



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

**Processo n°** 12898.002241/2009-61  
**Recurso n°** 916.997 Voluntário  
**Acórdão n°** **2801-002.598 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 14 de agosto de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ACCACIO MONTEIRO BARROZO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

LANÇAMENTO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer uma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n° 70.235, de 1972.

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 OFICIO E MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei n° 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.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, 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% (setenta e cinco por cento), nos termos do voto da Relatora.

*Assinado digitalmente*

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente

*Assinado digitalmente*

Tânia Mara Paschoalin - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Sandro Machado dos Reis, Tânia Mara Paschoalin, Carlos César Quadros Pierre e Walter Reinaldo Falcão Lima. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luiz Claudio Farina Ventrilho.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 7ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ2/RJ.

Por bem descrever os fatos, reproduz-se abaixo o relatório da decisão recorrida:

*“Trata-se de lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF relativo ao ano-calendário de 2004, efetuado por meio do Auto de Infração lavrado em 02/12/2009 (fls. 186/199), em face do contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 623.511,95, sendo R\$ 209.646,43, de imposto; R\$ 121.573,95 de juros de mora calculados até 30/11/2009; R\$ 176.015,98 de multa proporcional; e R\$ 116.275,59 de multa isolada.*

*Foram apuradas as seguintes infrações: 1) Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Ajuste Anual); 2) Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Carnê-Leão); 3) Multas Isoladas - Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão.*

*No curso do procedimento fiscal iniciado através do Termo de Início de Fiscalização lavrado em 13/11/2008 (fl. 05) foram emitidas intimações pela Auditoria-fiscal e apresentados documentos pelo contribuinte. Relativamente a todo o procedimento fiscal desenvolvido, foi lavrado o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 151/185) no qual foram consignadas as informações a seguir.*

*Observou a Auditoria-fiscal que, do confronto das despesas escrituradas no Livro Caixa com as deduções consignadas na Declaração de Ajuste Anual, em quase todos os meses do ano-*

*calendário 2004 foram declarados valores superiores aos constantes do Livro apresentado, reduzindo a base de cálculo do imposto em um total de R\$ 102.428,41.*

*Em atendimento ao Termo de Intimação nº 03 (fl. 45), por meio do qual foram solicitados comprovantes referentes a despesas escrituradas nos meses de janeiro a dezembro de 2004, foram apresentados pelo Contribuinte documentos referentes ao ano-calendário de 2004, entre eles, Registro de Ocorrência nº 005-02579/2009 e Aditamento notificando a autoridade policial do extravio de quatro caixas com documentos referentes a despesas dos anos de 2004 e 2005. Da análise dos documentos, apurou a Autoridade Fiscal, com fundamento em legislação por ela citada e transcrita, deduções indevidas do Livro Caixa, relacionadas e individualizadas no "Demonstrativo das Despesas Não Comprovadas e Despesas Indedutíveis do Ano-Calendário de 2004" (fls. 162/185).*

*No tocante às glosas efetuadas, foram prestados esclarecimentos específicos relacionados a: despesa com pessoal a título de bônus e gratificação; dedução indevida de despesas com estagiários; dedução indevida da folha de pagamento; dedução de pagamentos efetuados a terceiros; dedução indevida do carnê-leão; pagamento de aluguel e condomínio; dedução de despesas em nome das pessoas jurídicas Razão Consultoria das Relações de Consumo Ltda e Instituto Brasileiro de Defesa dos Direitos do Cidadão; despesas com imóvel situado em Itaipu - Niterói; e despesas particulares.*

*Em função do recolhimento a título de carnê-leão em valor inferior ao devido mensalmente, foi lançada a multa isolada de 50% incidente sobre o imposto devido mensalmente e não pago, de acordo o artigo 44 da Lei 9.430/96, inciso II, alínea "b", com a nova redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488 de 15/06/2007.*

*Além da multa isolada, foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44 inciso II da Lei 9.430/96 tendo em vista estar configurado o evidente intuito de fraude conforme definido no artigo 72 da Lei 4502/64 assim como indícios de crime contra a ordem tributária previsto nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90.*

*Cientificado do Auto de Infração e do Termo de Verificação e Constatação Fiscal em 07/12/2009, conforme fl. 187, o Contribuinte apresentou Impugnação em 06/01/2010 (fls. 262/281), alegando, em síntese, que:*

*Não procede a glosa das despesas efetuadas com estagiários. Estagiários são insitos à própria atividade do Advogado, que não pode dispensar a participação destes para a eficiente prestação dos serviços. Desta maneira, todas as despesas incorridas com os pagamentos aos estagiários devem ser mantidas, eis que necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. É transcrita a resposta nº 400,*

*do "Perguntas e Respostas " referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física - Exercício 2009.*

*Também não procede a glosa relativa aos abonos e gratificação, ao argumento de não terem sido recolhidos encargos trabalhistas e previdenciários. A eventual ocorrência de atraso, erro ou falta de pagamento de uma obrigação tributária com a Previdência não implica que as despesas respectivas deixem de dizer respeito à remuneração de terceiros com vínculo empregatício. A Fiscalização não contesta que tais despesas tenham sido feitas com os funcionários do Impugnante, portanto, não se trata de despesa não comprovada, mas considerada indedutível pela AFRFB.*

*Não está correta a glosa das despesas incorridas com os funcionários do Impugnante lotados em São Paulo. Foram apresentados à Fiscalização a RAIS referente a tais funcionários e em anexo à impugnação, as GPS das competências de janeiro a maio de 2004, bem como o recolhimento do FGTS de dezembro de 2003 a abril de 2004.*

*No tocante ao aluguel e condomínio das salas 1113 a 1115, da Avenida Rio Branco 185, tratam-se de imóveis onde foi recebida a Fiscalização e onde se desenvolvem as atividades profissionais do Contribuinte. Não tem a mínima razoabilidade glosar despesas com uma ou outra sala em qualquer mês que seja, tendo em vista ser impossível apartar o espaço físico ocupado. Está evidenciada a verossimilhança de todas as despesas incorridas com a totalidade das salas, seja com aluguel seja com o condomínio; devendo, portanto, ser restabelecida a dedução em sua totalidade.*

*O imóvel de Itaipu é utilizado como apoio ao estabelecimento do Contribuinte, onde são arquivados documentos relativos a suas atividades profissionais. A manutenção de serviços de segurança e monitoramento no local demonstra a veracidade da informação prestada pelo Contribuinte.*

*Ainda que a Fiscalização entendesse que o imóvel fosse considerado como também "utilizado para residência", não caberia a glosa total das despesas, uma vez, que, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 60/78, poderia ser deduzida a quinta parte destas.*

*E indevida a desconsideração das despesas em nome das pessoas jurídicas Razão Consultoria das Relações de Consumo Ltda e Instituto Brasileiro de Defesa dos Direitos do Cidadão - IDDC. Transcreve o Impugnante os objetivos de tais pessoas jurídicas e aduz que as respectivas despesas são dedutíveis conforme resposta nº 399 do "Perguntas e Respostas", que trata das contribuições a sindicatos e associações.*

*É correta a inclusão no Livro Caixa de despesas relativas à participação do Contribuinte em curso realizado na Escola de Magistratura do RJ. Trata-se de dispêndio compatível com o exercício da atividade profissional e, conseqüentemente, com a*

*manutenção de suas receitas. Caso tenha havido engano na Declaração de Ajuste Anual, ao incluir tais gastos como despesa com instrução, caberia à Fiscalização a glosa desta e não eleger a dedução mais favorável (Livro Caixa) para incluir na base de cálculo. Por tal motivo, requer o Impugnante seja recomposta a despesa no Livro Caixa e, sendo o correto, excluí-la da rubrica despesa com instrução.*

#### *Da Multa Agravada*

*Somente se justifica a aplicação de multa agravada, quando demonstrado o evidente intuito de fraude. A fraude não pode ser presumida, sendo o intuito de fraudar bastante diverso do erro de interpretação ou falha na escrituração de documentos. Caso fosse intenção do Contribuinte fraudar o Fisco, não haveria consignado e descrito claramente em seu Livro Caixa as despesas em relação às quais a AFRFB lançou a multa agravada. O intuito de fraudar implica simular despesas, falsear documentos, declarar despesas nunca incorridas ou outras condutas dolosas.*

*A motivação apontada, de que o Contribuinte é Advogado e consta em seu site a especialidade tributária, não é apta a demonstrar intuito doloso. O fato de ser Advogado não exonera o Contribuinte da possibilidade de mal interpretar ou errar na aplicação da legislação. Ademais, o fato de atualmente constar em seu site a prestação de serviços em Direito Tributário não significa que o faça pessoalmente ou sozinho, nem que preste esse serviço no tocante a tributos federais.*

*Assim, não restando comprovado, nem mesmo evidenciado o intuito do Contribuinte de fraudar, eis que em nenhum momento simulou despesas ou documentos, nem deixou de consignar a natureza dos gastos efetuados, há de ser declarada a improcedência da multa de 150%.*

#### *Da Multa Isolada por Falta de Recolhimento do Carnê-leão*

*A multa por falta de recolhimento do carne leão não pode tomar como base de cálculo os rendimentos que já estejam sendo apenados com multa de ofício. Acerca da não coincidência entre as bases de cálculo de uma e outra multa não existe qualquer sombra de controvérsia, sendo unânime a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, cujos acórdãos exemplificativos são transcritos.*

*A persistir a tributação a título de falta de recolhimento de carne-leão, para a apuração da base de cálculo da multa de 50%, dever-se-ia, a partir da base de cálculo declarada pelo Contribuinte, calcular o imposto devido, subtraindo-se deste o imposto recolhido.*

#### *Da Decadência*

*E incontroverso que o Imposto de Renda da Pessoa Física adequa-se ao conceito de lançamento por homologação, sendo*

*sua regra decadencial contada a partir do fato gerador do tributo.*

*Diferentemente do IRPF resultante do ajuste anual em 31 de dezembro, o imposto devido a título de carne-leão incide e é devido mensalmente, conforme, aliás, espelha a apuração feita pela Auditora Fiscal no demonstrativo de fls. 196 a 197. O lançamento da multa do carne leão difere daquele relativo ao do imposto com fato gerador anual. Os demonstrativos das infrações 001 e 002 explicitam, claramente, a diferença entre as datas de seus fatos geradores, ou seja, fato gerador mensal, em confronto com o anual.*

*Ao Fisco é possível cobrar e efetuar o lançamento de ofício do imposto e da multa relativos ao recolhimento mensal obrigatório, no dia seguinte ao vencimento, o que confirma o termo a quo do prazo decadencial, ou seja, o mês seguinte ao recebimento dá renda.*

*Tendo a ciência do lançamento ocorrido em 07/12/2009, não há sustentação para a cobrança relativa a pretensos fatos geradores ocorridos até novembro de 2004. Assim, quanto às infrações 002 e 003, deve ser declarada a improcedência do lançamento tributário, quer seja pela decadência do direito do Fisco, quer pela incorreta imposição da multa sobre base de cálculo decorrente de despesas glosadas.”*

A impugnação foi considerada procedente em parte, conforme Acórdão de fls. 352/374, que restou assim ementado:

**DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA CARNÊ-LEÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

*Sendo a multa isolada uma exigência decorrente do descumprimento da obrigação principal de recolher o carnê-leão apurada mensalmente, seu fato gerador, quando do não recolhimento, se dá mensalmente, adequando-se, no caso de recolhimento parcial do carnê-leão, à sistemática do lançamento por homologação previsto no § 4.º do art. 150 do CTN.*

**DESPESAS DEDUTÍVEIS NO LIVRO-CAIXA.**

*São dedutíveis no livro-caixa os dispêndios que comprovadamente refiram-se a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; a emolumentos pagos a terceiros; ou a despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*

**DESPESAS COM INSTRUÇÃO. DEDUTIBILIDADE NO AJUSTE ANUAL.**

*São dedutíveis no ajuste anual as despesas com curso de especialização do contribuinte, não havendo opção de dedução destas despesas no Livro-caixa.*

*DESPESAS COM IMÓVEL RESIDENCIAL.  
INDEDUTIBILIDADE NO LIVRO-CAIXA.*

*São indedutíveis no Livro-caixa as despesas incorridas para manutenção de imóvel residencial quando as atividades profissionais do Contribuinte são exercidas em endereço comercial distinto do residencial.*

*EXTRAVIO DE DOCUMENTOS. DEDUÇÕES NO LIVRO-CAIXA*

*A alegação de extravio de documentos não se presta para afastar a incidência tributária prevista em lei, sobretudo quando não se exclui a possibilidade de obtenção de comprovantes dos pagamentos das despesas junto aos respectivos beneficiários.*

*MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.*

*É aplicável a multa qualificada quando restar caracterizado o evidente intuito do Contribuinte de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.*

*MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE.*

*E cabível o lançamento da multa isolada sobre carne leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, visto se tratarem de infrações distintas.*

Regularmente cientificado daquele acórdão em 07/04/2011 (fl. 375), o interessado, representado por sua advogada (fl. 289), interpôs recurso voluntário de fls. 385/405, em 06/05/2011. Em sua defesa, discorda do entendimento da decisão recorrida que considerou pertinente a cumulação entre a cobrança da multa do carnê-leão com a multa por lançamento de ofício, relativamente ao mês de dezembro de 2004, após ter reconhecido a decadência do lançamento da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão referente aos períodos de janeiro a novembro de 2004. Alega que a DRJ inovou ao manter a glosa de bônus e gratificações, que foram considerados indedutíveis pela fiscalização, ao considerá-los dedutíveis porém não comprovadas. Afirma que a DRJ manteve parcialmente a glosa das despesas incorridas com os funcionários lotados em São Paulo, considerando que não teriam sido comprovados, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2004 parte dos ordenados desses funcionários, sendo que foi apresentado à fiscalização a RAIS referente a tais funcionários. Ademais, traz, em anexo, as GPS de competência de janeiro a maio de 2004, bem como o recolhimento do FGTS, de dezembro de 2003 a abril de 2004. No tocante ao aluguel e condomínio das salas 1113 a 1115, da Avenida Rio Branco 185, aduz ser cristalino tratar-se de imóveis onde foi recebida a fiscalização e onde se desenvolvem suas atividades profissionais, razão pela qual não tem a mínima razoabilidade glosar despesas com uma ou outra sala em qualquer mês que seja, uma vez que se verifica fisicamente impossível apartar o espaço físico ocupado, aleatoriamente, e em determinados meses alternativamente. Entende ser indevida a glosa das despesas com o imóvel de Itaipu, bem como das despesas em nome das pessoas jurídicas Razão Consultoria das Relações de Consumo Ltda e Instituto Brasileiro de Defesa dos Direitos do Cidadão. Pretende seja recomposta a despesa referente à Escola de Magistratura do RJ no Livro Caixa, excluindo-a da rubrica despesas com instrução. Em relação às demais despesas glosadas, vem corroborar o caso fortuito que motivou a deficiência em seus registros

(extravio de documentos), juntando, para tanto, o boletim de ocorrência policial e, também, as notificações extrajudiciais feitas aos prestadores cujos pagamentos foram efetuados pelo Impugnante. Diz juntar a este recurso os comprovantes de despesas disponíveis, que também afastam as glosas por Não Comprovação feitas pela Auditora. Prega que não restou comprovado, nem mesmo evidenciado o intuito de fraude, eis que em nenhum momento simulou despesas ou documentos, nem deixou de consignar a natureza dos gastos efetuados, portanto, há de ser declarada a improcedência da multa de 150%. Por fim, suscita a nulidade do feito, por absoluto erro na apuração da matéria lançada, sob o argumento de que toda a auditoria fiscal levou a AFRFB a constatar que, por todas as características mediante as quais se desenvolveram as atividades profissionais do Contribuinte, o legalmente correto seria o seu enquadramento como Pessoa Jurídica. Entretanto, possivelmente por efetuar uma autuação mais gravosa ao sujeito passivo na qualidade de Pessoa Física, foi desconsiderada a regra segundo a qual, na hipótese de dúvida entre o dispositivo aplicável, deve-se eleger o menos gravoso ao Contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Tânia Mara Paschoalin, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Preliminarmente, quanto à suscitada nulidade do auto de infração, essa não merece acolhida. Diferentemente do alegado, a autoridade lançadora, em momento algum, sinalizou com provas circunstanciais que conduzissem à equiparação à pessoa jurídica, mormente considerando que o recorrente, em que pese o auxílio de empregados, exerce sua atividade de advogado de forma individual e, portanto, deve seguir a regra de tributação da pessoa física, conforme disposto no art. 150 do RIR/1999.

Ademais, cabe ressaltar que o art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972 especifica como hipóteses de nulidade, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, às quais não se aplicam ao presente procedimento fiscal.

No mérito, quanto à glosa da dedução de despesas escrituradas no livro caixa, serão apreciados a seguir os questionamentos apresentados pelo recorrente.

O interessado alega que a DRJ inovou ao manter a glosa de bônus e gratificações, que foram considerados indedutíveis pela fiscalização, ao considerá-los dedutíveis porém não comprovadas.

Relativamente às despesas com bônus e gratificações, a fiscalização assim fundamentou a referida glosa:

*“Da leitura do histórico no Livro Caixa, verifica-se que o contribuinte deduziu como despesas com pessoal pagamentos efetuados a título de bônus e gratificação. De acordo com o inciso I do artigo 75 do RIR/99, a dedutibilidade das despesas*

*com remuneração a terceiros sujeita-se ao vínculo empregatício e portanto, as gratificações e bônus devem compor a base de cálculo dos encargos trabalhistas e previdenciários. No entanto, nas folhas de pagamento apresentadas às fls. 5 a 115 do Anexo Único não se verifica a inclusão de bônus ou gratificação na remuneração dos funcionários, cabendo à fiscalização glosar estes pagamentos por serem indedutíveis.*

Sobre o assunto, a decisão recorrida esclareceu que:

*“assiste razão ao Impugnante quando afirma em suas alegações que o não recolhimento de eventuais encargos trabalhistas e previdenciários incidentes sobre rendimentos de trabalhadores com vínculo empregatício não torna tais rendimentos indedutíveis. De fato, em sendo os pagamentos efetuados a trabalhadores com vínculo empregatício, pode tal despesa ser dedutível no Livro-caixa.*

*Contudo, o que se deve observar na motivação dada pela Fiscalização para a glosa é a ausência dos bônus e gratificações nas folhas de pagamentos apresentadas pelo Contribuinte. Se dentre as rubricas das folhas de pagamentos apresentadas não constaram os bônus e gratificações lançados no livro-caixa, o que se presume é que tais verbas não foram pagas a nenhum dos empregados listados, sendo, dessa forma, indedutíveis no Livro-caixa.*

Observe-se que não houve inovação alguma no que se refere a esse aspecto, devendo ser mantida a glosa, uma vez que não foram apresentados documentos que demonstrem a natureza de tais verbas e quem foram os beneficiários dos pagamentos.

Em seguida, afirma o recorrente que a DRJ manteve parcialmente a glosa das despesas incorridas com os funcionários lotados em São Paulo, considerando que não teriam sido comprovados, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2004 parte dos ordenados desses funcionários, sendo que foi apresentado à fiscalização a RAIS referente a tais funcionários. Ademais, traz, em anexo, as GPS de competência de janeiro a maio de 2004, bem como o recolhimento do FGTS, de dezembro de 2003 a abril de 2004.

Ao apreciar essa questão, a decisão de 1ª instância concluiu:

*Da análise conjunta das GFIPs e Rais apresentadas comparadas às despesas de remunerações e FGTS lançadas no Livro-caixa e glosadas pela Fiscalização, relacionadas a funcionários do Contribuinte lotados em São Paulo, devem ser consideradas comprovadas as seguintes deduções:*

MÊS	FGTS Livro-Caixa			Remuneração Livro-caixa (Ordenados)		
	Valor Glosado	Valor Acatado	Glosa Mantida	Valor Glosado	Valor Acatado	Glosa Mantida
01/2004	R\$ 168,87	R\$ 135,69	R\$ 33,18	R\$3.114,20	R\$ 1.619,06	R\$ 1.495,14
02/2004	R\$ 272,20	R\$ 132,19	R\$ 140,01	R\$ 3.220,44	R\$ 1.555,24	R\$ 1.665,20

03/2004	R\$ 246,32	R\$ 135,45	R\$ 110,87	R\$ 2.834,00	R\$ 1.593,54	R\$ 1.240,46
04/2004	R\$ 140,81	R\$ 140,81	R\$ 0,00	R\$ 1.500,00	R\$ 1.656,67	R\$ 0,00
05/2004	R\$ 0,00	RS 0,00	RS 0,00	R\$ 1.141,00	R\$ 1.375,64	R\$ 0,00

Ainda, no item “3. Guias de Recolhimento Rescisório do FGTS” do acórdão recorrida, foi destacado que:

*Cumpre-se frisar que nos valores de FGTS glosados acima discriminados não foram incluídos os referentes aos funcionários lotados em São Paulo, visto que a análise das respectivas GFIPs já foi realizada em item anterior do presente Voto.*

*Registre-se, ainda, que os valores das GFIPs de fls. 314 a 316, lançados no Livro-caixa, não foram glosados pela Fiscalização, sendo estes documentos, portanto, inaptos a alterar os valores do Auto de Infração*

No item “4. GPS - Rio de Janeiro das competências 12/2004 e 13/2004 (fls. 311/312) e GPS – São Paulo das competências 01/2004 a 05/2004 (fis. 317/322)”, consta que:

*As GPS referentes às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos funcionários lotados em São Paulo apresentam os seguintes valores:*

*Observa-se no Demonstrativo de Despesas não Comprovadas e Despesas Indedutíveis (fls. 162/185) que não houve glosa de valores referentes às GPS das competências 02 e 03/2004, pagas em 19/02/2004 e 02/04/2004, respectivamente. As demais GPS mostram-se hábeis a comprovar a dedutibilidade das seguintes despesas glosadas:*

Mês	Valor Glosado (A)	Competência GPS	Data Pagamento	Valor Pago (B)	Glosa Mantida (A-B)
01/2004	R\$ 454,33	01/2004	30/01/2004	R\$418,60	R\$ 35,73
03/2004	R\$515,55	03/2004	31/03/2004	RS 515,55	R\$ 0,00
04/2004	R\$ 473,47	04/2004	29/04/2004	R\$ 473,47	RS 0,00

Como se vê, já foram computadas todas as despesas consignadas nos documentos citados pelo recorrente, bem como demonstrado os valores glosados que restaram mantidos. O recorrente, por seu turno, contesta as glosas mantidas, sem, contudo, indicar qualquer inconsistência existente no levantamento então procedido. Com efeito, não merece reparos a decisão recorrida relativamente a glosa em tela.

As glosas das despesas de aluguel e condomínio referentes às salas 1.113 a 1.115 situadas à Avenida Rio Branco 185, a despeito dos argumentos do interessado, devem ser mantidas, pois não houve a comprovação do efetivo pagamento das despesas lançadas no livro caixa, ou seja, não constam dos autos qualquer documento que comprove o efetivo dispêndio dos valores lançados no Livro-caixa a título de condomínio da sala 1.114 e de aluguel e condomínio da sala 1.113, conforme registrado pela decisão guerreada.

Nada há a censurar o procedimento fiscal, no que diz respeito à glosa das despesas com o imóvel de Itaipu, tendo em vista que, pelo que consta dos autos, trata-se de imóvel residencial cujo endereço é diverso daquele onde o Contribuinte exerce suas atividades profissionais. Ou melhor, não restou comprovado que os gastos com o referido imóvel consistem em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Melhor sorte não socorre o recorrente no que se refere à glosa das despesas em nome das pessoas jurídicas Razão Consultoria das Relações de Consumo Ltda e Instituto Brasileiro de Defesa dos Direitos do Cidadão, eis que, consoante comprovantes de fls. 121, 126, 131 do Anexo Único, cuidam de recibos de pagamento de boletos bancários nos quais figuram como sacadas as pessoas jurídicas Razão Consultoria das Relações de Consumo e Instituto Brasileiro de Defesa do Cidadão – IDDC. Isto é, não é permitido considerar que despesas de outras pessoas sejam deduzidas no Livro-caixa do contribuinte.

Também não há como acatar a pretendida exclusão da despesa com instrução declarada pelo contribuinte referente aos pagamentos efetuados à Emerj (curso de especialização em Direito Imobiliário), informadas na relação de pagamento e doações efetuado em montante de R\$ 3.120,00 (sendo que deste total foi deduzido, em razão do limite legal para dedução desta despesa, o valor de R\$ 1.998,00), para considerá-la como dedução do livro-caixa, considerando que, de acordo com a legislação de regência, tal gasto não deve ser lançada como despesa no Livro Caixa, pois é deduzida à parte, como o foi, a título de despesas com instrução.

Saliente-se que a Pergunta nº 404 do Perguntas e Respostas mencionada pelo recorrente não se reporta a despesas como cursos, mas tão-somente a despesas com congressos e seminários. Portanto, não se aplica ao presente caso.

No mais, verifica-se que o recorrente não apresentou novos elementos de prova que efetivamente pudesse comprovar as demais despesas pleiteadas como deduções a título de Livro Caixa.

Ressalte-se que o extravio de documentos não é motivo suficiente para afastar o dever de sua apresentação, cabendo ao contribuinte providenciar as respectivas segundas vias e, em caso, de não obtê-las, deve arcar com os créditos tributários decorrentes.

No tocante 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 o contribuinte não apresentou os comprovante de pagamentos hábeis a confirmar as despesas declaradas.

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

Assim, considerando que não se conseguiu imputar ao 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.

Outrossim, tem-se que a multa isolada mantida, referente ao período de apuração dezembro de 2004, tem como base de cálculo imposto devido corresponde à dedução glosada a título de livro-caixa, ou seja, sobre essa base de cálculo incidiu a multa isolada decorrente da falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF devido a título de carnê-leão e a multa vinculada de 75%.

A impossibilidade da aplicação de duas multas sobre a mesma base de cálculo é matéria pacífica na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

*“IRPF. MULTAS ISOLADAS 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 possuem bases de cálculo idênticas.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma, Processo 19647.003479/2003-10, Acórdão nº 9202-00.883, sessão de 11/05/2010).*

Neste sentido, deve ser cancelada a multa exigida isoladamente.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, 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

Processo nº 12898.002241/2009-61  
Acórdão n.º **2801-002.598**

**S2-TE01**  
Fl. 404

---

CÓPIA