que estas não são idôneas.

Acerca do contrato, alega que a empresa locadora exige a formalização de contrato de todos aos profissionais que ali locam equipamentos na mesma situação do recorrente.

Por fim, que o Auto de Infração não é o instrumento correto para se questionar a propriedade de bens que são de propriedade da empresa, não sendo obrigado a fazer prova da propriedade de bens que não sejam os seus.

#### **8. Do Requerimento:**

Requer que se declare a insubstância do lançamento, em razão dos argumentos apresentados onde foi comprovado que realmente efetuou o pagamento dos aluguéis à empresa locadora.

Os membros da 4<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC), por meio do Acórdão nº 07-18.005 (fls. 1.034 a 1.041), de 6 de novembro de 2009, consideraram a impugnação procedente em parte, reconsiderando algumas deduções no ano-calendário 2006 e, por consequência, reduzindo a base de cálculo da multa isolada. As glosas daquele ano foram reduzidas de R\$ 279.194,34 para R\$ 275. 803,28.

Cientificado, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em 18 de janeiro de 2010 (fls. 1.050 a 156), no qual alega que toda documentação registrada em livro caixa é oriunda de despesas comprovadas com notas fiscais ou documentação, ressaltando que a relação contratual existente entre o recorrente e a empresa Comércio de Implantes e Produtos Odontológicos Ltda. é legal, do ponto de vista jurídico e fático, e que as notas fiscais emitidas pela empresa locadora (com o consequente recolhimento de todos os impostos pertinentes) são idôneas e, assim como o contrato, se revestem da mais pura veracidade, portanto não há que se falar em ficção documental.

Rebate o Acórdão da DRJ por não ter, em nenhum momento, mencionado quais são as irregularidades existentes e alega equívoco quanto à interpretação da não separação fática das empresas CIPO (Centro Integrado de Implantes e Prevenção Odontológica) e a OPIC (Comércio de Implantes e Produtos Odontológicos Ltda), e por não ter sido realizada diligência no local onde poderia se verificar a verdadeira relação contratual, já que a fiscalização não foi à OPIC ou ao endereço do recorrente para verificar a relação contratual entre as partes.

Alega que o elemento econômico e o planejamento tributário adotado na relação contratual é passível, pois o valor da hora contratada pela locação dos equipamentos é totalmente compatível, variando somente o número de horas locadas pelo recorrente; que todos os valores pagos e devidamente comprovados por meio das notas fiscais foram informados, com a respectiva planilha, contendo o banco de horas e os pagamentos efetuados em favor da empresa por meio dos cheques repassados pelo recorrente; e que não foi considerado o fato de o recorrente possuir restrição bancária em virtude da existência de ação trabalhista

Diz que a decisão recorrida baseou-se em fatos inócuos e inexistentes, ou seja, exclusivamente em suposições. E, por fim, que ao fisco faltaram elementos para substanciar o auto de infração, pois entendera que não haviam vícios materiais nas notas fiscais; que foi reconhecido o efetivo pagamento por parte do recorrente à empresa locadora de equipamentos; e que o contrato de locação de equipamentos não se reveste de qualquer irregularidade, atendendo totalmente aos fins propostos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira

O recurso voluntário é tempestivo e, atendidas as demais formalidades, dele tomo conhecimento.

O auto de infração contempla as glosas das despesas deduzidas indevidamente no livro caixa. Estas glosas estão relacionadas na planilha de folhas 961 a 964 e detalhadas nas folhas 965 a 973. São consideradas não dedutíveis as seguintes despesas: (a) aquisição de bens duráveis; em nome das empresas CIPO e CMO ou em nome de terceiro (Roberto Luiz Rodrigues); (b) comprovadas com documentos sem valor fiscal; (c) relacionadas à manutenção de equipamento de terceiros; (d) sem a comprovação de desembolso; (e) sem discriminação dos autores ou o motivo do pagamento ou os bens adquiridos; (f) compostas de documentos sem validade como recibo; (g) referentes a mês diverso do desembolso; (g) realizadas em endereço diverso daquele em que o contribuinte atuava; (h) com o uso de telefones pertencentes às empresas OPIC e CMO; e (g) despesas de aluguel de equipamentos da empresa OPIC.

As glosas de maior relevância estão relacionadas à empresa OPIC, para as quais o contribuinte, quando intimado, alegou ter realizado os pagamentos em espécie.

A auditoria levanta uma série de questionamentos para demonstrar a irregularidade do contrato de locação da OPIC. Entre eles (fl. 970): (a) o fato de o contribuinte ter alegado que os pagamentos foram efetuados em espécie; (b) o valor dos contratos serem bastante superiores ao capital da empresa locadora, que era de propriedade da atual companheira do fiscalizado; (c) a locadora não teria feito prova de propriedade dos bens alugados; (d) os valores das locações serem incompatíveis com o preço dos equipamentos, como, por exemplo, pagar R\$ 20.000,00 por um aparelho que novo valeria R\$ 6.000,00; (e) a relação dos bens locados não permite a sua perfeita identificação; (f) as informações em relação à aquisição dos equipamentos seriam contraditórias; (g) na data de assinatura do contrato, em 05 de maio de 2005 (alteração do contrato às fls. 90/94) o contribuinte era o principal cotista da locadora, antes de repassar as cotas à companheira (99%) e ao irmão (1%); (h) a gerencia da empresa OCIP no ano 1996 foi exercida pela companheira; (i) a impossibilidade do controle de tempo de horas de uso do equipamento, conforme estipulado no contrato; e (j) o vínculo da clínica com os profissionais se dava por meio de contrato de equipamento, não havendo cobrança pela locação do espaço e infra-estrutura, ao mesmo tempo que esses profissionais prestavam atendimento aos pacientes da clínica.

Por fim, a auditoria lembra que a empresa OPIC faz parte da Rede CIPO, a qual oferece os serviços especializados ao contribuinte em questão, dentre outros profissionais, sem contrato de prestação de serviços, é optante pelo simples. Porém, o inciso XII, do art. 9º, da Lei nº 9.317/1996, vedaria tal opção a esse tipo de empresa. Nessa condição, segundo a auditoria, o planejamento visava tributar as receitas à alíquota máxima de 5,4%, enquanto o contribuinte, pessoa física, estaria sujeito à alíquota de 27,5%.

No caso específico destes autos, a glosa ocorreu porque a fiscalização não aceitou parte destes comprovantes. A decisão de primeira instância acatou algumas despesas

4/11/2014 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARIA HELENA CO

TTA CARDOZO

Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

reduzindo a glosa. O contribuinte, no recurso, se restringe a contestar a não aceitação das despesas decorrente do contrato de locação da OPIC e pedir a redução da multa.

As despesas passíveis de dedução por meio de livro caixa estão disciplinadas no art. 6º, I a III e §§ da Lei nº 8.134, de 14 de abril de 1990, que, em relação à dedução de despesa com serviços de terceiros, assim dispõe:

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: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

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;

b) as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995).

[...]

§ 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 decorrer a prescrição ou decadência.

A documentação escriturada no Livro Caixa está passível de aferição pelo Fisco, por ocasião da verificação de ofício, quanto às características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação. Assim, não basta escriturar a despesa no livro para o gozo da dedução da base de cálculo do imposto de renda, é preciso comprovar que as despesas são comprovadamente dedutíveis e idôneas.

Entretanto, nos autos resta claro o planejamento tributário com vista a transferir intencionalmente as receitas do contribuinte para a empresa optante pelo simples, pertencente ao contribuinte ou ao seu cônjuge, a depender do momento a ser analisado. Por esse motivo, não é possível acatar tais comprovantes como dedutíveis, mantendo-se a multa qualificada de 150%.

Em relação à multa isolada, filio-me ao entendimento proferido no Acórdão nº 9202-003.163 que, em situação similar, por maioria de votos, em negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, conforme ementa a seguir:

IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuírem bases de cálculo idênticas.

Recurso especial negado. (Acórdão nº 9202-003.163 – REsp da Fazenda Nacional)

O lançamento objeto da decisão acima exigia o crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física IRPF decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e glosa de dedução de despesas de Livro Caixa, bem como a multa isolada pela 4/11/2014 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARIA HELENA CO TTA CARDOZO

falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão, em relação aos exercícios 1999, 2000, 2001 e 2002. Entretanto, o escopo do recurso especial foi unicamente a última infração citada. No REsp, a Procuradoria da Fazenda Nacional arguira a legítima a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, não se cogitando em *bis in idem*, eis que, apesar de incidirem sobre a mesma base de cálculo, decorrem de infrações diversas, e alega que acórdão recorrido teria contrariado a legislação de regência.

Outras decisões também recentes da CSRF, apesar de não tratarem especificamente de glosas do Livro-Caixa, mas de omissão de rendimentos sujeitos ao Carnê-Leão, adotam o mesmo entendimento, como os Acórdãos nº 9202-02.196 (entre outros, omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas sujeitos ao Carnê-Leão), 9202-002.297 (omissão de Rendimentos de Fontes no Exterior), 9202-002.743 (entre outros, omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício), respectivamente da lavra dos Ilustres Conselheiros Relatores Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage (relator designador) e Gustavo Lian Haddad, em cujas decisões tem prevalecido que, havendo diferença de imposto a ser cobrada com a aplicação da multa de ofício, e sendo a mesma base de cálculo, não há que se falar em multa isolada, sendo esta devida apenas quando o imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual houver sido pago, mas havendo omissão do recolhimento do Carnê-Leão.

Nesses termos, entendo que deve ser reconhecida a impertinência do lançamento concomitante da multa vinculada ao imposto e da multa isolada pelo não recolhimento do Carnê-Leão, pois a conduta de não oferecer os rendimentos aqui vergastados no ajuste anual absorveu a conduta do não recolhimento mensal obrigatório.

Assim sendo, voto em dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada pelo não recolhimento do Carnê-Leão.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA - Relator