



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

Processo nº 13888.722476/2011-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-002.410 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2013
Matéria IRPF
Recorrente NEWTON FRANCO SILVÉRIO DE TOLEDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

Conforme art. 6º, § 2º, da Lei nº 8.134, art. 76, § 2º, do RIR/99 e art. 51, § 2º, da IN nº 15/2001, o contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa, mediante documentação idônea.

MULTA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA

A apresentação de documentação inidônea, denota ter o autuado agido com consciência e vontade, no sentido de ocultar a movimentação dos recursos, procurando, com isso, impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração, o que demonstra o dolo e caracteriza o evidente intuito de fraude, dando ensejo à aplicação da multa de 150%.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA

A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007) é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedução do valor glosado de R\$ 44.413,31.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Fabio Brun Goldschmidt, Pedro Anan Júnior e Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Relatório

Em desfavor do contribuinte, NEWTON FRANCO SILVÉRIO DE TOLEDO, foi lavrado o auto de infração de fl. 3.903/3.909, originado de procedimento fiscal instaurado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF de n.º 0812500.2010.009958, relativo ao imposto de renda pessoa física do exercício 2009, ano calendário 2008, com crédito tributário nos seguintes termos:

Crédito Tributário Lançado	
Composição do Crédito	Valores (R\$)
IRPF - Suplementar (cód. 2904)	527.030,67
Multa de Ofício	713.739,68
Juros de Mora (calculados até 30/06/2011)	108.357,50
Multa Exigida Isoladamente (cód. 6352)	281.609,67
Total do Crédito Tributário Lançado	1.630.737,52

Os fundamentos legais encontram-se especificados no Auto de Infração, fls. 3.902 e 3.905/3.907.

De acordo com informações contidas no Termo de Constatação Fiscal, fls. 3.841/3.896, o fiscalizado teve ciência em 18/12/2010 através dos correios do Termo de Início de Ação Fiscal (fls 03/61), onde este foi intimado a apresentar o seu livro caixa referente ao exercício 2009, ano calendário 2008.

Após sucessivas intimações ao autuado com a finalidade de obtenção de esclarecimentos e documentos comprobatórios das despesas escrituradas no citado livro, a autoridade lançadora procedeu ao lançamento da infração de glosa de dedução indevida de despesas escrituras em livro caixa por violação ao disposto nos artigos 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Física (RIR/99) aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, tendo em vista a dedução indevida das despesas, incompatíveis com a atividade exercida pelo fiscalizado (tabelião).

Esclarece a autoridade lançadora ainda que após análise dos documentos apresentados durante ação fiscal, em consulta aos assentamentos internos desta Secretaria e realização de diligências nas empresas acima mencionadas e escritórios de contabilidade responsáveis, restou evidenciada a utilização em larga escala pelo contribuinte de notas fiscais inidôneas, emitidas por empresas inexistentes de fato, inaptas, que desconhecem as notas emitidas ou sem capacidade operacional, com o propósito de comprovar fraudulentamente as suas despesas escrituradas em livro caixa.

Esse procedimento caracteriza-se como ação dolosa, consubstanciada na utilização de meio fraudulento para inserir no livro caixa da sua atividade dispêndio não ocorrido, com o claro intuito de reduzir o imposto apurado, impedindo, assim a ocorrência do fator gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

As infrações apuradas referentes a essas ocorrências descritas nos parágrafos anteriores sujeitaram-se a aplicação multa de ofício qualificada, prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 para os casos de sonegação, fraude e conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1.964), bem como a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme determinado pelo Decreto n.º 2.730, de 10/08/1998 e pela Portaria SRF n.º 326, de 15/03/2005, a qual será encaminhada ao Ministério Público Federal para comunicação dos fatos, observando-se o artigo 83 da Lei n.º 9.430/1996.

Às fls. 3.866/3.895 consta planilha com identificação, mês a mês, das despesas individualizadas do livro caixa do exercício fiscalizado.

Às fls. 3.896 consta planilha elaborada pela fiscalização que ensejou a cobrança da multa isolada, em virtude da falta de recolhimento integral do IRPF devido a título de carnê-leão, no valor total consolidado de R\$ 281.609,67

Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, o contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 3.923/3.940 através de advogado, anexando procuração com poderes específicos às fls. 3.941, documentos às fls. 3.942/3.943, alegando em síntese que:

> a constituição do crédito tributário não observou os princípios da legalidade e finalidade, uma vez que o Relatório Fiscal deve descrever com clareza a motivação e fundamento jurídico; da autuação, possibilitando sua identificação e o exercício da ampla defesa na esfera administrativa;

> as glosas denominadas despesas com aquisição de frutas, sorvetes, padarias, gás, mercado, água mineral, roupas diversas, cartões de visita, uniformes para funcionários, artigos esportivos, capa de chuva, plano de saúde para funcionários, medicina ocupacional para funcionários, despesas com segurança e saúde para funcionários, despesas com vacinas para funcionários, despesas com seguro de vida e previdência privada, despesa com seguro de responsabilidade civil e despesas com aquisição de cestas básicas são improcedentes, vez que se destinam aos funcionários com vínculo empregatício nos estritos termos do inciso I do art. 6º da Lei 8.134/1990, em conformidade com a convenção n.º 95 da OIT e art. 458 da CLT;

> as glosas intituladas despesas de teleatendimento, despesa com assinatura de jornal, despesa com lubrificantes para automóveis, aquisição de pneus, com automóveis em geral, combustível, manutenção de veículos, assessoria jurídica, contábil, creditícia, informática, entrega expressa de documentos, serviços de arbitragem, hotéis e fornecedores, despesas com investimentos ou aplicação de capital, despesas com molduras, mobília empresarial, móveis e utensílios, com equipamentos de informática, com aquisição de cofres, com aquisição de equipamentos de refrigeração, com aquisição de gaveteiro, impressora, leitor óptico biométrico, leitor cd, máquinas e ferramentas, máquinas para escritório, móveis e máquinas, mesas, armários, mesa para computador, mobílias, aparelhos de fax, aparelhos scanner, aparelho telefônico, ar condicionado, aspirador máster, manutenção de refrigerador, refrigeração, servidor distribuidor, bebedouro, software, memória de computador, despesas com vidros, reforma e

construção, placa de sinalização, material de construção, toldos, tintas, materiais elétricos, rede de telefonia, aquisição de chancela, balcão distribuidor, manutenção elétrica, serviços de cabeamento, construção e acabamento; contribuição aos órgãos de classe dos Notários e Registradores do Brasil, Associação de Notários e Registradores, Colégio Notarial do Brasil, Sindicato dos Notários e Registradores, despesas com alarmes e sinalização, monitoramento eletrônico, segurança patrimonial, despesas de consumo de materiais de escritório e papelaria, carimbos e editoras encontram-se vinculadas à despesas de custeio pagas e necessárias a percepção da receita e manutenção da fonte de renda;

> é vedado que atos legais busquem delimitar os conceitos de forma restritiva;

> de acordo com jurisprudência administrativa, o conceito de vida útil de cada máquina ou equipamento necessários à atividade do profissional autônomo não ultrapassa um exercício (decisão 7.419 – 3ª Turma DRJ – Florianópolis);

> o processo de consulta n.º 120/06 da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal retrata que a dedutibilidade de despesas com uniformes dependem de cada caso concreto;

> variados pareceres normativos admitem gastos relativos a participação em congressos e seminários, desde que necessários ao desempenho da função desenvolvida pelo contribuinte;

> o profissional de ciências contábeis é indispensável para o adequado cumprimento das exigências da legislação contábil, motivo pelo qual, as despesas com a sua contratação podem ser deduzidas no livro caixa para efeito de apuração do IRPF devido por profissionais liberais (acórdão 10613.55 de 15.10.2003 da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes);

> os gastos com telefone celular, quando usado no exercício da atividade profissional, independentemente do horário em que é utilizado, se incluem nas despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (acórdão 10248.044 de 08.11.2006 da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes);

> a atividade notarial exige a aquisição de publicações bem como a propaganda e publicidade (Parecer Normativo CST n.º 60 de 20/06/1978 e Parecer Normativo Cosit n.º 358 de 08/10/1970);

> quanto as notas fiscais emitidas por Newpart Papelaria e Artes Gráficas cuja razão social é Cleiton Henrique Cassiano – ME, a inaptidão da empresa é datada de 04/05/2011, sendo que as notas foram emitidas no ano base de 2008, portanto regulares naquele período;

> quanto as notas fiscais de Estilo Comércio de Papelaria e Papel e Cia Papelaria ME em nome de Milton Carlos Dias Ferraz Papelaria ME, a declaração de inaptidão é datada de 04/05/2011, sendo constata a regularidade de suas atividades pela auditoria no ano base de 2008; portanto, é improcedente a glosa;

> as irregularidades cadastrais das empresas USB Comercial e SR Comercial Ltda não dão suporte às glosas efetuadas, uma vez que o adquirente dos produtos por elas fornecidos não tem acesso à suas situações junto ao Fisco;

> a empresa Extra Copy Gráfica e Editora Ltda encontra se em atividade regular, não se justificando quais os motivos das glosas efetivadas;

> a imposição da multa de ofício no percentual de 150% revela se confiscatória e fere os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da capacidade contributiva;

> a qualificação da penalidade exige demonstração inequívoca do intuito de fraudar ou reduzir o recolhimento de tributos;

> reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes tem excluído a aplicação da multa de ofício qualificada em análise do caso concreto;

> o art. 112 do CTN confere ao contribuinte o direito a uma interpretação mais favorável em caso em caso de dívida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

> a imposição de dupla penalidade para o mesmo fato gerador (multa de ofício e multa isolada) constitui-se em duplicidade nos termos de reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes;

> a composição da base imponível encontra se maculada de nulidade, face as disposições contidas na Lei n.º 7.713/1.988 que determina a obrigatoriedade de apuração do valor devido mensalmente;

> requer acolhimento da impugnação e cancelamento do débito fiscal reclamado.

A DRJ ao apreciar as razões do contribuinte, julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, tendo sido os atos e termos lavrados por servidor competente e respeitado o direito de

defesa do contribuinte, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do inciso LV do artigo 5º da CF/1988. A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

GLOSA DE DEDUÇÃO INDEVIDA DE LIVRO CAIXA.

Somente poderão ser deduzidas da base de cálculo do imposto livro caixa devidamente escriturado com a finalidade de deduzir dos rendimentos tributáveis os dispêndios necessários à aquisição da referida renda.

Restabelece-se em favor do contribuinte as despesas indispensáveis e inevitáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É devida a multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsão contida no §1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

Ao tratar das limitações ao poder de tributar, o legislador constitucional consignou expressamente a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, não da multa.

A vedação ao confisco insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não ao aplicador da lei, que a ela deve obediência.

MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ LEÃO E MULTA DE OFÍCIO SIMULTANEIDADE.

É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto suplementar apurado, porquanto são multas aplicáveis que penalizam infrações distintas.

CRITÉRIO TEMPORAL DA INCIDÊNCIA DO IRPF.

O imposto de renda das pessoas físicas é devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos forem percebidos, porém, sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquele objeto da decisão.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade recorrida entendeu por bem restabelecer os seguintes deduções de despesas do livro caixa:

- despesas com aquisição de água mineral, tendo em vista ser público e notório que esta é um recurso de valor inestimável e imprescindível para a subsistência e manutenção da vida no planeta, restabelecemos a despesa no valor de R\$ 4.601,13;
- despesas relativas a instalação e manutenção de equipamentos de informática, incluindo softwares, no valor total de R\$ 54.907,48;
- despesas com assessoria contábil no valor de R\$ 19.659,75, tendo em vista a obrigatoriedade contida na legislação tributária de manutenção contínua de escrituração pela pessoa jurídica, sendo portanto, indispensável para o exercício das atividades.

No total foram acatadas despesa de livro caixa no montante de:

Deduções Livro Caixa Acatadas	Em R\$
Janeiro	R\$ 7.921,04
Fevereiro	R\$ 4.858,97
Março	R\$ 4.715,60
Abril	R\$ 6.954,12
Maior	R\$ 7.773,43
Junho	R\$ 7.267,32
Julho	R\$ 4.904,99
Agosto	R\$ 11.627,58
Setembro	R\$ 6.540,46
Outubro	R\$ 5.905,70
Novembro	R\$ 5.376,95
Dezembro	R\$ 5.322,20
TOTAL	R\$ 79.168,36

Insatisfeito o contribuinte, interpões recurso voluntário reiterando as razões da impugnação, enfatizando os seguintes pontos.

- que a o contribuinte regularmente efetuou a escrituração do livro caixa, e que as despesas estão efetivamente comprovadas através de documentação hábil e idônea;
- questiona a notas fiscais inidôneas;

Processo nº 13888.722476/2011-70
Acórdão n.º **2202-002.410**

S2-C2T2
Fl. 6

- da multa qualificada;

- que a multa exigida isoladamente (carnê leão) que seria indevida visto ter sido aplicada de modo cumulativo (duplicidade) com a multa de ofício;

- Da multa confiscatória;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Da Livro Caixa

Para que uma despesa possa ser considerada como de custeio e, portanto, dedutível, devem ser respeitados os quatro requisitos cumulativos indispensáveis para isto:

- a) deve estar relacionada com a atividade exercida;
- b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano calendário correspondente ao exercício da declaração;
- c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora;
- d) deve estar escriturada em Livro Caixa e comprovada com documentação idônea.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Em suma, são consideradas despesas passíveis de escrituração no Livro Caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos.

Como exemplos corriqueiros de despesa de custeio dedutíveis temos os valores pagos a título de aluguel, água, luz, telefone, condomínio (vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional), despesas com material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho.

Ressalte-se, ainda, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Cabe reproduzir os argumentos do autoridade recorrida ao apreciar os argumentos do interessado.

Despesas com alimentação, mercado, tele atendimento, agricultura e pecuária, etc.

Diferentemente dos argumentos contidos na peça impugnatória, tais despesas não se enquadram nas condições de essencialidade estabelecidas na legislação.

Em que pese, o caráter social e até a satisfação pessoal dos beneficiários (funcionários do cartório), inexistente, norma legal obrigando o pagamento das despesas arroladas, constituindo, portanto, em liberalidade do empregador, devendo o ônus ser suportado pelo contribuinte, sendo inadmissível suas deduções como despesa no livro caixa, por falta de previsão legal.

Ficam portanto mantidas as seguintes glosas: aquisição de sorvetes, despesas com agricultura e pecuária, despesas com alimentação (padarias, cafés, mercado, etc), aquisição de gás, despesas com mercado (alimentos, ração para cachorro, etc...), aquisição de cartões de visita, tele atendimento, artigos esportivos e aquisição de capas de chuva.

No tocante as despesas com roupas e uniformes, estas devem ser analisadas em cada caso concreto, nos exatos termos do processo de consulta n.º 120/06 da SRRF da 10ª Região Fiscal reproduzida pelo contribuinte em sua defesa.

Despesas com uniformes e roupas brancas, calçados brancos, tecidos para confecção de roupas de cama de exames de pacientes são essenciais para profissionais da área da medicina, entretanto, não o são para exercício rotineiro das atividades de um cartório. Ficam mantidas as glosas de despesas com roupas/diversos e despesas com uniformes de funcionários.

Quanto as despesas com assinatura de periódico (O Estado de São Paulo), trata-se de publicação que não é necessária para o desempenho da função exercida pelo contribuinte, nos exatos termos do Perguntas e Respostas – exercício 2009 – pergunta n.º 398, posto que destina-se ao entretenimento dos clientes, sendo dispensável. Mantém-se a glosa quanto a esta despesa.

Com relação as despesas com aquisição de água mineral, tendo em vista ser público e notório que esta é um recurso de valor inestimável e imprescindível para a subsistência e manutenção da vida no planeta, restabelecemos a despesa no valor de R\$ 4.601,13.

Despesas com transporte, locomoção, combustível, etc.

Em que pesem os argumentos do contribuinte, as despesas com transporte, locomoção, combustíveis, manutenção do carro, etc... não se enquadram naquelas dedutíveis enumeradas na legislação de regência transcrita acima, não havendo, portanto, como considerar de outra maneira.

A dedutibilidade em questão é estabelecida somente para representantes comerciais autônomos, que não é o caso do impugnante.

Ficam mantidas as seguintes despesas: despesas com lubrificantes para automóveis, aquisição de pneus, despesas com automóveis em geral, combustível e manutenção de veículos.

Despesas com assessoria jurídica, contábil, creditícia, de informática, etc.

Com relação as despesas de informática, é notório que com o avanço tecnológico equipamentos desta natureza deixaram de ser mera opção do Oficial/Tabelião, passando a ser de uso obrigatório e essencial, o que exige manutenção.

No mesmo sentido ocorre com a aquisição de softwares para computadores, considerando que para o funcionamento do equipamento de informática é indispensável a aquisição e instalação dos mesmos.

Na sistemática adotada pela legislação do imposto de 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. Estes são indedutíveis da base de cálculo do imposto de renda pessoa física por meio do livro caixa.

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.

Isto posto, restabelecemos as despesas relativas a instalação e manutenção de equipamentos de informática, incluindo softwares, no valor total de R\$ 54.907,48, permanecendo as glosas pertinentes às aquisições de equipamentos (computadores, impressoras, scanner, leitor óptico biométrico) .

No tocante as despesas de cunho jurídico, em princípio, estas não são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, mas são decorrentes do exercício das atividades profissionais do tabelião.

Desta forma, não se justifica tampouco mostra-se indispensável para o funcionamento do cartório a manutenção de contratos de prestação de serviços de assessoria jurídica de maneira contínua, motivo pelo qual, mantém se as glosas destas despesas na forma como realizada pela autoridade lançadora.

Inferese dos documentos que instruem o livro caixa que estes referem-se a pagamentos de contratos de assessoria jurídica de natureza permanente.

Somente se justificaria a dedutibilidade com gastos pontuais, como por exemplo, para representar a pessoa jurídica em uma reclamatória trabalhista movida por um de seus ex-funcionários,

onde se faz necessária a intervenção com a finalidade de garantir a manutenção e continuidade das atividades da fonte produtora dos rendimentos.

Da mesma forma, como já abordado linhas atrás, ficam mantidas as glosas de despesas com serviços de arbitragem e mediação, entrega expressa de documentos, ativos e fomento mercantil bem como assessoria de crédito e cobrança.

Restabelecemos as despesas com assessoria contábil no valor de R\$ 19.659,75, tendo em vista a obrigatoriedade contida na legislação tributária de manutenção contínua de escrituração pela pessoa jurídica, sendo portanto, indispensável para o exercício das atividades.

Despesas com hotéis de fornecedores.

Seguindo a mesma linha de raciocínio exposto anteriormente, despesas com hotéis de fornecedores não são para um oficial de cartório indispensáveis e inevitáveis para a percepção da receita e manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Mantém-se a glosa na forma como realizada pela autoridade lançadora..

Despesas com assistência médica de funcionários, seguro e previdência privada de funcionários, cesta básica, etc.

Estas despesas não se enquadram nas condições de essencialidade estabelecidas na legislação.

Em que pese o caráter social e a satisfação pessoal dos beneficiários, inexistente norma legal obrigando esses pagamentos objeto de glosa, constituindo, portanto, em mera liberalidade do empregador, devendo o ônus ser suportado pelo contribuinte, sendo inadmissível sua dedução como despesa no livro caixa, por falta de previsão legal.

Ficam mantidas as glosas de despesas com plano de saúde para funcionários, medicina ocupacional, segurança e saúde no trabalho, vacinas, seguro de vida e previdência privada, seguro de responsabilidade civil e aquisição de cestas básicas.

Despesas com investimentos ou aplicação de capital.

Como já mencionado alhures, na sistemática adotada pela legislação do imposto de 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 extinguam com sua mera utilização.

Estes são indedutíveis da base de cálculo do imposto de renda pessoa física por meio do livro caixa.

Neste sentido, ficam mantidas as despesas com aquisição de máquinas, móveis e equipamentos, assim como manutenção de

refrigerador, sendo que as referentes a instalação e distribuição de softwares de computador já foram restabelecidas

Despesas com instalações físicas.

Somente poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto os dispêndios indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo, sendo indedutíveis gastos com reforma de prédio, posto que se refere à aplicação de capital, por expressa disposição legal.

Em complementação a pergunta n.º 397 do Perguntas e Respostas do exercício 2009 assim trata a questão:

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

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas 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 escrituradas em livro caixa.

Tendo em vista que a autoridade lançadora consignou no Termo de Verificação Fiscal, fls. 3.855, que o contribuinte pagou normalmente suas despesas com aluguel e este não apresentou nenhum elemento de prova com sua impugnação que pudesse alterar o entendimento, as despesas com benfeitorias realizadas elencadas às fls. 3.856 não podem ser consideradas dedutíveis.

Despesa com CPMF.

Trata-se de contribuição que tinha como fato gerador o saque, por qualquer meio, de numerários de conta corrente mantida junto a instituição bancária.

A CPMF não é despesa, mas tributo. Tendo em vista que este é decorrente do exercício da atividade profissional do tabelião, o custo deve ser suportado pelo contribuinte, sendo indedutível do livro caixa.

Despesa com associações, sindicatos e afins.

Tratam-se de dispêndios que não são indispensáveis à percepção dos rendimentos do cartório, mas de interesse e conveniência do autuado.

Mantém-se as glosas com Associação dos Notários e Registradores do Brasil, Ac. Camp. Assoc. Cart. de Notários e Registradores, Colégio Notarial do Brasil e Sindicato dos Notários e Registradores.

Despesas com TV por assinatura e internet.

Tratam-se de dispêndios que não são indispensáveis e inevitáveis para o regular exercício das atividades do cartório.

Mantém-se a glosa na forma como realizada pela autoridade lançadora.

Despesas com Sistemas de Segurança e Alarmes.

Tratam-se de dispêndios que não são indispensáveis e inevitáveis para o regular exercício das atividades do cartório.

Mantém-se a glosa com despesas de instalação e manutenção de alarmes e sinalização, monitoramento eletrônico, segurança eletrônica e patrimonial.

Despesas com Serviços de Faxina e Vigia Noturno

O inciso I do artigo 6º da Lei nº 8.134/90 prevê que somente são dedutíveis em livro caixa as remunerações pagas a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários.

Em consulta aos assentamentos internos desta Secretaria, a autoridade lançadora constatou que esses pagamentos foram efetuados a terceiros sem qualquer vínculo empregatício.

Ademais, dos R\$ 23.842,70 declarados a título de despesas com faxina, R\$ 572,70 são referentes a despesas com empregada doméstica vinculada a pessoa estranha aos autos, no caso, a esposa do autuado.

Tendo em vista que não foi apresentado com a impugnação qualquer elemento de prova capaz de refutar as constatações consignadas no Termo de Verificação Fiscal, mantém-se a glosa na forma como realizada.

De modo geral acompanha-se quase na íntegra as considerações da autoridade recorrida no que toca as glosas efetuadas. As razões apontadas são coerentes e representam a melhor interpretação dos dispositivos normativos que regula a matéria.

Entretanto, entende-se que pela natureza da atividade desempenhada algumas das despesas glosadas, diante de sua razoabilidade e provas apresentadas podem ser acolhidas;

Das despesas glosada, propõe-se o restabelecimento dos valores glosados a título de despesas de entrega expressa, R\$ 4.712,20 (fls.3850), despesas de sistemas de segurança e alarmes, R\$ 33.141,54 (fls.3858) e despesas com TV por assinatura e internet, R\$ 6.559,57 (fls. 3857). No total entende-se que estariam comprovadas e razoavelmente justificadas com a natureza das atividades do recorrente as despesas no valor total de R\$44.413,31.

No que toca as demais glosas, uma vez que não tenho reparos a realizar mantenho-as tal como manifestados pela autoridade recorrida.

É oportuno para o caso concreto, recordar a lição de MOACYR AMARAL DOS SANTOS: “Provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa.” Ainda, entende aquele mestre que, subjetivamente, prova “é aquela que se forma no espírito do juiz, seu principal destinatário, quanto à verdade deste fato”. Já no campo objetivo, as provas “são meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos em juízo.”

Assim, consoante MOACYR AMARAL DOS SANTOS, a prova teria:

- a) um objeto - são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes como fundamento da ação;
- b) uma finalidade - a formação da convicção de alguém quanto à existência dos fatos da causa;
- c) um destinatário - o juiz. As afirmações de fatos, feitas pelos litigantes, dirigem-se ao juiz, que precisa e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Para esse fim é que se produz a prova, na qual o juiz irá formar a sua convicção.

Pode-se então dizer que a prova jurídica é aquela produzida para fins de apresentar subsídios para uma tomada de decisão por quem de direito. Não basta, pois, apenas demonstrar os elementos que indicam a ocorrência de um fato nos moldes descritos pelo emissor da prova, é necessário que a pessoa que demonstre a prova apresente algo mais, que transmita sentimentos positivos a quem tem o poder de decidir, no sentido de enfatizar que a sua linguagem é a que mais aproxima do que efetivamente ocorreu.

Uma vez que não foram apresentados quaisquer outros documentos robustos para respaldar as alegações do recorrente, não há como acolher o pleito. Recorde-se que os documentos apresentados pelo recorrente, falham por não atender todos os requisitos indispensáveis para que sejam válidos.

Nesse momento cabe recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: “Allegatio et non probatio, quasi non allegatio” que significa que “quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse”. Ou seja, não basta questionar graciosamente o lançamento do fisco, deve o interessado rebater de forma coerente e com meios de prova idôneos.

Da Multa Isolada

A Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituindo a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê-leão. O Art. 44 passou a ter, então, a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Como se vê, diferentemente do que se tinha antes, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 passou a prever as duas penalidade: a primeira, de 75%, no caso de falta de pagamento ou pagamento a menor de imposto; a segunda, de 50%, pela falta de pagamento do carnê-leão. Assim, a ressalva antes existente à aplicação simultânea das duas penalidades deixou de existir. Aliás, a questão nunca foi a impossibilidade jurídica de incidência concomitante de duas penalidades, mas a falta de previsão legal de incidência das duas multas, calculadas sobre a mesma base. Pois bem, a Lei nº 11.488, de 2007, criou esta previsão legal.

Assim, em conclusão, entendo devida a multa isolada, para os anos-calendário de 2007 e 2008, independentemente da aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto devido quando do ajuste anual.

Da qualificação da multa

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que

ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

Como motivações para manutenção da multa qualificada cabe destacar:

- *o autuado apresentou notas fiscais em valores consolidados muito acima aos rendimentos declarados como tributáveis pelas empresas com as quais manteve “relacionamento” no exercício de 2009;*
- *em procedimento de circularização verificou-se que algumas notas fiscais apresentadas não são verdadeiras, posto que foram emitidas contra terceiros que não o autuado;*
- *utilizar se sistematicamente de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas com situação “inativa” ou “baixada”;*

Nesse ponto cabe reproduzir aquilo que o recorrente apontou como o uso de despesas com utilização de notas fiscais inidôneas, que justifica a qualificação.

Quanto a glosa das notas fiscais emitidas por Newpart Papelaria e Artes Gráficas, cuja razão social é Cleiton Henrique Cassiano ME, além de falacioso é meramente protelatório o argumento do interessado que pelo fato da inaptidão ser datada de 04/05/2011, os documentos por ela emitidos contra o notificado estariam regulares no ano calendário de 2008.

O Termo de Constatação Fiscal, fls. 3.859/3.860, foi muito claro ao mencionar que este não foi o único motivo que ensejou a glosa dos referidos documentos, mas um elemento de convicção que determinou a realização de procedimentos de circularização, que culminou com a glosa dos citados documentos.

A verificação do CNPJ do prestador de serviços teve início em fiscalização realizada por Delegacia da Receita Federal do Brasil de região fiscal diversa, que constatou o fato que titular de serviços notariais de registro daquela jurisdição também havia se utilizado de notas fiscais emitidas por Cleiton Henrique Cassiano ME em valores muito acima aos declarados pelo contribuinte, assim como os apurados pela autoridade lançadora neste procedimento fiscalizatório.

Aliás, a pessoa jurídica Cleiton Henrique Cassiano ME declarou rendimentos tributáveis de apenas R\$ 16.317,50 no exercício de 2009 contra notas fiscais emitidas contra o fiscalizado no valor de R\$ 401.786,00.

Em diligência realizada no endereço do empresário Cleiton Henrique Cassiano, bem como no escritório de contabilidade responsável pelo preenchimento das declarações do empresário, não foi possível a fiscalização localizar o responsável por aquela pessoa jurídica tampouco obter maiores esclarecimentos.

O artigo 73 do RIR 1999, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº. 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

Mesmo após regularmente intimado, o autuado não comprovou a efetividade das operações realizadas com Newpart Papelaria e Artes Gráficas e dos pagamentos realizados. Com relação as pessoas jurídicas Estilo Comércio de Papelaria e Papel e Cia Papelaria ME, da mesma forma que o anterior, não pode ser acolhido argumento que pelo fato da declaração de inidoneidade ser posterior (04/05/2001) ao ano calendário fiscalizado, estariam convalidados os documentos por estes emitidos no ano calendário de 2008.

Em consulta aos assentamentos internos, a autoridade lançadora constatou que apesar de nomes fantasias diferentes, trata-se de uma única empresa sob a razão social de Milton Carlos Dias Ferraz Papelaria, CNPJ 07.327.001/000194.

O Termo de Constatação Fiscal, fls. 3.860/3.861, também foi muito claro ao mencionar que este não foi o único motivo que ensejou a glosa dos documentos emitidos pelas empresas Estilo Comércio de Papelaria e Papel e Cia Papelaria ME contra o autuado, mas foi um elemento de convicção que determinou a realização de procedimentos de circularização, que culminou com a glosa dos citados documentos.

Em diligência no domicílio do empresário Milton Carlos Dias Ferraz Papelaria ME assim como no escritório de contabilidade responsável pelo preenchimento das declarações daquele, não foi possível a fiscalização obter maiores esclarecimentos.

A autoridade lançadora reporta também que titular de serviços notariais de registro de jurisdição diversa também se utilizou de notas fiscais emitidas por Milton Carlos Dias Ferraz Papelaria ME em valores muito acima aos declarados pelo contribuinte fiscalizado, assim como os apurados pela autoridade lançadora neste procedimento fiscal.

Em cotejamento da receita bruta auferida por Milton Carlos Dias Ferraz Papelaria ME (R\$ 16.552,50) com as notas fiscais de vendas emitidas por Estilo Comércio de Papelaria e Papel e Cia Papelaria ME (R\$ 488.161,00), há completa

incompatibilidade de valores, cujos esclarecimentos que se fazem necessários não foram prestados satisfatoriamente pelo autuado.

Mantém-se a glosa também quanto a Estilo Comércio de Papelaria e Papel e Cia Papelaria ME.

No tocante a empresa USB Comercial Ltda, CNPJ 03.399.608/000129, também é meramente protelatório o argumento que pelo fato do interessado não ter acesso aos dados cadastrais da Receita Federal do Brasil, não seria verdadeira a informação da autoridade lançadora consignada no Termo de Constatação Fiscal, fls. 3.861, que citada empresa foi extinta por liquidação voluntária em 10/2007 e portanto, sequer estava ativa ou funcionando no ano base de 2008.

O já citado artigo 73 do RIR 1999 estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as despesas efetuadas.

A inversão legal do ônus da prova do Fisco para o contribuinte transfere para o interessado a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Cabe ao contribuinte, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas da efetividade dos serviços contratados e dos pagamentos realizados, e não simplesmente ficar com argumentando evasivos, de cunho meramente procrastinatório, de que as notas fiscais seriam suficientes, por si só, para comprovar as despesas lançadas em livro caixa.

Mantém-se a glosa referente as notas fiscais emitidas por USB Comercial Ltda.

O argumento do autuado não ter acesso aos dados cadastrais da Receita Federal do Brasil também não é suficiente e capaz para restabelecer as deduções de livro caixa referente as notas fiscais contra ele emitidas pela empresa SR Comercial Ltda.

Em que pese a liquidação voluntária da SR Comercial Ltda retroagir a 07/2008, tendo a autoridade autuante constatado que aquela pessoa jurídica entregou declaração de inativa para o referido exercício, mesmo após regularmente intimado a prestar esclarecimentos, o autuado não logrou êxito em comprovar a efetividade das operações bem como dos pagamentos realizados (transferência de recursos financeiros).

Quanto ao fato de alegar ter o pagamento ocorrido em espécie, esclarecemos que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a

tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele.

Não comprovado o fenômeno econômico, não pode ser restabelecida a dedução pleiteada.

Mantém-se a glosa quanto as notas fiscais emitidas por SR Comercial Ltda.

Sobre as notas fiscais emitidas por Extra Copy Gráfica e Editora Ltda, também é meramente evasivo o argumento de que pelo fato daquela encontrar-se em situação “regular”, não se justificaria a glosa realizada.

O Termo de Constatação Fiscal, fls. 3.861, consignou que em diligência da autoridade lançadora junto à Extra Copy Gráfica e Editora Ltda, restou constatado que as notas fiscais emitidas contra o interessado não são verdadeiras, posto que foram emitidas na realidade contra terceiros que não o interessado, sendo reportado, inclusive, a existência de três inquéritos policiais referentes a outras situações semelhantes.

Mantém-se a glosa quanto as notas fiscais emitidas por Extra Copy Gráfica e Editora Ltda.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer todos os elementos que possam elidir a imputação das irregularidades de forma irrefutável, e se a comprovação é possível e este não a faz, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente imposto da base de cálculo tributável.

Dessa maneira, mediante o registro no livro caixa de despesas de documentação demonstrada inidônea, fica justificado o evidente intuito de fraude, dever ser mantida a multa qualificada.

No que toca a suposta natureza inconstitucional da multa, e eventuais efeitos confiscatórios.. Cite-se, ainda, a súmula n 2, do CARF, a saber:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedução do valor glosado de R\$ 44.413,31.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

CÓPIA