



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720264/2014-97
ACÓRDÃO	2402-013.067 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LAERTE FAVARO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Somente são dedutíveis as despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração e encargos com terceiros com vínculo empregatício. Compete ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea que a despesa pleiteada se enquadraria no conceito de necessidade previsto na Lei.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVA. ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações desprovidas de comprovação efetiva de sua materialidade não são suficientes para ilidir a autuação fiscal. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANO-BASE 2011. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em

procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, "c", CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada na forma da legislação superveniente, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, para: (i) restabelecer a dedução das despesas referentes aos pagamentos efetuados em favor da empresa Maxprim e (ii) reduzir multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 15ª Turma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão 16-68.243 (p. 637), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 577) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas do livro caixa e (ii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Por meio do Termo de Constatação de Irregularidade Fiscal (p. 567), a autoridade administrativa fiscal informa que, *compulsando toda documentação apresentada e após criteriosa verificação e acurados exames, constatamos que o contribuinte reduziu indevidamente a base de cálculo do Imposto de Renda - Pessoa Física, mediante a escrituração e utilização de Despesas Não Comprovadas e/ou Indedutíveis, em desacordo com a legislação vigente (art. 75, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99), consoante se infere do demonstrativo abaixo. Antes, porém, merece destaque e comentários a escrituração e apropriação de algumas despesas não comprovadas/inedutíveis, ao longo do período fiscalizado, observado as especificidades de **Despesas Não Dedutíveis**.*

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 604), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do lançamento fiscal por inobservância dos princípios que regem o ato administrativo;

(ii) no mérito, a improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que *a glosa das despesas e o conseqüente Auto de Infração se deram em razão de que os esclarecimentos e documentos apresentados tanto pelo contribuinte quanto por seus fornecedores não foram acatadas pela fiscalização com base em fundamentos nulos, devendo assim ser declarado; e*

(iii) improcedência da multa de ofício de 150% aplicada e impossibilidade de cobrança concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 16-68.243 (p. 637), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2011

PRELIMINAR. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

Tendo o auto de infração sido lavrado por servidor competente, com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento os elementos necessários para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, assegurado pela Constituição Federal, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

GLOSA DA DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA.

Os contribuintes que comprovadamente perceberem rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, uma vez cumpridos os requisitos legais, somente poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade a remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício, os encargos trabalhistas e previdenciários, os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

A veracidade das receitas e das despesas deverá ser comprovada, mediante documentação hábil e idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em poder do contribuinte, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

O lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o imposto suplementar, pois constituem infrações distintas - a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual e a multa isolada decorre da insuficiência de recolhimento mensal do carnê-leão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, pleiteando despesas de livro caixa mediante utilização de recibos inidôneos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 662), reiterando suas razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, a saber:

(i) improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que *a glosa das despesas e o consequente Auto de Infração se deram em razão de que os esclarecimentos e documentos apresentados tanto pelo contribuinte quanto por seus fornecedores não foram acatadas pela fiscalização com base em fundamentos nulos, devendo assim ser declarado; e*

(ii) impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão; e

(iii) improcedência da multa de ofício de 150% aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débitos do IRPF em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte:

- dedução indevida de despesas de livro caixa: redução indevida da base de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (declaração de ajuste anual) do imposto de renda – PF, caracterizada por despesas escrituradas no Livro Caixa, pleiteadas indevidamente, consoante se infere do Termo n.º 07 – Constatação de Irregularidade Fiscal (p. 567);

- multas aplicáveis à pessoa física: falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão – glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa, com reflexo na apuração mensal do imposto de renda – PF (carnê-leão).

O Contribuinte, em sua peça recursal (p. 662), reiterando os termos da impugnação apresentada, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que *a glosa das despesas e o consequente Auto de Infração se deram em razão de que os esclarecimentos e documentos apresentados tanto pelo contribuinte quanto por seus fornecedores não foram acatadas pela fiscalização com base em fundamentos nulos, devendo assim ser declarado; e*

(ii) impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão; e

(iii) improcedência da multa de ofício de 150% aplicada.

Com exceção das despesas referentes aos pagamentos efetuados à empresa “Maxprim”, considerando que as alegações de defesa supra destacadas em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

(...)

DEDUÇÃO DE DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA.

Sobre deduções de despesas de livro caixa deve ser lembrado ainda o disposto nos artigo 76 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto nº 3.000/1999):

“Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º - O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 2º - O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º - O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.”

Assim, para que uma despesa possa ser considerada como de custeio, devem ser respeitados os seguintes requisitos cumulativos: a) deve estar relacionada com a atividade exercida; b) deve ser realizada no curso 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.

É oportuno diferenciar despesa necessária e despesa útil, eis que se restringe à primeira a revisão legal de dedução. Segundo o Novo Dicionário Eletrônico Aurélio, 2004, necessário é aquilo *“Que não se pode dispensar; que se impõe; essencial, indispensável: A água é necessária à vida”*. Já a utilidade se traduz em proveito ou vantagem, mas não em essencialidade.

Para se verificar se as despesas são dedutíveis, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Portanto, despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente e, em consequência, afetaria a manutenção da fonte produtora.

As despesas constantes do último grupo (*“despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”*), requerem análise individualizada, cotejada com a atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Citam-se, como exemplos, despesas relativas a aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Além de necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, para serem dedutíveis as despesas devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos, para que possam ser

comprovados os desembolsos, não sendo aceitos como idôneos, documentos sem identificação clara do contribuinte, com identificação em nome de terceiro ou não aposta quando de sua emissão; contendo assinaturas não identificadas, ou sem assinatura; os tickets de caixa e notas fiscais que não identifiquem, de forma precisa, o adquirente, o produto fornecido ou o serviço prestado; recibos não identificados e documentos semelhantes.

E sobre deduções cabe lembrar que é regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Vide o art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 3º).

§ 1º se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).”

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

No caso concreto, o contribuinte limita-se a contestar as glosas promovidas pela fiscalização, sem, entretanto, apresentar novos fatos ou provas capazes de ilidir o lançamento.

O impugnante alega que apresentou comprovantes que possuía, tais como recibos devidamente assinados e boletos bancários quitados.

Os boletos bancários não foram aceitos pela fiscalização sob o argumento de que não identificam a operação que deu causa a tais pagamentos. Com a impugnação, o contribuinte perde a oportunidade de comprovar tais despesas com o esclarecimento de que a título foram efetuadas as despesas e o favorecido e a apresentação das notas fiscais correspondentes. Glosas mantidas.

(...)

Quanto ao depósito judicial das taxas de condomínio do prédio anteriormente ocupado pelo cartório, não pode ser considerado como despesa antes do trânsito em julgado da ação judicial correspondente, uma vez que os depósitos efetuados podem, se favorável à decisão judicial ao contribuinte, serem levantados em seu favor.

Por sua vez, os pagamentos efetuados em favor de Riopre System Equipamentos e Serviços, foram desconsiderados, uma vez que a empresa Cristina Perpetua

Rodrigues, CNPJ n.º 04.199.900/0001-60 (nome empresarial, sendo Riopre System nome fantasia – fl.124), encontra-se omissa da apresentação das DIPJ's desde o exercício 2004, tendo apresentado declaração de inativa em 2002 e 2003 (fl. 128). Salienta-se que conforme consulta aos sistemas informatizados da RFB, a empresa encontra-se baixada por ser omissa contumaz. Deve ser frisado que os recibos fornecidos as fls. 111 a 119, encontram-se com o logotipo da Riopre, mas sem identificação do signatário e todos datados no dia 24 do mês. Não foram apresentadas as notas fiscais correspondentes aos serviços que teriam sido prestados, notas fiscais essas que corresponderiam à efetiva comprovação das despesas, desde que a empresa responsável pela emissão da mesma não estivesse na condição de omissa da entrega das DIPJS e ainda da situação de não localizada em seu endereço fornecido à Receita Federal, conforme relatado a fl. 570. Ou seja, é de se concluir que os recibos de fls. 111 a 119 são inidôneos, não se prestando para comprovar despesas dedutíveis do Livro Caixa.

O contribuinte apenas argumenta que os serviços teriam sido prestados por pessoa física, mas não apresenta qualquer documento comprovando o alegado, como demonstrativos das efetivas transferências de recursos ao prestador de serviços e declaração de prestação de serviços por ele firmada. A mera declaração de fl. 120, firmada pelo próprio contribuinte sem a devida comprovação do alegado não tem o condão de ilidir a glosa das despesas em nome da Riopre System.

Não foram apresentadas contestações quanto às despesas indedutíveis a título de IPESP e IAMSPE e da parcela do INSS dos empregados celetistas, serviços de consultoria (duas notas fiscais de R\$ 1.500,00) e despesas não comprovadas por falta de documentos, razão pela qual consideram-se não impugnadas tais matérias e definitivamente consolidadas na esfera administrativa.

MULTA ISOLADA.

A manutenção da glosa das despesas escrituradas no livro-caixa implicou o aumento da base de cálculo do carnê-leão devido mês a mês, o que resultou no recolhimento a menor do imposto a esse título, justificando-se, assim, a aplicação da multa isolada aplicada pela fiscalização.

A Lei 7.713/88, em seu art. 8º, estabelece que os rendimentos que não tenham sido tributados na fonte no País, recebidos por pessoa física de outra pessoa física ou de fontes situadas no exterior, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Já a Lei 8.134/90, em seu art. 4º, inciso I, determinou que o imposto de que trata a Lei 7.713/88, art. 8º, seria calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Ocorre que, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata a Lei 7.713/88, art. 8º, compõem, também, a base de cálculo do imposto de renda na Declaração de Ajuste Anual.

(...)

A legislação tributária trata distintamente de cada uma das multas, determinando, de forma expressa, a aplicação de multa sobre o imposto suplementar apurado (inciso I) e a multa exigida isoladamente pelo não recolhimento do carnê-leão (inciso II), não havendo qualquer determinação de que aplicação de uma exclua a outra.

No presente caso, verifica-se a existência de duas infrações distintas: dedução indevida de despesas do livro caixa e a falta do pagamento do imposto mensal (carnê-leão). As penalidades que incidem sobre essas irregularidades são evidentemente distintas. Sendo diversas as irregularidades, não cabe se falar em dupla tributação para uma mesma base de incidência.

Portanto, não há disposição legal proibitiva da cumulação da multa de ofício e a multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do carnê-leão.

A Instrução Normativa SRF nº 46, de 13/05/1997, regulamentando a matéria, determina que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas, sob a forma de recolhimento mensal, não pago, sujeita-se, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997:

(...)

Independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual, não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada. Saliente-se que a multa é "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi estabelecer distinção entre aquele que cumpre a obrigação de recolher o carnê-leão, mensalmente, nas datas previstas na legislação, e o que nada ou parcialmente recolhe.

Assim, cabível a aplicação da multa isolada.

Multa qualificada.

Nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação de ocorrência de um dos pressupostos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, a seguir reproduzidos:

“Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”

Assim sendo, constatou-se que o contribuinte praticou conduta definida como sonegação no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, reproduzido acima a qual evidencia seu intuito de fraudar a legislação tributária, impedindo que a autoridade fazendária tivesse conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador do imposto de renda, ao lançar no Livro Caixa do Cartório do ano-calendário de 2011, despesas comprovadas por documentos inidôneos (recibos frios emitidos por empresa omissa e não localizada pelo Fisco), que reduziram indevidamente o valor integral de seus rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas.

Há, nos autos, descrição mais que suficiente dos fatos que demonstram que o impugnante reduziu dolosamente a base tributável do imposto de renda no ano-calendário 2011 ao deduzir, indevidamente, despesas em nome da empresa Riopre System Equipamentos e Serviços, no montante de R\$ 43.200,00 mediante apresentação de recibos nos quais não consta inscrição no CNPJ nem no CPF e tampouco identificação do signatário. O contribuinte, em resposta a intimação (Termo n.º 05, de 10/10/2014), informa que os serviços foram prestados pela empresa Cristina Perpetua Rodrigues, CNPJ 04.199.900/0001-60 referente a digitação de cartões de firmas, locação de sistemas e equipamentos de informática. A fiscalização efetuou pesquisas junto aos bancos de dados da Receita Federal, cujos exames revelaram que a empresa apontada pelo fiscalizado como prestadora dos serviços se cadastrou na Receita Federal em 18/12/2000, porém apresentou no ano-calendário 2000 DIPJ pelo SIMPLES, em 2001 a 2002 como inativa e de 2003/2013 encontra-se omissa. E em diligências efetuadas no endereço cadastral da empresa, a mesma não foi localizada.

Saliente-se que, na impugnação apresentada, o interessado limita-se à alegação da regularidade da despesa, não apresentando elementos concretos de prova que se contraponham aos fatos apurados e detalhados pela fiscalização, não logrando, assim, descaracterizá-los.

É legítima, portanto, a aplicação da multa de ofício de 150% por restar evidenciado o dolo.

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, cumpre destacar que, o Contribuinte não trouxe aos autos, junto com o recurso voluntário apresentado, qualquer documento com vistas a comprovar suas alegações.

Como cediço, o contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Neste espedeque, não tendo o Contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar as suas razões de defesa, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

Com relação à alegação de impossibilidade de ser aplicada a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de forma concomitante com a multa de ofício, cumpre destacar nos, nos termos do Enunciado de Súmula Carf nº 147, *somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%)*.

Neste espedeque, tendo em vista que a cobrança da multa em análise se refere ao ano-calendário de 2011, nega-se provimento ao recurso voluntário.

No que tange à multa de ofício, cumpre destacar que a mesma está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que assim dispõe, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

§ 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)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

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

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

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

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Desse modo, independente do seu quantum, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção do caso concreto à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

Com relação à multa qualificada, consoante os escólios do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-012.070, cumpre destacar que, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1ºC, passando o dispositivo a ostentar a redação supratranscrita.

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou tão somente o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, a nova lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, reduziu a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

No presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Conseqüentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Das Despesas referentes à Empresa “Maxprim”

Como cediço, a dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no art. 6º, incisos e parágrafos, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, com a redação dada pela Lei nº 9.250, de 26/12/1995. Rezam os referidos dispositivos legais:

Art. 6º 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: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

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.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

A Lei nº 9.250, de 26/12/1995, por sua vez, dispõe que, in verbis:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

(...)

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.”

Pois bem!

No que tange às despesas referentes aos pagamentos efetuados em favor da empresa “Maxprim”, a autoridade administrativa fiscal, em um único parágrafo, assim se manifestou em relação à respectiva glosa:

3.3. Pelo Termo nº 04, lavrado em 08/10/2014, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos relativamente a pagamentos efetuados a empresa Maxprim Assist. Tec. de Máquinas Copiadoras Ltda, no montante de R\$22.102,00, conforme notas fiscais anexas. Em resposta, de 15/10/2014, informa que os pagamentos são provenientes a locação e instalação de impressoras e copiadoras. Como se observa, a vista do art. 75 §único, inciso I, a despesa a título de arrendamento não é dedutível.

O Órgão Julgador de Primeira Instância, por sua vez, destacou e concluiu que:

Em relação à empresa Maxprim, conforme notas fiscais de fls. 57 a 67, os serviços foram prestados na locação, manutenção e reparo das copiadoras e impressoras, totalizando R\$ 22.102,00. Tais despesas não são passíveis de dedução, uma vez que são despesas úteis ao titular do cartório, mas não são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Ademais, a fiscalização afirma que se tratam de despesas com arrendamento, as quais não são passíveis de dedução por expressa disposição legal (art. 6º, § 1º “a” da lei n.º 8.134/90). Com a impugnação, não foi apresentado nenhum documento invalidando a argumentação fiscal de que se trata de arrendamento.

Ocorre que, analisando-se as notas fiscais emitidas pela referida sociedade empresarial (p. 57 e seguintes), verifica-se que, ao contrário do quanto afirmado pela autoridade administrativa fiscal e pela DRJ, tais documentos não se referem à locação de equipamentos (impressoras, no caso concreto), fato que impedira o lançamento dos respectivos valores como despesa no Livro Caixa, nos termos da alínea “a”, § 1º, art. 6º, da Lei nº 8.134/90, supratranscrito.

Em verdade, da análise detida das NFs de p.p. 57 a 67, verifica-se que apenas a NF nº 1588 (p. 58) faz menção ao vocábulo “locação”, sendo certo que a íntegra da descrição dos serviços encontra-se assim registrada naquele documento fiscal: “serviços prestados na locação das copiadoras e impressoras e seus insumos”.

Em todas as demais NFs emitidas pela empresa Maxprim, a descrição do serviço, de um modo geral, segue o seguinte padrão: “serviços prestados na manutenção e reparo das copiadoras e impressoras”.

Destaque-se neste particular que as NFs Eletrônicas de p.p. 65 a 67 trazem no campo “Código do Serviço / Atividade” a seguinte descrição: 14.02 / 14.02.00 – Assistência técnica.

Ou seja: os documentos fiscais emitidos pela Maxprim – em relação aos quais, ressalte-se, não foi apontado nenhum tipo de vício, mácula e/ou ilicitude – loge de se referirem a locação de equipamentos, embasaram operações de prestação de serviços consistentes na manutenção e reparo de copiadoras e impressoras.

A corroborar tal conclusão, tem-se a informação prestada pela própria Sociedade em questão, que, intimada a prestar esclarecimentos pela autoridade administrativa fiscal, apresentou a sua competente resposta (p. 83), informando, dentre outros dados, que:

- as notas fiscais se referem a prestação de serviços;
- os serviços foram prestados na modalidade “All-In”, ou seja, tudo incluso (mão de obra, suprimento, peças, manutenção); e
- os serviços foram prestados no local da empresa contratante (Cartório).

Neste espedeque, considerando que os serviços em questão são, no entendimento deste Conselheiro-Relator, são necessários para o Contribuinte desenvolver suas atividades, afigura-se legítima a dedução dos respectivos valores no Livro Caixa, nos termos da alínea “g”, inc. II, art. 8º, da Lei nº 9.250/95.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, para: (i) restabelecer a dedução das despesas referentes aos pagamentos efetuados em favor da empresa Maxprim e (ii) reduzir multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior