



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.003235/2008-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.188 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de março de 2023
Recorrente GERSON ANDRADE DE GOUVEIA QUEIROZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2004

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANO-BASE 2003. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 147. APLICÁVEL.

Somente 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.

TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. OBSERVÂNCIA. INDISPENSÁVEL.

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado. Contudo, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se a multa isolada por falta de pagamento do Carnê-Leão, nos termos do Enunciado nº 147 de súmula do CARF.

(documento assinado digitalmente)
Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente da omissão de rendimentos, dedução de livro-caixa e multa isolada por falta de recolhimento do IRRF e Carnê-Leão.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 13-38.220 - proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II - DRJ/RJ2 - transcritos a seguir:

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração do ano-calendário de 2003 às fls. 171 a 184. As infrações apuradas foram:

1. omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, decorrentes de emolumentos em função de serviços notariais prestados pelos Cartórios do Engenho de Dentro, Cascadura, Bonsucesso, Olaria e Pilares, de responsabilidade do contribuinte, apurada com base no recolhimento do adicional de 20% para o Fundo Especial do Tribunal de Justiça;
2. dedução indevida de despesas de livro caixa (ajuste anual e carnê-leão), conforme Termo de Verificação;
3. multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão, referente à diferença apurada entre os rendimentos declarados e os apurados.

O crédito tributário lançado foi de R\$ 577.698,13 e o enquadramento legal consta no respectivo Auto de Infração. O Termo de Verificação Fiscal encontra-se às fls. 112 a 170.

Após a ciência do lançamento, em 13/11/08, conforme Aviso de Recebimento de fl. 185, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 187 a 198, alegando, em síntese, o que segue:

1. primeiramente o autuado descreveu na peça defensiva um resumo do procedimento fiscal (fls. 187 a 190);
2. de acordo com os argumentos de fls. 190 a 194, alega que teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda lançar os fatos geradores ocorridos antes de 11/11/2003. A omissão de rendimentos sujeita ao recolhimento mensal está sob a regra da homologação prevista no parágrafo 4º, art. 150 do CTN. Cita diversas decisões administrativas no intuito de fundamentar o seu pleito. Como o impugnante tomou ciência do lançamento em “11/11/2008”, teria ocorrido a decadência supracitada;
3. o item dois do auto de infração trata-se de despesas com valores inexpressivos e pela sua natureza nem sempre se consegue comprovantes, cabendo acatá-las por serem necessárias à atividade do impugnante;
4. no item três do auto de infração o Fisco procedeu da mesma forma em relação às despesas de carnê-leão. Mas como foram utilizados os mesmos valores do item anterior, importou em bi-tributação;
5. às fls. 196 e 197, aduz que seria descabida a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício. Junta o autos decisões administrativas que dariam respaldo à alegação do contribuinte.

Julgamento de Primeira Instância

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nestes termos:

Acordam os membros da 2ª **Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**^a Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE a Impugnação em tela, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentando apresentados na impugnação (processo digital, fls. 244 a 254).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 16/12/2011 (processo digital, fl. 243), e a peça recursal foi interposta em 12/01/2012 (processo digital, fl. 244), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Prejudicial de mérito - Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o

respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

A propósito, conforme arts. 1º e 2º e 52 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a partir de 1º de janeiro de 1989, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) passou a ser exigido mensalmente, à medida em que os rendimentos são auferidos, cuja apuração e respectivo pagamento são efetuados pelo contribuinte nos prazos legalmente previstos, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nestes termos:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados [...]

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

[...]

Art. 52. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta Lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação do imposto de renda.

Ocorre que, a partir do ano-base de 1991, conforme a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 1º, 2º, 9º, 10, 11 e 23, referida incidência mensal foi mantida, mas somente a título de antecipação. Nessa perspectiva, **excetuados os casos de tributação definitiva ou da retenção exclusiva na fonte**, ao final do correspondente ano-calendário, o sujeito passivo deverá apurar o saldo do imposto a pagar ou a ser restituído e, quando for o caso, efetivar o respectivo pagamento no prazo legal, podendo a autoridade fiscal exigir eventuais diferenças apuradas em procedimento fiscal. Confira-se:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados [...]

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

[...]

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

[...]

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

[...]

Art. 23. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação em vigor e a correção monetária com base na variação do valor do BTN.

(Grifo nosso)

Destaca-se que o fato gerador da incidência **definitiva** ou **exclusiva** na fonte ocorre mensalmente, mas **somente** nas situações excepcionais, especificamente **apontadas em lei**, não a sujeitando à apuração anual, própria da regra geral de tributação do IRPF. Por conseguinte, todos os demais rendimentos auferidos pelo contribuinte deverão ser levados para o citado ajuste anual, cujo fato gerador se dará em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, independentemente das antecipações mensais.

Nesse pressuposto, regra geral, reportado IRPF tem fato gerador complexo ou periódico, com ciclo se iniciando e terminando em 1º de janeiro e 31 de dezembro respectivamente, cuja incidência se sucede em dois momentos distintos do respectivo período-base, quais sejam:

1. mensalmente, quanto à **antecipação** do imposto decorrente dos rendimentos auferidos no período;

2. anualmente, tocante à apuração **definitiva** do imposto devido, o que se opera por meio da declaração de ajuste anual, quando se faz o encontro de todos os rendimentos percebidos, deduções e compensações permitidas.

Como visto, dependendo das circunstâncias próprias de cada contribuinte (variação de alíquota em face da confluência de rendimentos oriundos de fontes distintas, deduções e compensações), o IRRF antecipado poderá ter sido maior ou menor do que o imposto devido no ajuste anual, restando parcela a restituir ou a pagar respectivamente. Portanto, o primeiro com o segundo não se confunde, pois a exigência da antecipação não afasta a imposição posta para o ajuste anual, eis que obrigações distintas destinadas a contribuintes diversos, como tais, dotadas de penalidades próprias pelo descumprimento.

Ante o exposto, infere-se que reportado IRPF já vinha sendo apurado mediante lançamento por homologação, sendo a atual estrutura de apuração; posta na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º e 13, § único; exatamente igual àquela validada a partir do ano-base de 1991, nestes termos:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.

Nessa perspectiva, o início da contagem do prazo decadencial de referido Imposto, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, será determinado se

levanto em conta a existência ou não de pagamento antecipado, conforme CTN, arts. 150, § 4º ou 173, inciso I, respectivamente. Entendimento perfilhado à decisão do STJ no REsp nº 973.733/SC, tomada por recursos repetitivos, cuja ementa transcrevemos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Válido esclarecer que citada decisão (REsp nº 973.733/SC) foi tomada sob regime reservado aos recursos repetitivos tratados no art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil revogado), atualmente, referenciados no art. 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil). Nessa condição, de

aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, do imposto apurado; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderia iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, por meio do Enunciado nº 123 de sua súmula, o CARF já pacificou que o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) se caracteriza antecipação de pagamento, legitimando a aplicação da regra especial vista no CTN, art. 150, § 4º, *verbis*:

Súmula CARF nº 123:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente declaração de ajuste anual. Isto, porque, ates de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas, aí se compreendendo, inclusive, a mudança do modelo de apuração da respectiva tributação. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que dita declaração foi apresentada.

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Consoante se vê nos excertos do recurso voluntário que passo a transcrever, contrariando o mandamento legal vigente, o Recorrente assevera que reportado fato gerador ocorre mensalmente, à medida em que os rendimentos forem sendo auferidos, e não em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário (processo digital, fls. 247, 249 e 250):

Referido Acórdão não acolheu a preliminar arguida na Impugnação sob o argumento de que não ocorreu a decadência do direito de lançar, por se tratar de fato gerador complexo que se inicia em 1º de janeiro a termina em 31 de dezembro de cada ano, esquecendo-se de que se trata de omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo

empregatício, sujeitos obrigatoriamente ao pagamento mensal do imposto na forma definida no art. 106 do RIR/3000, sendo que o recolhimento deve ocorrer até o último dia do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem recebidos.

[...]

No particular, o ora Recorrente tomou ciência do Auto de Infração na data de 11 de novembro de 2008.

Tratando-se de lançamento por homologação, o lançamento fiscal somente poderia alcançar fatos geradores ocorridos até cinco anos anteriores à data da ciência do respectivo auto, ou seja, sobre aqueles ocorridos a partir de 11 de novembro de 2003. Os demais ocorridos antes de 11 de novembro de 2003, foram alcançados pela decadência do direito de lançar.

Contudo, tratando-se do ano-calendário de 2003, ainda que o Contribuinte supostamente enquadre-se na regra especial estabelecida pelo art. 150, § 4º, do CTN, dito crédito não é atingido pela decadência. Afinal, a autuação ora contestada se aperfeiçoou nos estritos termos legais, eis que a ciência do respectivo lançamento se deu em 13/11/2008, anteriormente à consumação do discutido lapso temporal, que se sucederia somente em 31/12/2008 (processo digital, fl. 195).

Incidência concomitante de multa isolada (carnê-leão) e multa de ofício

Conforme Enunciado nº 147 de súmula do CARF, somente a partir do ano-calendário de 2007, aplica-se a 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, nestes termos:

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%).

Por conseguinte, improcede suposta alegação de que referidas penalidades incidem sobre igual fato tributário, eis que a multa de ofício penaliza a falta de recolhimento do tributo correspondente a todo o ano-calendário, o qual é apurado no ajuste anual. Já a multa isolada (carnê-leão) reprime a ausência de antecipação mensal do imposto, na medida em que os rendimentos são auferidos, independentemente de ser apurado, ou não, imposto a pagar por ocasião do ajuste anual. Logo, tratam-se de distintos fatos e bens jurídicos tutelados.

Mais especificamente, tais penalidades têm por fundamento o art. 44, incisos I e II, alínea “a”, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, nestes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A propósito, registre-se que o lançamento é ato privativo da administração pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Nessa perspectiva, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional pelo descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento.

Por oportuno, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Nesse sentido, como se viu, tratando-se de norma legal vigente, não excepcionada pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, § 6º, inciso II, o suposto afastamento de sua aplicação é vedado à autoridade administrativa. Ademais, de igual forma, não cabe ao CARF a apreciação das questões de feição constitucional, matéria já sumulada por este Conselho, conforme o enunciado da Súmula CARF nº 2. Confirma-se:

Súmula CARF nº 2.

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

Ante o exposto, afasta-se a presente autuação, já que incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao período-base de 2007.

Dedução das despesas escrituradas em livro-caixa

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado, desde que atendidos os requisitos legalmente a isso exigidos, conforme estabelece a Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, incisos I a III, e §§ 1º a 4º. Confirma-se:

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.

(Grifo nosso)

Por oportuno, a compreensão da expressão “despesas **necessárias**” traduz fato de extrema pertinência para a presente análise, eis que norteador do entendimento que se pretende construir quando da análise do caso concreto. Por conseguinte, buscando afastar eventual subjetividade casuística, aproveita-se, por analogia, do mandamento visto no art. 47, §§1º e 2º, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim como do que está posto no art. 96, §§ 1º a 3º, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Confira-se:

Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Lei nº 10.406, de 2002:

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

Salienta-se que, de igual importância para o deslinde da questão, assim é definido o termo “necessário(a)” pelos dicionários “on line” disponíveis na rede mundial de computadores:

1. essencial, inevitável, imprescindível, indispensável, fundamental, preciso, crucial, primordial, básico, basilar, vital, capital, substancial (<https://www.dicio.com.br/necessaria/>);
2. impossível de ser dispensado, obrigado a ser cumprido, inevitável (<https://michaelis.uol.com.br/busca?id=KP94m>);
3. indispensável, imprescindível, fundamental, essencial, precisa, crucial, primordial, básica, basilar, vital, capital, substancial, inescusável. (<https://www.sinonimos.com.br/necessaria/>).

Analisando o acima transcrito, infere-se que as despesas **necessárias** aqui tratadas são aquelas **imprescindíveis** para o **usual** e **regular** desempenho da atividade profissional geradora dos rendimentos tributáveis, dos quais o Recorrente cogita deduzir reportados dispêndios. Logo, não basta o contribuinte alegar que o exercício de sua profissão demanda aludido desembolso, eis que, como visto, somente é dedutível o consumo também comum aos demais profissionais que atuam regularmente em igual ofício. Com efeito, aí também se inclui o custeio apropriado na manutenção que tenha por propósito a conservação e preservação dos bens igualmente indispensáveis para a normal e corrente execução do serviço prestado.

Igualmente visando arrear valoração subjetiva quando da classificação de suposto dispêndio em despesa ou aplicação de capital, utiliza-se, por analogia, do mandamento visto no art. 45, §1º, da citada Lei nº 4.506, de 1964, nestes termos:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

Analisando-se o excerto acima transcrito juntamente com o disposto na alínea “a” do § 1º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, também já reproduzida anteriormente, conclui-se que apenas as **aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano são despesas de custeio, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital.**

Sequenciando a contextualização legal da matéria, valioso registrar o benefício fiscal atinente à implementação dos serviços de registros públicos, em meio eletrônico, visto no art. 3º da Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009, *verbis*:

Art. 3º Até o exercício de 2014, ano-calendário de 2013, para fins de implementação dos serviços de registros públicos, previstos na Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, em meio eletrônico, os investimentos e demais gastos efetuados com informatização, que compreende a aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes pelos titulares dos referidos serviços, poderão ser deduzidos da base de cálculo mensal e da anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

§ 1º Os investimentos e gastos efetuados deverão estar devidamente escriturados no livro Caixa e comprovados com documentação idônea, a qual será mantida em poder dos titulares dos serviços de registros públicos de que trata o caput, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou a prescrição.

§ 2º Na hipótese de alienação dos bens de que trata o caput, o valor da alienação deverá integrar o rendimento bruto da atividade.

§ 3º O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.

Como se vê, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderiam deduzir, na rubrica “livro-caixa”, os dispêndios com hardware, software e instalação de redes atinentes à informatização necessária para a implementação dos serviços de registro público em meio eletrônico.

Ante o até então exposto, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda. Assim entendido, o estudo acerca da referida dedutibilidade depende de análise individual e específica da suposta despesa, levando em conta as singularidades do respectivo exercício profissional.

Nessa perspectiva, **por ocasião do cotejamento supracitado, é razoável a consideração dos seguintes aspectos:**

1. não cabe para qualquer rendimento, senão para os decorrentes do trabalho não assalariado, inclusive aqueles dos titulares dos serviços notariais e de registro e os dos leiloeiros;

2. não cabe para qualquer despesa, mas tão somente para os emolumentos, a remuneração de empregados e correspondentes encargos trabalhistas e previdenciários, como também para o custeio necessário à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora;

3. referidas “despesas necessárias” compreendem apenas os dispêndios imprescindíveis para a respectiva atividade profissional; não o sendo, por exemplo, aqueles que lhe sejam apenas úteis;

4. tanto receitas como despesas, têm de estar escrituradas em livro-caixa e serem comprovadas com documentação hábil e idônea;

5. **ditos comprovantes de pagamento devem estar em nome do contribuinte e fazerem referência a sua atividade profissional, excluindo-se os desembolsos supostamente perfilhados ao consumo pessoal e residencial do declarante;**

6. **mencionados dispêndios têm de ser realmente despesas de custeio, assim consideradas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital, a qual não é dedutível.**

7. **é vedada a dedução correspondente tanto à depreciação ou arrendamento dos bens e instalações como à despesa de transporte e locomoção, exceto, quanto à última, os dispêndios suportados pelo representante comercial autônomo;**

8. **Apontada dedução é vedada quando os respectivos rendimentos tiverem por origem a prestação de serviços de transporte em veículo próprio locado, ou adquirido com reservas de domínio ou alienação fiduciária, bem como no rendimento bruto dos garimpeiros regularmente matriculados;**

9. excepcionalmente, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderão deduzir tanto aplicação de capital quanto despesa de custeio com hardware, software e instalação de redes, atinentes à informatização dos serviços de registro público em meio eletrônico.

10. a receita mensal da atividade é o teto da respectiva dedução, aproveitando-se o excedente até o final do correspondente ano-base, sendo desprezado o montante que supostamente restaria transportado para o ano subsequente.

Posta assim a questão, passo à análise do caso concreto, consoante fundamentos da decisão de origem.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

A legislação é bem clara ao afirmar que 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.

É de se frisar que compete ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea que determinada despesa se enquadraria no conceito de necessidade previsto na Lei.

Ainda que as despesas do contribuinte fossem de valores inexpressivos, o interessado continuaria na obrigação legal de comprová-las, o que não ocorreu na presente hipótese.

O contribuinte aduz que no item três do auto de infração o Fisco procedeu da mesma forma em relação às despesas de carnê-leão. Mas como foram utilizados os mesmos valores do item anterior, importou em bi-tributação.

Quanto ao alegado acima, mais uma vez o autuado não tem razão.

Importa esclarecer que o auto de infração não está cobrando nenhum imposto ou multa, em duplicidade, sobre a infração tributária de dedução indevida de despesas de livro caixa no ajuste anual e nem em relação à dedução indevida de despesas de livro caixa no carnê-leão, tendo em vista que o lançamento dessa última infração serviu apenas para demonstrar que a glosa praticada no livro caixa impacta tanto o cálculo do imposto sujeito ao ajuste anual como o imposto sujeito ao carnê-leão que é devido mensalmente.

Tanto é que podemos observar no Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda à fl. 178 que apenas foram considerados os valores de rendimentos omitidos de pessoa física mais a dedução indevida de livro caixa sujeita ao ajuste anual. Como, por exemplo, o mês de janeiro no qual consta a omissão de R\$ 46.630,07 mais a dedução indevida de livro caixa de R\$ 12.960,66, não estando em duplicidade a dedução indevida de livro caixa como alegado pelo contribuinte.

Da mesma forma não ocorreu qualquer duplicidade na apuração da multa isolada do carnê-leão, pois a base de cálculo da respectiva multa isolada foi apurada somando-se

o rendimento mensal declarado, a omissão de rendimento de pessoa física mais a dedução indevida de livro caixa. Como prova disso cabe citarmos o cálculo da multa do mês de janeiro, à fl. 180, onde consta o rendimento declarado de R\$ 28.161,34 mais R\$ 59.590,73 (que trata-se do rendimento omitido de pessoa física no valor de R\$ 46.630,07 mais a dedução indevida de livro caixa de R\$ 12.960,66).

Sendo assim, não há nenhum reparo a ser feito no lançamento, devendo ser ratificada a dedução indevida de despesas de livro caixa (ajuste anual e carnê-leão).

Na seara recursal, o Recorrente apenas manifestou que reportadas despesas não carecem ser comprovadas, nestes termos (processo digital, fl. 252):

Trata-se de despesas de natureza imaterial, envolvendo pequenos valores necessários à manutenção de atividade do contribuinte, cuja comprovação, em razão da natureza do gasto, pode perfeitamente ser dispensada conforme jurisprudência administrativa corrente.

Ante o exposto, espera-se o que a Colenda Câmara reconheça necessidade de dedutibilidade das aludidas despesas efetivamente suportadas pelo ora Recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se a multa isolada por falta de pagamento do Carnê-Leão, nos termos do Enunciado nº 147 de súmula do CARF.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz