



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000752/2009-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.226 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2024
Recorrente WALTER MARTONI JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGUIÇÃO DE NULIDADE INSTRUÍDA COM ELEMENTOS DE PROVA EM SEU PRÓPRIO CORPO. AUTOS À DISPOSIÇÃO DOS INTERESSADOS. INOCORRÊNCIA.

Não há dano à defesa se o contribuinte compreende a acusação fiscal e dela se defende.

DECADÊNCIA. IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO E ANUAL.

O fato gerador do IRPF é complexivo e anual, se completando em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

DEDUÇÃO DE DESPESA EM LIVRO CAIXA. GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS OU COM INSUFICIÊNCIA DE PROVA CABAL. O contribuinte não apresenta qualquer fundamento novo em seu recurso, nem sequer carrega aos autos qualquer prova documental que corrobore com as suas alegações já trazidas em impugnação e que seja capaz de afastar a autuação.

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE LITÍGIO. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, não cabendo a sua apreciação por este Colegiado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, relatora, e Wesley Rocha, que davam parcial provimento, para fins de cancelar de ofício a multa isolada dos fatos geradores até dezembro de 2006. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Diogo Cristian Denny (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de lançamento Imposto de Renda Pessoa Física suplementar, decorrente de glosa de despesas deduzidas indevidamente no livro caixa, em razão de abatimento indevido da base de cálculo de rendimentos de trabalho assalariado, sem vínculo, recebidos de pessoas físicas, dos anos-calendário 2004 a 2007.

A lavratura se deu nos termos do artigo 926 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/99, juntamente com a multa de ofício de que trata o inciso I e inciso II, alínea "a", do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07 e juros de mora, conforme artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96.

Destaco abaixo os valores apontados no Demonstrativo Consolidado do crédito tributário do processo, de fls. 02:

IRPF	R\$ 220.012,11
Juros de mora	R\$ 71.326,62
Multa	R\$ 165.009,07
Valor do crédito apurado	R\$ 456.347,80
Multa isolada/de ofício	R\$ 49.394,59
Juros isolados	
Valor do crédito apurado	R\$ 49.394,59
Total	R\$ 505.742,39

Livro caixa juntado aos autos (fls. 54/160)

O recorrente apresentou impugnação às fls. 219/247.

Houve acórdão de fls. 778/788, julgando a impugnação procedente em parte, reduzindo o valor do crédito para R\$ 216.767,97 de Imposto de Renda, mais acréscimos legais, além da multa isolada lançada pela fiscalização.

Recurso voluntário fls. 793/811, alegando:

- a) em preliminares: (i) decadência do crédito tributário, com base no art. 150 §4º, do CTN.
- b) no mérito, (i) ocorrência de glosa indevida de valores como despesas de custeio de contas de água, luz e telefone; (ii) que o Livro Caixa foi devidamente preenchido e enviada toda a documentação à Delegacia da Receita federal de Londrina; (iii) que o Fisco, realizou a fiscalização por **amostragem** e em virtude disto, ocorreu bitributação, considerando valores declarados mensalmente nos anos calendários de 2004 a 2007 na declaração anual e mais os rendimentos considerados omitidos, afirmando que a Agente Fiscal repassou ao recorrente a sua responsabilidade de fiscalização, situação esta que é inadmissível e que não encontra guarida na nossa legislação. (iv) por fim, alega nulidade do auto de infração por conter vícios e erros em decorrência da própria amostragem citada.

Às fs. 812, reproduz planilha intitulada “**despesas de água, luz e telefone** endereço = Avenida Getulio Vargas, 1106 dispendidas por Valter Martoni Júnior”. Destaco:

DESPESAS DE ÁGUA, LUZ E TELEFONE
ENDEREÇO = AVENIDA GETULIO VARGAS, 1106
DISPENDIDAS POR VALTER MARTONI JUNIOR

Obs. Os documentos estão em posse da Delegacia da Receita Federal em Londrina

<u>MESES</u>	<u>AGUA</u>	<u>LUZ</u>	<u>TELEFONE</u>	<u>TOTAL</u>
JAN/2006		178,70	322,80	501,50
FEV/2006	52,92	228,35	320,61	601,88
MAR/2006	55,99	176,56		232,55
ABR/2006	52,92	54,93	251,45	359,30
MAI/2006	55,54	147,24	396,49	599,27
JUN/2006	109,57	127,97	754,66	992,20
JUL/2006	55,22	134,82		190,04
AGO/2006		136,05	340,30	476,35
SET/2006	54,38	154,16	432,71	641,25
OUT/2006	55,38	152,58	253,25	461,21
NOV/2006	55,53		266,47	322,00
DEZ/2006	54,15	198,76	320,86	573,77
TOTAL	601,60	1.690,12	3.659,60	5.951,32

<u>MESES</u>	<u>AGUA</u>	<u>LUZ</u>	<u>TELEFONE</u>	<u>TOTAL</u>
JAN/2007	55,57	233,55	381,34	670,46
FEV/2007				
MAR/2007				
ABR/2007	55,54	272,61	350,22	678,37
MAI/2007	54,12	326,46	501,44	882,02
JUN/2007	56,67	286,64	365,98	709,29
JUL/2007	61,47	237,52	302,05	601,04
AGO/2007		382,13	370,94	753,07
SET/2007	72,06		318,10	390,16
OUT/2007	69,24	255,87	375,80	700,91
NOV/2007	72,30	255,87	374,15	702,32
DEZ/2007	73,76	281,60	278,33	633,69
TOTAL	570,73	2.532,25	3.618,35	6.721,33

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Relatora

Inicialmente, esclareço que o recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele conheço.

Passo a análise.

Preliminarmente, em relação à (i) decadência do crédito tributário, com base no art. 150 §4º, do CTN, esclareço que a Lei nº 8.134, de 12/04/1990, fixou deduções que seriam utilizadas apenas na declaração de ajuste anual e manteve o IRPF devido mensalmente, mas a título de antecipação.

Conforme a redação dos arts. 9º, 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990, todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributados exclusivamente na fonte e os de tributação definitiva, independentemente de serem tributados mensalmente, estão sujeitos ao ajuste anual.

Destaco:

“Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);(...)”

Nesse sentido, é preciso destacar que o fato gerador do IRPF é complexo e continuado, na medida em, que, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual, quando então é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

Por isso, aplica-se a regra da decadência prevista no art. 173, I do CTN, não havendo que se falar em extinção dos valores autuados no auto de infração.

Passo então à análise do *mérito*:

Da ocorrência de glosa indevida de valores como despesas de custeio de contas de água, luz e telefone

Alega o recorrente que a glosa das despesas de custeio foram indevidas as quais, inclusive, estariam devidamente preenchidas e registradas no Livro Caixa, entregue à Delegacia da Receita federal de Londrina juntamente com toda a documentação correlata.

Inicialmente, esclareço que a autoridade fiscal justamente se pauta, seja durante a fiscalização, seja para proferir a decisão de piso, justamente pelos documentos e provas trazidos ao autos, pelo próprio contribuinte, em respeito ao decreto 70.235/72. Destaco os artigos abaixo que estabelecem o momento adequado à produção de provas pelo contribuinte, sob pena de preclusão:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Ademais, às fls. 812, o próprio recorrente traz aos autos, planilha intitulada “despesas de água, luz e telefone endereço = Avenida Getulio Vargas, 1106 dispendidas por Valter Martoni Júnior”, cujas linhas e valores em relação aos meses/ano, destoam dos valores de mesmos meses do Livro Caixa apresentado pelo recorrente. Alguns valores apontados na planilha estão escriturados no mês seguinte no Livro Diário, outros, o valor não é correspondente, outros valores apontados na planilha, estão em branco na linha do mês e ano correspondente no Livro Diário.

Nesse sentido, afirmo que não cabe à autoridade fiscal, ou neste caso, ao julgador, fazer o cortejo ou a revisão/correção da documentação probatória cabível ao contribuinte.

Apenas para fins exemplificativos do cortejo citado, destaco:

na planilha fls. 812					no Livro Diário fls. 663, 718/771				
MESES	AGUA	LUZ	TELEFONE	TOTAL	MESES	AGUA	LUZ	TELEFONE	TOTAL
AGO/2006		136,05	340,30	476,35	ago/06	54,30	136,05	432,71	623,06
SET/2006	54,38	154,16	432,71	641,25	set/06	55,38	154,16	253,25	462,79
OUT/2006	55,38	152,58	253,25	461,21	out/06	55,53	152,58	266,47	474,58
NOV/2006	55,53		266,47	322,00	nov/06	57,30	198,76	320,86	576,92
DEZ/2006	54,15	198,76	320,86	573,77	dez/06	57,00	233,55	381,34	671,89
MESES	AGUA	LUZ	TELEFONE	TOTAL	MESES	AGUA	LUZ	TELEFONE	TOTAL
JAN/2007	55,57	233,55	381,34	670,46	jan/07	54,00	283,00	455,73	792,73
FEV/2007					fev/07	54,60	279,00	392,30	725,90
MAR/2007					mar/07	55,54	272,61	422,00	750,15
ABR/2007	55,54	272,61	350,22	678,37	abr/07	197,00	292,74	350,22	839,96
NOV/2007	72,30	255,87	374,15	702,32	nov/07	73,00	281,00	278,33	632,33
DEZ/2007	73,76	281,60	278,33	633,69	dez/07	73,76	280,00	278,33	632,09

Outrossim, reproduzo a decisão de piso, que claramente já havia afastado tal alegação em sede de impugnação. Na ocasião (durante a fase de fiscalização, cf. fls. 163), inclusive, o recorrente foi intimado em 03/04/2009 para se manifestar acerca da documentação de despesas de custeio e não o fez; constou ainda que o recorrente foi intimado a se manifestar sobre as despesas consideradas como de custeio, (despesas relacionadas no relatório fiscal, fls. 163 a 173, comprovadas por meio de documentos hábeis e sobre demais glosas, não apresentou qualquer manifestação.

Assim, salientando o relatado acima e como o recorrente não traz qualquer argumento novo, reproduzo a decisão de piso, mantendo-a integralmente:

“Da glosa das despesas do Livro Caixa

25. Alega o Impugnante desconhecer o motivo pelo qual a Fiscal glosou basicamente todas as despesas do Livro Caixa, pois até despesas com “luz, água ou telefone” do consultório odontológico foram glosadas sob o argumento de que não estavam em nome do Impugnante, contudo, só este trabalhava no consultório. Dessa forma, pede que sejam consideradas as despesas de custeio em seu favor.

26. Vejamos, então, as informações prestadas pela fiscalização no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, fl. 163:

Com base nos livros caixa (fls. 53 a 159) e documentos apresentados pelo contribuinte, em 03/04/2009, foi lavrado Termo de Constatação e Intimação Fiscal onde o contribuinte foi cientificado de que somente as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora são passíveis de dedução dos rendimentos tributáveis, bem como também foi cientificado das despesas que haviam

sido devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis, sendo novamente intimado a comprovar as demais despesas, fls. 09 a 26.

Em face ao não atendimento à intimação de 03/04/2009, em 04/05/2009 e 28/05/2009 o contribuinte foi reintimado, fls. 27 a 30, sendo que em 23/06/2009, apresentou documentos referentes despesas de pessoal (guias de previdência social, FGTS e comprovantes de salários), fls. 33.

Da análise efetuada junto aos documentos apresentados, foi lavrado Termo de Constatação e Intimação Fiscal, onde o contribuinte foi cientificado dos valores referentes às despesas com pessoal e encargos sociais, passíveis de dedução e, intimado a se manifestar, se fosse o caso, fls. 34 a 37.

As despesas relacionadas [no relatório fiscal, fls. 163 a 173] foram devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis e serão consideradas deduções dos rendimentos tributáveis a título de Livro Caixa

27. Após relacionar as despesas que seriam consideradas, a fiscalização cientificou o Impugnante a respeito, não tendo o mesmo apresentado qualquer manifestação: Cumpre esclarecer que as despesas anteriormente relacionadas foram submetidas ao contribuinte para ciência e manifestação, sendo que até a presente data o contribuinte não se manifestou. As demais despesas escrituradas nos livros caixa dos anos calendário de 2004 a 2007, fls. 53 a 159, serão glosadas por falta de comprovação ou por falta de previsão legal, conforme determina o artigo 75 e parágrafo 2º do artigo 76 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

28. Portanto, não vislumbramos qualquer irregularidade no procedimento adotado pela fiscalização, estando devidamente demonstrados os motivos que ensejaram o lançamento fiscal.

29. Pondere-se, que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, e, portanto, cumpre ao Impugnante o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção.”

Da nulidade do auto de infração em razão de realização de fiscalização por amostragem

Igualmente já alegado em sede de impugnação, novamente aduz o recorrente que em razão da fiscalização se utilizar de amostragem para autuar, ocorreu bitributação, considerando valores declarados mensalmente nos anos calendários de 2004 a 2007 na declaração anual e mais os rendimentos considerados omitidos. Afirmou que a Agente Fiscal repassou ao recorrente a sua responsabilidade de fiscalização, situação esta que é inadmissível e que não encontra guarida na nossa legislação. Aduziu ainda ser nulo o lançamento porque teria havido prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, pois a Autoridade Lançadora não destacou individualmente as despesas glosadas.

Adicionalmente, às fls. 805 do recurso, o recorrente alega que o cálculo efetuado pela autoridade fiscal, todavia, foi realizado com erros, haja vista que a mesma incluiu em sua elaboração em duplicidade, pagamentos efetuados no livro da caixa das declarações de Ajuste nos anos calendários de 2004 a 2007, e novamente no cômputo, diga-se, por amostragem no carnê lêo, dos mesmos anos calendários (2004 a 2007).

Entretanto da análise dos autos, é possível constatar que essas afirmações não procedem, inclusive porque apesar de alegadas, o recorrente não faz prova. O que há às fls. 812 é uma planilha que inclusive, já constava dos autos quando da impugnação. Não há documentos suportes novos ou cabais sobre o alegado.

Outrossim, no próprio corpo do auto de infração, encontram-se com cópia dos textos e documentos que embasam a acusação, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa, mormente quando os autos estiveram à disposição do contribuinte, inclusive com obtenção de cópia integral dos autos.

Esclareço que não há dano à defesa se o contribuinte compreende a acusação fiscal e dela se defende. Os autos não se tratam nem de auto lavrado por pessoa incompetente, tampouco, por preterição do direito de defesa do recorrente, cf. art. 59, incisos I e II do decreto 70.235/72. Destaco:

“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.”

Como já reiterado acima, a decisão de piso de fls. 783, claramente deixa consignado nos autos que, além de não haver razão para a alegação de amostragem trazida pelo recorrente, também não se manifestou sobre o detalhamento de glosas realizadas, na medida em que *“a fiscalização cientificou o Impugnante a respeito, não tendo o mesmo apresentado qualquer manifestação”*.

Da infração 003- multas isoladas - falta de recolhimento do IRPF devido à título de carnê-leão (multa de 50%)

Apesar de não trazido em recurso, manifesto-me de ofício sobre o item a seguir, até porque o assunto é uníssono neste Órgão Colegiado, com publicação de Súmula vinculante.

O auto de infração (fls. 212) discorre sobre a infração 003, aplicando multa isolada de 50% para os fatos geradores de 31/01/2004 a 31/12/2007, que perfaz o valor de R\$ 49.394,59. Cito:

“003 - MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO

Falta de recolhimento do Imposto de renda da Pessoa Física devido à título de carnê-leão, apurada conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento legal

Art. 8º, da Lei 7.713/88 c/c arts. 43 e 44, inciso II, alínea “a” da lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/07 c/c art. 106, II, alínea “c” da Lei 5.172/66;

Art. 8º, da Lei 7.713/88 c/c arts. 43 e 44, inciso II, alínea “a” da lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da MP nº 351/07;

Art. 8º, da Lei 7.713/88 c/c arts. 43 e 44, inciso II, alínea “a” da lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/07, de 15 de junho de 2007.

A multa isolada (carnê-leão) é imputada em razão dos rendimentos recebidos por pessoa física de outra pessoa física, que se sujeitam ao pagamento mensal do imposto mediante o carnê-leão, conforme previsto na Lei 7.713/88, art. 8º.

Neste caso, realmente é devido o imposto e portanto, deveria ter sido feito o recolhimento mensal por meio do carnê-leão. Como não houve tal recolhimento, a fiscalização apurou a multa isolada por falta de pagamento antecipado.

Entretanto, relativamente aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário 2006, é inviável a imposição de multa isolada do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o imposto de renda lançado, dada a ausência de previsão legal de incidência simultânea das duas multas, calculadas sobre a mesma base de cálculo, o que configuraria dupla penalidade pela mesma infração.

Somente com a edição da Medida Provisória 351/07, convertida na Lei 11.488/07, que alterou a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, passou-se a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%):

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;(...)”

O assunto é uniformizado neste colegiado inclusive, com a publicação da Súmula nº 147:

“Súmula CARE nº 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a

previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).” - Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Nesse sentido, aplico a referida Súmula e declaro indevida a multa isolada aplicada em razão da falta de pagamento do carnê-leão no período de 01/2004 a 12/2006, que perfazem o valor de R\$ 32.445,28.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso e dar parcial provimento, para cancelar a multa isolada por não recolhimento do carnê-leão, para os fatos geradores de 01/2004 a 12/2006.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

Voto Vencedor

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada.

Com a devida vênia, divirjo da Relatora quanto à análise da multa isolada apurada no lançamento, haja vista que esta não foi contestada em nenhum momento pelo sujeito passivo e, por conseguinte, não faz parte da lide a ser apreciada no presente julgamento.

Trata-se de matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, restando consolidado o crédito tributário correspondente.

A própria Relatora reconhece que o tema não foi abordado no Recurso Voluntário, mas ainda assim manifesta-se de ofício a respeito do assunto em razão da existência de súmula a seu respeito.

Entendo, contudo, a competência deste Colegiado situa-se dentro dos estritos limites da matéria litigiosa e que, não sendo uma questão de ordem pública, não cabe a sua análise de ofício.

Pelos motivos acima expostos, voto por conhecer do Recurso Voluntário e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll