



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

Processo n° 12448.734775/2012-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.965 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA
Recorrente LUIS VITORIANO VIEIRA TEIXEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à base de cálculo do IRPF, incumbe à autoridade fazendária o lançamento do imposto suplementar. A fim de elidir a pretensão fiscal de cobrança, deve o contribuinte comprovar que a omissão apurada não ocorreu, socorrendo-se de documentação hábil e idônea.

DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, as despesas escrituradas em livro-caixa que pretende deduzir. Incumbe-lhe, ainda, a prova quanto à natureza “de custeio” de tais despesas, sendo insuficiente a mera demonstração de sua necessidade à atividade produtora.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

Desde o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, as hipóteses de incidência das multas isolada e de ofício passaram a ser distintas, razão pela qual sua cumulação não implica *bis in idem*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Virgílio Cansino Gil e Leonam Rocha de Medeiros, que deram provimento no que diz respeito à concomitância das multas isolada e de ofício.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Leonam Rocha de Medeiros, Marcelo de Sousa Sáteles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Rorildo Barbosa Correia, Ronnie Soares Anderson (Presidente) e Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado).

Ausente a Conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por LUIS VITORIANO VIEIRA TEIXEIRA contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR) - DRJ/CTA, que *rejeitou* a impugnação apresentada, para manter a cobrança tributária por omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório; dedução indevida de despesas de livro caixa; e, por fim, falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, motivando a aplicação de multa isolada.

As conclusões da DRJ/CTA – “vide” acórdão às f. 11430/11459 –, para melhor reproduzir o objeto ora sob escrutínio, podem ser assim sintetizadas:

Quanto à omissão de rendimentos:

A autoridade fiscal valeu-se de presunção relativa ao apontar a ocorrência dos fatos geradores. Afirmou que o ora recorrente teve a oportunidade de, na impugnação, insurgir-se contra a atuação, utilizando-se de dados concretos para sustentar sua tese. De acordo com os julgadores da instância “a quo”, não logrou o outrora impugnante êxito em comprovar que as taxas são calculadas “por dentro”, que os descontos aos clientes efetivamente ocorreram (o que deveria ser feito por meio de notas fiscais e/ou registros bancários, não por simples declarações) ou que eram concedidos prazos diferenciados para pagamento.

Quanto à glosa das despesas do Livro Caixa:

No sentir da DRJ, não houve cerceamento de defesa, uma vez que o relatório fiscal teria deixado clara a motivação das glosas perpetradas. Afirmou que não teria o outrora impugnante demonstrado quais despesas glosadas pela autoridade fiscal não tinham sido por ele deduzidas.

A instância “a quo” consignou que as despesas financeiras, empréstimos e despesas com processos judiciais não constituem despesas de custeio, uma vez que não são necessárias à atuação profissional do contribuinte. Quanto às despesas com transporte, disse serem indedutíveis, salvo no caso de representante comercial autônomo – inteligência do art. 75, II do Decreto nº 3.000/99. Seriam também indedutíveis, de acordo com a objurgada decisão, as despesas com locação de equipamentos, em função da previsão da IN nº 15 de 6 de fevereiro de 2001, art. 51 – os contratos de f. 5859-5863 seriam referentes à locação de equipamentos.

Quanto à possibilidade de dedução das despesas relacionadas com a implantação de sistemas de digitalização de documentos (Lei nº 12.024/2009), consignou a

DRJ que caberia ao outrora impugnante especificamente demonstrar quais gastos estariam abrigados pela benesse fiscal – o que não teria sido feito, obstando a análise do pleito.

Sustentou ainda que, quanto à comprovação dos rendimentos pagos a terceiro, caberia ao ora recorrente a produção de prova capaz de ilidir as razões fiscais, não o contrário.

Por fim, o acórdão firmou que as despesas "Mutua/Acortej/Anoreg" não seriam dedutíveis, uma vez que os rendimentos recebidos não teriam sido oferecidos à tributação.

Quanto à aplicação concomitante das multas:

Para a DRJ, desde a nova redação concedida pela Lei nº 11.488/07 aos artigos 43 e 44, II, "a", da Lei nº 9430/96, é possível a concomitância das multas de ofício e de mora, uma vez que estas passaram a ter bases de cálculo distintas.

Intimado do acórdão, o recorrente apresentou, em 10/03/2015, recurso voluntário (f. 11470/11521), sustentando o seguinte:

I – Quanto à omissão de rendimentos e a glosa dos descontos concedidos:

i) Afirma que o cálculo da autoridade fiscal está materialmente incorreto, uma vez que as taxas devidas ao FETJ, FUNPERJ e FUNDPERJ, que totalizam 30% (trinta por cento) do valor total, já estão embutidas nos valores tabelados dos atos notariais.

ii) Diz que Livro Adicional não representa os valores efetivamente recebidos pelo contribuinte, tratando-se de mero instrumento de controle. A autoridade fiscalizadora desconsiderou o fato de que o cartório confere prazos diferenciados para realização de pagamentos e oferece descontos aos seus clientes (o que é autorizado, desde que não se comprometa a arrecadação ao FETJ, FUNDPERJ e FUNPERJ).

iii) Sustenta que as autoridades fiscais não comprovaram a ocorrência do fato gerador, procedendo ao lançamento sem qualquer indício de que o contribuinte de fato percebeu os supostos rendimentos "omissos" ou de que as informações constantes do Livro Caixa são falsas.

iv) Esclarece que os descontos concedidos representam receita tributável para as pessoas jurídicas que deles se beneficiaram, motivo pelo qual sua glosa implica *bis in idem*.

II – Quanto à dedução das despesas de livro-caixa

II.1 – Plano de saúde e vale refeição concedido aos empregados

i) Defende que a despesa com vale refeição concedido a todos os funcionários é garantia trabalhista líquida e certa. Afirma se tratar de despesa necessária, cuja dedução já foi admitida na decisão de consulta proferida pela Superintendência da 7ª Região Fiscal.

ii) Aponta que as despesas com plano de saúde de empregados são dedutíveis e o próprio CARF já vem se pronunciando nesse sentido.

II.2 – Serviços jurídicos

Sustenta que as despesas com honorários foram devidamente comprovadas e são essenciais à manutenção da fonte produtora, uma vez que inúmeras demandas de cunho

indenizatório, disciplinar, criminal, trabalhista e tributário são movidas em face do concessionário de serviço público.

II.3 – Despesas com investimento

i) Rotula “necessárias e usuais” as despesas com serviços de manutenção preventiva e corretiva, reparos de equipamentos de ar condicionado, bebedouros, iluminação, computadores, rede interna, internet, etc. Arremata dizendo que os bens são consumidos quando da sua prestação dos serviços.

ii) Assevera que a MP nº 540 autoriza a dedução de despesas relacionadas com a implantação dos sistemas de digitalização até o ano-calendário de 2013. Por esse motivo, as obras de construção civil, a aquisição de cabos de rede, dutos, tubos, curvas, distribuidores, etc., devem ser abatidos. Ademais, pleiteia que as despesas com equipamentos de refrigeração e ar condicionado também são dedutíveis, uma vez que as redes de computadores atuais dependem de ambientes refrigerados.

III – Quanto à aplicação concomitante das multas isolada e de ofício

Pleiteia seja reconhecida a ilegalidade da concomitância das multas isolada e de ofício, ao argumento de incidirem sobre uma mesma base de cálculo.

Registro que o recorrente não renovou sua irresignação quanto: **i)** ao cerceamento de defesa; **ii)** à glosa de despesas financeiras; **iii)** à glosa de despesas com motoboy; **iv)** à glosa de despesas com transporte de empregados; **v)** à glosa de despesas com empréstimos; **vi)** à glosa de despesas com locação de bens; **vii)** à glosa de despesas com comissões; e, **viii)** à glosa de valores pagos a Acoterj/Anoreg/Mutua. Irretocável o acórdão da DRJ nestes pontos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Conheço do recurso, presentes os pressupostos de admissibilidade.

Ausentes questões preliminares, passo à análise do mérito recursal.

I – Da omissão de rendimentos e da glosa dos descontos concedidos:

Como visto, a argumentação do recorrente está escorada em três premissas principais: i) o valor das taxas é cobrado “por dentro” do valor dos emolumentos; ii) houve concessão de descontos aos clientes; iii) houve concessão de prazos diferenciados para pagamento.

Inicialmente, tal como apontado pela DRJ, o recorrente não logrou comprovar que as taxas ao FETJ, FUNDERJ e FUNDPERJ já se encontram embutidas nos valores cobrados pelos serviços notariais. Em verdade, faz apenas uma demonstração matemática de como os cálculos deveriam ser feitos, sem, contudo, embasar sua tese.

Compulsando as Portarias CGJ-RJ nºs 203/2007 e 55/2008, responsáveis por fixar as tabelas de custas extrajudiciais referentes aos anos de 2008 e 2009, conclui-se que o cálculo das taxas é feito “por fora”. Senão, veja-se:

Portaria nº 203/2007

(...)

Resolve:

(...)

III – Esclarecer que o cálculo dos 20% (vinte por cento) referente ao acréscimo de que trata a Lei n.º 3.217 de 27/05/99 **terá como base de cálculo o somatório dos emolumentos que integram o ato,** excluídas as verbas devidas a FUNDPERJ, FUNPERJ, ACOTERJ e MÚTUA/OUTROS; Parágrafo Único – Quando o ato notarial encerrar mais de uma declaração volitiva, ainda que lavradas em uma só Escritura, os valores estabelecidos pela Lei n.º 3761, de 07/01/2002, corresponderão ao número das mesmas.

IV – Esclarecer que o cálculo dos 5% (cinco por cento) referente ao acréscimo de que trata a Lei nº 4664/2005, e o Ato Normativo Conjunto TJ/CGJ/DPGE nº 05/2007, publicado no Diário Oficial do Poder Judiciário do dia 06 de fevereiro de 2007, **terá como base de cálculo o somatório dos emolumentos que integram o ato, excluídas as verbas devidas a FETJ, FUNPERJ, ACOTERJ e MÚTUA/OUTROS;**

V – Esclarecer que o cálculo dos 5% (cinco por cento) referente ao acréscimo de que trata a Lei Complementar nº 111/2006, e o Ato Normativo Conjunto TJ/CGJ/PGE nº 09/2006, publicado no Diário Oficial do Poder Judiciário do dia 21 de dezembro de 2006, **terá como base de cálculo o somatório dos emolumentos que integram o ato, excluídas as verbas devidas a FETJ, FUNDPERJ, ACOTERJ e MÚTUA/OUTROS;** (...) – sublinhas deste voto.

Constata-se, pois, que as taxas são calculadas com base no somatório dos emolumentos e, posteriormente, acrescidas a este montante. Não procede, pois, a alegação de que o cálculo é feito “por dentro”.

O recorrente também aduz que concedeu descontos aos seus clientes, além de prazos diferenciados para pagamento. Juntou à sua impugnação, inclusive, manifestação da Anoreg quanto à possibilidade de concessão de descontos (f. 10700-10701).

Todavia, ainda que se admita a legalidade da concessão de descontos e de prazo diferenciado para pagamento, o recorrente não comprovou sua ocorrência. Foram juntadas à impugnação apenas declarações dos próprios beneficiários dos descontos, que, como devidamente apontado no acórdão da DRJ, são insuficientes para comprovar os rendimentos efetivamente percebidos pelo recorrente.

Em sede recursal, na tentativa de demonstrar a verossimilhança de sua tese, acostou planilha especificando cada um dos descontos realizados (f.11532-12106). O documento, contudo, também não constitui meio de prova apto a afastar as conclusões da autoridade fiscalizadora.

Despiciendo repisar que, no que tange ao ônus da prova no processo administrativo fiscal, cabe às autoridades fazendárias a demonstração da ocorrência do fato gerador/infração. Indicados os motivos que ensejaram o lançamento/autuação, passa ao contribuinte o ônus de elidir a pretensão fiscal. Isto porque,

(...) [n]o tocante à questão da comprovação de fatos no âmbito do processo administrativo fiscal, cumpre salientar que, a teor do art. 142 do CTN, a pretensão da Fazenda deve estar fundada na

ocorrência do fato gerador e/ou das infrações, cujos elementos constituintes se supõem presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, frustra-se a pretensão da Fazenda. **Da mesma forma, o sujeito passivo não tem a obrigação de produzir as provas, recaindo-lhe tão só o ônus, na medida em que, omitindo-se na produção de provas contrárias às que ampararam a exigência fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.**

Na lição de Chiovenda:

“o ônus de afirmar e provar se reparte entre as partes, no sentido de que é deixado à iniciativa de cada uma delas provar os fatos que deseja sejam considerados pelo juiz, isto é, os fatos que tenha interesse sejam por estes tidos como verdadeiros” [In “Instituições de Direito Processual Civil”, apud Moacyr Amaral Santos, Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2º vol. pág. 349].

Fundada a pretensão da Fazenda Pública nos elementos que dispuser, cabe ao sujeito passivo apresentar os fatos que possam impedir, modificar ou extinguir o direito reclamado pelo sujeito ativo. Essa relação processual foi resumida pela ementa do Acórdão 10807508, proferido pelo E. Primeiro Conselho de Contribuintes, transcrita a seguir:

PAF ÔNUS DA PROVA – **cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.** No caso sob exame, a Fazenda Pública escorou seu procedimento entre outros elementos, nos arquivos eletrônicos fornecidos pela própria fiscalizada. A contribuinte, por outro lado, cingiu-se à alegação de que a base de cálculo de créditos tomada pela fiscalização estaria incorreta, dada a divergência entre o NCM e a descrição do item em alguns dos registros eletrônicos. No entanto, a alegação se dá apenas no âmbito de listagem desprovida de comprovação da efetiva incoerência nos registros e não tem, portanto, o condão de reduzir os valores utilizados pelo Fisco no lançamento (Acórdão nº 3201004.353 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de outubro de 2018 – sublinhas deste voto).

No caso em questão, a apuração da omissão de rendimentos não se deu de forma arbitrária. Do contrário, a autoridade fiscalizadora demonstrou exatamente o cálculo procedido e o motivo pelo qual o empregou. Sendo assim, caberia ao recorrente infirmar tais conclusões, apresentando, para tal, documentação que comprovasse os valores efetivamente recebidos dos clientes. Todavia, apresentou meras declarações e planilhas unilateralmente produzidas, as quais não têm força probatória suficiente para afastar a autuação.

Desta feita, uma vez que os descontos concedidos não foram efetivamente comprovados, **mantida a glosa.**

II – Da dedução das despesas de livro-caixa

II.1 – Do plano de saúde e do vale refeição concedido aos empregados

No que tange à alimentação dos funcionários, inexistem, nos autos, quaisquer comprovantes destas despesas. Em verdade, compulsando as tabelas de glosas produzidas pela autoridade fiscalizadora (f. 10316-10323), tem-se que as despesas inscritas sob a rubrica “Refeições e Lanches (LANCH)” variam substancialmente a cada mês, o que indica não se tratar do pagamento sistemático de vales-alimentação. A título de exemplo, em jan. 2008 os dispêndios com alimentação totalizaram R\$ 968,50 (novecentos e sessenta e oito reais e cinquenta centavos). Em fevereiro, março e abril daquele mesmo ano, não houve qualquer despesa com alimentação. Em maio, ao seu turno, foi despendido o valor de R\$ 10,93 (dez reais e noventa e três centavos). Por essa razão, a **glosa deve ser mantida**.

Quanto às despesas com plano de saúde dos empregados, estas possuem comprovação nos autos – “vide”, por exemplo, f. 5864-5877; 5906-5926; 6110-6124. Entretanto, analisando o Termo de Constatação Fiscal, verifica-se que nele não há menção ao plano de saúde dos empregados e que tal despesa também não está discriminada nas tabelas de f. 10316-10323. Portanto, entendo que os valores pagos a título de plano de saúde sequer foram glosados, motivo pelo qual não há de prosperar o pleito do recorrente, por ausência de interesse recursal.

II.2 – Dos serviços jurídicos

Em suas razões, afirma que a glosa das despesas com serviços jurídicos se deu sob a justificativa de não serem necessárias à manutenção da atividade produtiva. Acrescenta, ainda, que “(...) a autoridade fiscalizadora sustenta que o Recorrente, por possuir o curso de Bacharelado em Direito poderia advogar em causa própria na defesa de seus interesses, o que denota o total desconhecimento da autoridade lançadora acerca da matéria” (f. 11496).

Entretanto, segundo consta do Termo de Constatação Fiscal, a glosa não se deu por tais motivos, e, sim, pela ausência de identificação da natureza dos serviços prestados: “cópia de cheque com intenção de comprovar despesas não é um documento hábil e idôneo para efetiva comprovação” – “vide” f. 10303.

Compulsando os autos, verifica-se que, no curso da fiscalização, a fim de comprovar as despesas com serviços jurídicos, o recorrente juntou inúmeros cheques, recibos, e-mails, etc. – “vide”, a guisa de exemplo, f. 5878, 5927, 5928, 5950, 5952, 5964-5965, 5967, 5969, 5971, 5972-5973, 5974-5979 5982-6001. Contudo, falhou em demonstrar qual o tipo de serviço prestado, o que poderia ser feito, por exemplo, através da apresentação de contratos de prestação de serviço.

Após a impugnação do lançamento, em 05/03/2013, foram anexadas cópias de peças impugnatórias produzidas pelos advogados contratados pelo cartório (f. 11388-11410), bem como o resultado de consulta processual em seu nome no TJ/RJ (f. 11411-11417).

Por força do princípio da verdade material e da instrumentalidade das formas, os documentos retromencionados, ainda que apresentados somente após a impugnação, devem, ao meu aviso, ser levados em conta para o deslinde da controvérsia. Isso porque, uma vez que

anexados aos autos antes da prolação do acórdão da DRJ, não houve supressão de instância. Nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO. APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E DA VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, **não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos**, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido (...). (Processo nº 10880.928419/2010-01, Acórdão nº 1401002.163 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 23 de fevereiro de 2018; sublinhas deste voto.)

Consabido ser pacífica a jurisprudência deste Conselho quanto à dedutibilidade de despesas com advogados, desde que haja comprovação do tipo de serviço prestado e de sua necessidade à atividade produtiva. Senão, veja-se:

Dentro deste contexto, entendo que os titulares dos serviços notariais e de registro, ante a complexidade e vasta gama das normas que regem os Cartórios de Notas e Registros precisam contratar advogados para a manutenção/percepção das suas receitas. Contudo, também entendo que nem todas as contratações de advogados possuem vínculo direto com a atividade desempenhada pelo cartório. Deste modo, os titulares dos serviços notariais e de registro **devem comprovar, caso a caso, com os respectivos Contratos de Prestação de Serviços, ou outros meios, que os serviços dos advogados possuem vínculo direto com a atividade desempenhada pelo cartório, e que, assim, se trata de despesa de custeio necessária à percepção da receita.** Na análise do caso em tela, percebo que o recorrente não apresentou os contratos, ou outros documentos, que comprovassem especificamente quais seriam os serviços advocatícios prestados pelos escritórios Bosco Advogados Associados S/C e Escritório de Advocacia Hélio Pereira e Associados. Razão pela qual, ante a ausência de provas de que tais contratações de advogados possuem vínculo direto com a atividade desempenhada pelo cartório, mantenho a glosa de tais despesas (Processo Acórdão nº 2201-002.873 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 16 de fevereiro de 2016; sublinhas deste voto).

LIVRO CAIXA - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS - ADVOGADO - Os pagamentos efetuados por advogado a outros

advogados sem vínculo empregatício podem ser deduzidos quando **comprovadamente necessários à percepção da receita e manutenção da fonte produtora e apresentados documentos probantes da efetividade dos serviços prestados.** Recurso provido (Processo nº 10980.001647/2001-13, Acórdão nº 102-47.227, Sessão de 11 de novembro de 2005; sublinhas deste voto).

Sendo assim, importante analisar se houve devida comprovação dos serviços prestados e o seu vínculo direto com a atividade desenvolvida.

O recorrente juntou peças impugnatórias produzidas pelos advogados, bem como uma relação de processos em que é parte, os quais tramitam no TJ/RJ. Logrou, portanto, comprovar a efetiva prestação de serviços jurídicos. Ademais, analisando a temática dos processos indicados nestes anexos, verifica-se a maior parte deles está relacionada à atividade cartorária. Faço ressalva apenas quanto aos processos de dano moral (f. 11412, 11414, 11416) e dano material (fl. 11415), por não ser possível aferir o objeto da controvérsia, uma vez que tais informações não constam da consulta processual apresentada pelo contribuinte.

Malgrado haja prova da prestação de serviços jurídicos, não logrou êxito em especificar o quanto foi pago aos advogados pela atuação em cada um dos processos. Tampouco ficou comprovado que todas as despesas glosadas dizem respeito, unicamente, à atuação nos processos indicados. Ou seja, o recorrente apenas juntou vários documentos, sem qualquer ordem ou informação complementar, pleiteando a anulação da glosa de todas as despesas com serviço jurídico. Por não ter se desincumbido do ônus que lhe cabia, **mantenho a glosa.**

II.3 – Das despesas com investimento

O contribuinte se insurge contra as glosas das “despesas de capital”, alegando, em primeiro lugar, que:

(...) despesas de custeio, tais como, reparos e manutenção de arquivos, janelas, aparelhos de ar condicionado, computadores, pintura de instalações, troca de lâmpadas e demais materiais com vida útil inferior a um ano não podem ser rotulados com investimentos, a medida em que se tratam de bens consumidos na prestação dos serviços nas atividades do Recorrente. Analisando as cópias das notas fiscais constantes das fls. 584/590, 592, 595 claramente evidenciamos que serviços de montagem e manutenção de equipamentos, ou aquisição de lâmpadas, que não representam quaisquer investimentos ou despesas de capital. As despesas com manutenção de instalações, de pintura, troca de lâmpadas, manutenção de arquivo, janelas, drenos de ar condicionado, bebedouros, sem qualquer dúvida são perfeitamente **dedutíveis enquanto despesas necessárias, usuais, normais e habituais na atividade do Recorrente** (f. 11500; sublinhas deste voto).

A argumentação do recorrente, porquanto genérica, falha em especificar as despesas às quais se refere. Anoto ainda que as páginas dos autos a que faz referência em suas

razões recursais não trazem quaisquer das indigitadas notas fiscais. Ademais, sua defesa se pauta na alegação de que todas as despesas em discussão são necessárias, usuais e habituais. Todavia, despesas de capital, ainda que sejam vinculadas à manutenção da fonte produtiva, são indedutíveis.

Para melhor elucidar a dicotomia despesas de custeio / despesas de capital, transcrevo a pergunta de nº 409 do documento "Perguntas e Respostas IRPF" (2018) e excerto do Parecer Normativo CST nº 60/1978:

409 — O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro-caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional? Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro-caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital. **São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação.** Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários etc. Tais bens devem ser informados na ficha "Bens e Direitos" da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital.

Parecer Normativo CST nº 60/1978

3. No que concerne à aquisição de bens indispensáveis ao exercício da atividade profissional, deve-se identificar quando se trata de despesas, para distingui-la da aplicação de capital, tendo em vista que a primeira é dedutível integralmente quando realizada no ano-base **considerado, e que a segunda é passível de depreciação anual** (§ 2º artigo 48 do RIR/80);

3.1 Na sistemática adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda, considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Para exemplificar, constituem aplicação de capital os valores despendidos na "instalação" de escritórios ou consultórios, na "aquisição e instalação" de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, utensílios, mobiliários, etc., indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.

No Termo de Constatação Fiscal, a autoridade fiscalizadora aduziu que foram glosadas despesas com "bens considerados como ativo permanente e aplicações de capital; aquisições de ar-condicionado, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios e outros". Segundo planilhas de folhas 10316-10323, as despesas glosadas constavam do livro-caixa do contribuinte sob as seguintes rubricas: Bens de Natureza Permanente (5523); obras e reformas

(OBRA); máquinas e equipamentos (MAQ); móveis e utensílios (MOV); instalações (INSTAL); ar condicionado (AR).

Caberia ao recorrente, pois, comprovar que as referidas despesas são de custeio (bens de vida útil inferior a um ano ou obras de simples manutenção ou reparo), apresentando documentos aptos a corroborar sua tese. Todavia, não o fez, declinando argumentação genérica e não identificando especificamente as despesas às quais se refere.

O recorrente ainda acrescenta que

(...) analisando as notas fiscais constantes das fls. 584/588 e 590/591 verificamos que vários reparos com a troca de piso, instalações elétricas e hidráulicas foram efetuados em imóveis que não pertencem ao Recorrente. (...) é evidente que os dispêndios efetuados em imóveis de terceiros não constituem despesas de capital, o que autoriza sua dedutibilidade como despesa usual, normal e necessária para a manutenção da atividade produtiva (f. 11502).

A fim de corroborar seu entendimento, cita o documento “Perguntas e Respostas”, editado pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, que assim dispõe:

402 - Qual é o tratamento tributário das despesas com benfeitorias, efetuadas pelo profissional autônomo ou imóvel locado?

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuados pelo locatário profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro-caixa. (f. 11502)

Fica evidente, portanto, que só é possível proceder à dedução de despesas com benfeitorias em imóveis alugados no caso em que estas tenham sido abatidas do valor pago a título de aluguel. Ou seja, são deduzidas como valor locatício, não como despesas com benfeitorias. O recorrente, contudo, não comprovou que os valores pagos a título de reforma foram abatidos do aluguel ou que as deduções foram feitas sob a rubrica de despesas locatícias, motivo pelo qual seu argumento não pode ser acatado.

Por fim, aduz que, por força da Medida Provisória nº 540, convertida na Lei nº 12.024/2009, as despesas relacionadas com a implantação dos sistemas de digitalização de documentos são dedutíveis na determinação do resultado tributável. Sendo assim,

(...) as notas fiscais constantes das fls. 593, 596/615 referentes às aquisições de cabos, material elétrico, eletrodutos, conexões, distribuidores, caixas de passagem, etc., não poderiam estar sendo glosados enquanto despesas de capital, sem que a autoridade lançadora tivesse ao menos indagado ou aprofundado as suas investigações acerca da aplicação desses bens na expansão de suas redes de tecnologia, ou na modernização daquelas já existentes, na medida em que existe previsão legal expressa para autorizar essa dedução no livro caixa. (f. 11501)

Mais uma vez, as folhas dos autos apontadas pelo recorrente não apresentam quaisquer notas fiscais. Não houve, portanto, discriminação das despesas dedutíveis com base nessa

justificativa, motivo pelo qual se mantém incólume o argumento apontado pelo acórdão da DRJ ao analisar a questão:

78. A sobredita Lei foi fruto da conversão da Medida Provisória nº 460 de 30 de março de 2009 e, segundo o art. 7º desse próprio ato normativo, seus efeitos (para o art. 3º) se dariam a partir da data da publicação.

79. Assim, cabia ao Impugnante demonstrar quais os investimentos e gastos, efetuados a partir de 30 de março de 2009, estariam abrigados por essa benesse fiscal, mas não o fez, alegando apenas de forma genérica seu direito, impossibilitando, assim, a esse julgador enfrentar o mérito requerido. (f. 11453)

Com base nessas razões, **mantenho a glosa.**

III – Das multas isolada e de ofício

Por motivo da edição da Súmula nº 105 do CARF - que trata do IRPJ, mas pode ser aplicada "mutatis mutandis" ao caso em espeque -, não se discute que, para fatos ocorridos até 2006, é vedada a cumulação das multas. Todavia, quanto aos fatos posteriores a 2007, a controvérsia parece estar longe de restar pacificada.

Não se desconhece que o col. Superior Tribunal de Justiça vem sinalizando para a impossibilidade de concomitância das multas – é o que se extrai, por exemplo, do julgamento do REsp 1.496.354/PR, no qual, por aplicação do princípio da consunção, afirmou-se que “(...) a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.”

Com a devida vênia, não me convenço dos argumentos declinados por aqueles que entendem pela impossibilidade de aplicação concomitante das sanções. Isso porque me parece que o legislador, ao alterar o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, deixou claro serem as multas independentes e cobradas em hipóteses distintas. Nesse sentido, acertada a conclusão de que a norma não precisaria prever expressamente a possibilidade de aplicação cumulativa das multas, uma vez que essa decorreria da própria redação do dispositivo.

Para que a aplicação cumulativa fosse afastada, haveria de existir uma previsão expressa excetuando-a, uma vez que o inc. VI do art. 97 do CTN determina que apenas a lei pode estabelecer “as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de *dispensa ou redução de penalidades*”.

Por fim, não coaduno com o entendimento de que a aplicação cumulativa configuraria verdadeiro *bis in idem*. Como frisado alhures, as multas incidem sobre situações distintas (enquanto a multa isolada pune o descumprimento da obrigação de recolher as antecipações mensais a título de carnê-leão, a multa de ofício é aplicada quando apurada diferença no recolhimento de tributo ao final do ano-calendário). Desta feita, tendo em vista que os fatos que originam as sanções são diferentes, tanto do ponto de vista temporal, quanto do ponto de vista quantitativo, não vislumbro estar sendo o contribuinte duplamente penalizado por uma mesma conduta.

Na esteira daqueles que defendem a cobrança cumulativa, a dispensa da cobrança da multa isolada faz com que os contribuintes que não cumpriram com suas obrigações sejam equiparados àqueles que o fizeram, em claro descumprimento do princípio da

isonomia. Como bem lançado em acórdão de nº 9101002.947, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho,

[c]onsumar-se-á situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Fundada nessas razões, **mantenho** a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.

IV – Conclusão

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora