



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

Processo nº 16004.720093/2012-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-002.435 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ VIVEIROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

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 QUALIFICADA

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. (Súmula CARF nº 14)

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, Pelo voto de qualidade, dar provimento parcial para desqualificar a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo, Pedro Anan Junior e Guilherme Barranco de Souza que também afastavam a multa isolada do carnê-leão.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros, Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Camilo Balbi (Suplente Convocado), Guilherme Barranco (Suplente Convocado), Pedro Anan Júnior e Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Relatório

Em desfavor do contribuinte, LUIZ VIVEIROS, foi lavrado o auto de infração relativo ao imposto sobre a renda de pessoas físicas dos anos calendários de 2007, 2008 e 2009 que resultou na constituição do crédito tributário consolidado em 29/02/2012 que totalizou o valor de R\$ 2.392.900,72.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal, o contribuinte, na qualidade de titular de serviços notariais teria incorrido omissão de rendimentos recebidos de pessoa física decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-ê) conforme discriminado às fls. 1937 e 1938 dos autos, sujeito ao lançamento de ofício qualificada (150%).

Teria ainda efetuado deduções indevidas de despesas de livro caixa em 2007 e 2009, sujeito à multa de ofício de 75% e ainda deixado de efetuar recolhimento devido mensalmente a título de carnê-ê, de forma que foi efetuado o lançamento da multa isolada correspondente de 50% do imposto devido no mês.

Consta ainda nos autos que o contribuinte informou rendimento zero na DIRPF do ano calendário de 2008 bem como não indicou nenhuma despesa, além disso, teria apropriado valores inferiores aos escriturados conforme demonstrado às fls. 1907/1920.

A multa de ofício foi aplicada nos percentuais de 75% e 150%, conforme enquadramento legal descrito nos autos.

Tendo tomado ciência do lançamento, apresentou impugnação nos termos do instrumento de fls. 1963 a 1981, em que, depois de resumir os fatos, proclama a tempestividade e suscita decadência dos meses de janeiro e fevereiro de 2007 quanto ao recolhimento obrigatório do imposto mensal a título de carnê-ê.

No que se refere à imputação de omissão de rendimentos, alega que escriturou todas as receitas e despesas, bem como apresentou toda a documentação ao fiscal, aduzindo que as diferenças apuradas bem como a qualificação da multa devem ser revistas, pois não teria sido comprovado o intuito de fraude ou dolo. Quanto à multa de ofício especificamente, sustenta que deve incidir sobre a diferença do imposto. Neste contexto afirma que as despesas devem ser subtraídas da receita efetiva.

Prosseguindo com seu arrazoado, impugna as glosas das despesas como Unimed e Iamspe, aduzindo que estas seriam encargos trabalhistas necessários à retenção dos funcionários.

Especifica ainda despesas com lanches, alegando ser prática comum e ainda as despesas com celular corporativo acerca do qual afirma ser de uso exclusivo do cartório bem como os gastos com manutenção de motos e combustível em serviço.

A seguir, relaciona as despesas com sistemas de informática e manutenção de máquinas, locação de Scanner, aquisição de

computadores e periféricos bem como softwares que tem previsão de dedução até o ano de 2013 para registro eletrônico.

Multa isolada por falta de recolhimento de Carnê Leão

Alega ainda ser indevida a cobrança da multa isolada, pelo fato de ser indevida, ainda mais cumulada com a multa de ofício alegando que a manutenção da cobrança implica em cumulatividade.

Escrituração do ano de 2008

Alega que a fiscalização deveria excluir as despesas escrituradas sob alegação de que ao elaborar o livro caixa o contribuinte teria direito às deduções.

Finaliza com pedido de revisão do presente lançamento recalculando as multas impugnadas e o cancelamento das multas isoladas sem prejuízo das preliminares arguidas.

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

Ano calendário: 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O contribuinte deve informar todos os rendimentos auferidos durante o ano calendário para apurar o imposto sobre a renda na Declaração de Ajuste do exercício correspondente. Artigo 7º da Lei 9.250/95.

DESPESAS DE LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES INDEVIDAS.

Somente podem ser deduzidos o valor da remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício e encargos trabalhistas e previdenciários os emolumentos pagos a terceiros, bem como as despesas de custeio necessárias à percepção das receitas e manutenção da fonte produtora que assim demonstradas nos autos cumpre restabelecer a dedução em favor do contribuinte. As aplicações de capital, traduzidas em aquisição de equipamentos e investimentos no imóvel não são dedutíveis.

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 apurado de ofício na declaração inexata, visto que se trata de infrações distintas. Instrução Normativa nº 93 de 1997.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Demonstrado nos autos que a omissão de receita e inserção de dados inexatos e despesas inexistentes nas declarações de imposto de renda de pessoa física, decorrem de prática reiterada em múltiplos exercícios, inclusive com apresentação de

declaração ZERADA, visando reduzir a base de cálculo da tributação enseja a aplicação de multa de ofício qualificada nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual os seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

ANO CALENDÁRIO 2007			
Mês	Celular	Siplan	TOTAL
Mar	R\$ 343,38	R\$ 910,95	R\$ 1.254,33

ANO CALENDÁRIO 2009						
Mês	Celular	Serviços de Informática				
		Free	Siplan	Control	M. Teixeira/ D. Com	TOTAL
Jan	R\$ 126,00	R\$ 120,00	R\$ 680,00	R\$ 80,00		R\$ 1.006,00
Fev	R\$ 498,12	R\$ 87,50	R\$ 724,47	R\$ 80,00		R\$ 1.390,09
Mar	R\$ 437,04		R\$ 724,47	R\$ 80,00	R\$ 7.800,00	R\$ 9.041,51
Abr	R\$ 720,23		R\$ 880,47	R\$ 80,00		R\$ 1.680,70
Mai	R\$ 649,38		R\$ 724,47	R\$ 85,00		R\$ 1.458,85
Jun	R\$ 372,38		R\$ 724,47	R\$ 85,00		R\$ 1.181,85
Jul	R\$ 135,34		R\$ 724,47	R\$ 85,00	R\$ 5.240,00	R\$ 6.184,81
Ago	R\$ 992,29		R\$ 724,47			R\$ 1.716,76
Set	R\$ 132,00				R\$ 160,00	R\$ 292,00
Out	R\$ 1.346,81				R\$ 200,00	R\$ 1.546,81
Nov	R\$ 132,00				R\$ 680,00	R\$ 812,00
Dez	R\$ 385,41					R\$ 385,41
SOMA	R\$ 5.927,00	R\$ 207,50	R\$ 5.907,29	R\$ 575,00	R\$ 14.080,00	R\$ 26.696,79

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

- que o contribuinte regularmente efetuou a escrituração do livro caixa, e que as despesas estão efetivamente comprovadas através de documentação hábil e idônea;
- das deduções da: i) UNIMED e IAMSPE, ii) Lanche, iii) Gasolina e Manutenção, iv) aquisição de computadores, periféricos e softwares;
- da escrituração das despesas e receitas do ano calendário de 2008;
- 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.

CÓPIA

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.

Ao apreciar as deduções específicas questionadas pelo recorrente, assim se pronunciou a autoridade recorrida:

Analisando as despesas impugnadas, com relação ao plano de Saúde Unimed, trata-se de benefício desvinculado da obrigação trabalhista e previdenciária, pois, conforme os termos do próprio impugnante, trata-se de uma estratégia para atrair colaboradores, portanto, assumindo viés de liberalidade não passível de dedução, visto que também não integra o conjunto de despesas indispensáveis a obtenção de receitas e manutenção da fonte produtora. Nesse contexto também se inserem as despesas com fornecimento de lanches.

As despesas com gasolina e manutenção de motos glosadas pela fiscalização estão relacionadas à locomoção e transporte e também não podem ser deduzidas, salvo no caso de representante comercial autônomo, quando correrem por conta deste conforme esclarece a publicação de Perguntas e Respostas 390 do ano calendário de 2007 e 394 do ano calendário de 2009:

DESPESAS COM TRANSPORTE, LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL 390 — As despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio são consideradas necessárias à percepção da receita e dedutíveis no livro Caixa?

Referidas despesas não são dedutíveis, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando correrem por conta deste. (Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 1995, art. 34; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, parágrafo único, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51, § 1º, "b")

No que diz respeito às despesas consideradas como aplicação de capital, os valores glosados estão discriminados às fls. 1908 e constam nas notas fiscais e documentos que constam nos autos, fls.176/554, entre os quais se encontram despesas consignadas nas notas fiscais da Siplan.

É notório que se trata de pagamento pelo uso de software específico que demandam manutenção especializada. É forçoso observar que à época da edição do Parecer Normativo 60/78, o ambiente tecnológico não contemplava a prática, hoje usual, da aplicação de softwares sob contrato de prestação de serviço para instalação e manutenção, por natureza é insumo não consumível, neste contexto, é de se destacar que comporta ponderações o expresso na resposta à pergunta 395 da edição do Perguntas e Respostas do exercício de 2010, no que se refere a consumo e aquisição.

395 — *O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro Caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?*

Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro Caixa.

Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital. São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação.

Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital. (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, inciso III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, inciso III; Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978),

Uma vez que não há reparos a fazer na decisão da autoridade recorrida, acompanho-a, fazendo de seu arrazoados a razões de votar.

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 penalidades: 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.

No caso dos autos não identifiquei razão suficiente para a qualificação do lançamento pela omissão de rendimentos.

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. (Súmula CARF nº 14)

No que toca a suposta natureza inconstitucional da multa, e eventuais efeitos confiscatórios.. Cite-se, ainda, a súmula nº 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 desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez