ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.016114/2010-58
CÓPIA

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

Processo nº	15504.016114/2010-58
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2101-002.385 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	18 de fevereiro de 2014
Matéria	IRPF
Recorrente	JOÃO MAURÍCIO VILLANO FERRAZ
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008

IRPF. LIVRO CAIXA. DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

As despesas de livro caixa devem ser comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, que deve ser guardada pelo contribuinte durante o curso dos prazos de decadência e prescrição.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PROVA. NECESSIDADE.

A multa de ofício qualificada só pode ser aplicada nas hipóteses em que há a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, como na hipóteses dos autos.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento em parte ao recurso, para excluir a multa isolada lançada, por falta de recolhimento de carnê-leão, em virtude de concomitância na cobrança da multa de ofício e da multa isolada. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que votou por negar provimento ao recurso. Realizou sustentação oral o patrono do Recorrente, Dr. Nilson Vitor de Araujo - OAB/MG 66750.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Presidente

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Celia Maria de Souza Murphy, Francisco Marconi de Oliveira, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Eivanice Canário da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 361/371) interposto em 16 de setembro de 2011 contra o acórdão de fls. 335/350, do qual o Recorrente teve ciência em 22 de agosto de 2011 (fl. 359), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 07/16, lavrado em 08 de setembro de 2010, em decorrência de (i) dedução indevida de despesas de livro caixa (ajuste anual e carnê-leão) e de (ii) multa isolada decorrente da falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, verificadas nos anos-calendário de 2006 e 2007.

O acórdão teve a seguinte ementa:

> "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF
>
> Ano-calendário: 2006, 2007
>
> NULIDADE.
>
> Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.
>
> LIVRO CAIXA.
>
> Para se gozar da dedução de livro Caixa, as despesas necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos devem ser provadas por documentos idôneos, cabendo ao contribuinte, se questionado, comprovar a realização dos pagamentos e a sua vinculação à efetiva prestação dos serviços ou à aquisição das mercadorias.
>
> MULTA QUALIFICADA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que presentes os elementos que caracterizam o evidente intuito de fraude.

ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (fl. 335).

CÓPIA

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 361/371, pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Aduz o Recorrente, em seu arrazoado, que (*i*) estaria comprovado, por meio de declarações e recibos emitidos, o efetivo desembolso das despesas relativas à remuneração paga à empresa Serena Informação Ltda., aos honorários advocatícios de advogados e contadores, e, por fim, às despesas relativas à manutenção e pequenas reformas do imóvel; (*ii*) referidas despesas seriam dedutíveis no livro caixa, independentemente da comprovação da existência de vínculo empregatício, eis que necessárias à prestação dos serviços do Recorrente.

No tocante à escrituração das receitas no livro caixa, dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99), mais especificamente em seu art. 75, que é possível a sua dedução da base de cálculo do tributo, desde que relativas (*i*) à remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício, (*ii*) emolumentos e (*iii*) despesas de custeio necessárias à percepção das receitas e à manutenção da fonte produtora. Nesse sentido, confira-se:

> "Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei 8.134, de 1990 art. 6º, e Lei 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):
>
> I – a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;
>
> II – os emolumentos pagos a terceiros;
>
> III – as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Parágrafo único. O dispositivo neste artigo não se aplica (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei 9.520, de 1995, art. 34):

I – a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento;

II – as despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III – em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48."

CÓPIA

Em que pese à expressa dedutibilidade admitida pela legislação, cumpre salientar que é ônus do contribuinte comprovar a devida ocorrência e a regularidade das atividades realizadas e passíveis de dedução nos termos da lei, assim como de manter em boa ordem os documentos comprobatórios das despesas incorridas enquanto não esgotado o prazo decadencial, sob pena de glosa.

Sobre o assunto, o então Primeiro Conselho de Contribuintes vinha se pronunciando da seguinte forma:

"ÔNUS DA PROVA - O ônus de provar a inveracidade de informação por ela apresentada ao Fisco e que deu base ao lançamento, cabe à recorrente.

OBRIGAÇÃO DE GUARDA DE LIVROS E DOCUMENTOS - A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam a vir modificar sua situação patrimonial.

Recurso Voluntário Negado."

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª. Câmara, Recurso Voluntário nº 144480, relatora Conselheira Silvana Mancini Karam, j. 29/05/2008)

"IRPJ - LUCRO REAL ANUAL - PRELIMINAR - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, que se dá, no caso de apuração anual do lucro real, no dia 31 de dezembro do ano-calendário respectivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE - Aplicação da Súmula 1CC Nº 02.

ÔNUS DA PROVA - O ônus de provar a inveracidade de informação por ela apresentada ao Fisco e que deu base ao lançamento, cabe à recorrente.

OBRIGAÇÃO DE GUARDA DE LIVROS E DOCUMENTOS - A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam a vir modificar sua situação patrimonial.

Recurso Voluntário Negado" (Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª. Câmara, Recurso 152165, relator Conselheiro Caio Marcos Cândido, j. 14/09/2007).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, pois, as pesquisas realizadas junto à empresa Serena Informação Ltda., conforme apontado pela DRJ, não comprovam a ocorrência da prestação dos serviços de informática supostamente necessários à consecução da atividade do mencionado cartório. Ao contrário, as informações obtidas pela fiscalização acabam por gerar dúvidas acerca da regularidade dos referidos pagamentos e das respectivas deduções em livro caixa.

Essa circunstância é suficiente para justificar a manutenção da decisão recorrida, pois é do Recorrente o ônus de provar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito do Fisco, o que não foi feito no presente caso.

No que se refere à possibilidade de dedução de valores atinentes a honorários de advogados e contadores, bem como aos gastos declarados como sendo de reforma no imóvel, importante que se analise a hipótese diante de uma interpretação do próprio art. 75 do RIR/99. Não obstante a legislação permita a dedutibilidade de determinadas despesas do livro caixa, isto não significa que o contribuinte poderá fazê-lo com relação a toda e qualquer despesa. Neste sentido, estipula o art. 75, III, do RIR/99, que serão dedutíveis as "*despesas de custeio necessárias à percepção das receitas e à manutenção da fonte produtora*". Neste ponto, também caberia ao Recorrente o ônus de comprovar que tais valores enquadravam-se nesta categoria.

Com relação aos honorários pagos aos profissionais, não é possível aferir-se, da simples análise dos recibos colacionados nos autos, se os serviços prestados eram necessários à percepção das receitas e à manutenção da fonte produtora, tampouco se se referiam a atividades relacionadas ao Cartório do 1ª Ofício de Notas de Belo Horizonte, em nome de quem foi emitido o recibo. Também com relação às despesas com reformas, aduz o Recorrente que são referentes "*à conservação e reparos*", não tendo comprovado, de igual forma, a subsunção ao disposto pelo art. 75 do RIR/99.

Em relação à imputação de multa qualificada na presente hipótese, entendo cabível, na medida em que o "*evidente intuito de fraude*" restou demonstrado pelo Fisco, nos itens 1.20 a 1.22 do Termo de Verificação Fiscal.

De fato, a partir de uma breve análise dos autos, verifica-se ter a fiscalização demonstrado, de forma inconteste, a existência de fraude (qualificada, ainda, pelo dolo e simulação), conluio ou sonegação no caso vertente, pressupostos estes indispensáveis para a qualificação da multa de ofício, a teor do que consta do art. 44, §1º, da Lei 9.430/96.

Ora, no presente caso, entendo que houve a comprovação por parte da fiscalização de atos do contribuinte que ensejam a ocorrência de fraude, conluio ou sonegação, tal como previstos nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

Por derradeiro, faz-se necessário afastar a exigência da multa isolada, porquanto é vedada sua cumulação com a multa de ofício aplicada.

Com efeito, diante do princípio da consunção, transposto dos lindes do direito penal, viola a necessária proporcionalidade das penas a interpretação de que seriam cumuláveis referidas multas sobre o mesmo ilícito, qual seja, deixar de recolher o tributo devido. Por esse preciso motivo, sendo certo que o não-recolhimento ao final do ano-calendário do IRPF devido engloba a ausência do recolhimento antecipado do tributo, é decorrência lógica que se o principal foi impugnado, o "acessório" também o foi.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim sendo, considerando-se que a antecipação do recolhimento é iter procedimental lógico à omissão de rendimentos, não se faz possível cumular as multas de ofício e isolada, sob pena de incorrer-se em *bis in idem* punitivo, consoante já me manifestei em outras oportunidades:

> "MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais."
>
> (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 153.289, Relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 05/11/2008)

Válido conferir, neste esteio, o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA –IRPF
>
> Exercício: 2002, 2003
>
> MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA MESMA BASE DE CÁLCULO.
>
> A aplicação concomitante da multa isolada (inciso II, a, do art. 44, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei n° 11.488, de 2007) com a multa de oficio (inciso I, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996), não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Precedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão n° 01-04.987, julg. em 15/06/2004).
>
> Recurso especial negado."
>
> (CSRF, 2ª Turma da 2ª Câmara, Recurso Especial n.º 157.292, Acórdão n.º 9202-00.746, Relator Conselheiro Moisés Nunes da Silva, sessão de 13/04/2010).

Nesse exato sentido decidiram, de forma reiterada, todas as câmaras, sem exceção, do antigo Conselho de Contribuintes, consoante alguns acórdãos selecionados, cujas ementas seguem transcritas:

> "MULTA ISOLADA - A multa de que trata o art. 18 da Lei 10.833, de 2003, é a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. A expressão "multa isolada" não significa que se trate de multa diversa da multa de ofício, mas sim, que a multa de ofício é aplicada isoladamente, ou seja, desacompanhada do principal sobre o qual incidiu."
>
> (1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Recurso Voluntário n. 161.660, Relatora Conselheira SANDRA MARIA FARONI, j. em 06/03/2008.)

> "MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - Pacífica a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes de que não cabe a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa isolada, apuradas em face da mesma omissão (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004)."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário n. 153.809, Relatora Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, j. em 07/08/2008)

"MULTA ISOLADA – MULTA DE OFÍCIO – CUMULATIVIDADE – Afasta-se a multa isolada quando a sua aplicação cumulativamente com a multa de ofício implica na dupla penalização do mesmo fato."

(1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Recurso Voluntário n. 161.967, Relator Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, j. em 17/04/2008)

CÓPIA

Reconheço, portanto, a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada, excluindo-se do *quantum debeatur* o valor referente à multa isolada.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento EM PARTE ao recurso, para excluir a multa isolada lançada, por falta de recolhimento de carnê-leão, em virtude de concomitância na cobrança da multa de ofício e da multa isolada.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 25/02/2014 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA