



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	10380.008331/2003-75
<b>Recurso n°</b>	144.852 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Ex(s): 1999
<b>Acórdão n°</b>	104-22.350
<b>Sessão de</b>	25 de abril de 2007
<b>Recorrente</b>	ANTONIO CLÁUDIO MOTA DE AGUIAR
<b>Recorrida</b>	4ª TURMA/DRJ- FORTALEZA/CE

---

PAF - NULIDADE - PRAZO PARA CONCLUSÃO DA FISCALIZAÇÃO - Nem o art. 196 do CTN, nem o Decreto n° 70.235, de 1972 fixam prazo para conclusão de diligência ou ação fiscal.

PAF - NULIDADE - LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Súmula 1°CC n° 6)

PAF - NULIDADE - RETIRADA DOS LIVROS FISCAIS DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE - Não há nenhum óbice na legislação tributária que impeça a fiscalização de retirar os livros fiscais do estabelecimento do contribuinte, não se lhe aplicando o artigo 46, da Lei n° 8.935, de 1994, porque esse dispositivo legal não engloba os livros fiscais e em função do disposto no artigo 195, do Código Tributário Nacional.

PAF - NULIDADE - COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL - O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador (Súmula 1° CC n° 8), o que também é válido, por analogia e coerência, para as pessoas físicas.

IRPF - DECADÊNCIA - Considerando que o fato gerador do IRPF se materializa em 31 de dezembro de cada ano, seja qual for a forma de contagem do prazo decadencial, não está decaído lançamento

*AP.*

cientificado ao contribuinte em 2003, relativamente a fatos geradores de 1998.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Diante da ausência de elementos concretos de prova em sentido contrário, deve a autuação ser mantida.

IRPF - LIVRO CAIXA - Cabe ao contribuinte comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação hábil e idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

IRRF - LIVRO CAIXA - GLOSA DE DEDUÇÃO - Somente são dedutíveis as despesas escrituradas no Livro Caixa, se necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora e desde que devidamente comprovadas.

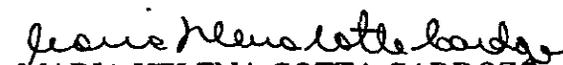
MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

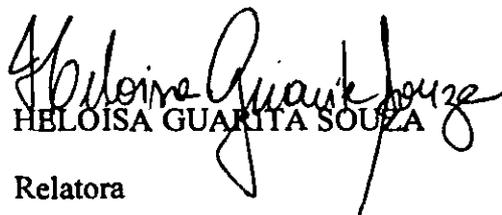
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTONIO CLÁUDIO MOTA DE AGUIAR.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente



  
HELOISA GUARITA SOUZA  
Relatora

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Antonio Lopo Martinez, Marcelo Neeser Nogueira Reis e Remis Almeida Estol. Ausente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad. 

## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 05/11) lavrado contra o contribuinte ANTONIO CLÁUDIO MOTA DE AGUIAR, CPF/MF nº 149.886.821-53, para exigir crédito tributário de IRPF no valor total de R\$ 825.194,75, em 04.09.2003, relativamente ao ano-calendário de 1998, exercício de 1999, pelos seguintes motivos:

1. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, relativos a receitas originárias de sua atividade de cartorário;
2. Glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa, não comprovadas, consideradas desnecessárias à manutenção da fonte produtora ou sem previsão legal;
3. Multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Termo de Verificação, de fls. 12/45, detalha os procedimentos de fiscalização e as conclusões deles decorrentes.

Intimado pessoalmente, em 08.09.2003 (fls. 05 e 1260), o Contribuinte apresentou sua impugnação em 08.10.2003 (fls. 1262/1282), cujos principais argumentos estão fielmente sintetizados pelo relatório do acórdão de primeira instância (fls. 1321/1325), o qual adoto:

*“Preliminarmente esclarece que houve decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, referente aos fatos geradores dos meses de janeiro a agosto de 1998, tendo em vista que a data da notificação do auto de infração se deu em 08/09/2003, quando já havia decorrido o prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador de cada mês a partir de janeiro a agosto de 2003, de acordo com o artigo 150, § 4º c/c o artigo 156, inciso V do Código Tributário Nacional (CTN). Desde o advento da Lei nº 7.713, de 1998 (artigos 1º, 2º, 3º e 8º) o imposto de renda pessoa física passou a ser mensal, consolidando-se ainda o dever de o contribuinte antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal.*

*Assim, diante da legislação mencionada, aplicável ao caso, conclui que sendo tabelião, serventuário da Justiça, seus rendimentos da atividade ficam sujeitos ao pagamento mensal do imposto, cujo recolhimento toma-se obrigatório até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos (artigo 4º da Lei nº 8.134, de 1990). Portanto, não fazendo o recolhimento devido no prazo citado, incorrendo em mora, nasce o direito do fisco de proceder ao lançamento de ofício, logo na segunda quinzena do mês seguinte sem esperar que o contribuinte chegue na época da apresentação da declaração de rendimentos e proceda ao ajuste.*

*Não resta dúvida que tal modalidade de lançamento, que o próprio CTN denomina de homologação, se caracteriza pelo recolhimento prévio do tributo sem intervenção da administração*

*fiscal. Opera-se quando o sujeito passivo, praticando o fato imponible, tem o dever de recolher o tributo sem prévio exame do fisco.*

*No caso em exame, o impugnante, sujeito à tributação sob a forma de carnê-leão, à medida que auferia os rendimentos mensais e recolhia o imposto no prazo legal, sem conhecimento prévio da administração, esta teria o prazo de cinco anos para homologar os recolhimentos a partir do mês do fato gerador. Não o fazendo neste prazo, a própria lei, em homenagem à segurança jurídica, considera homologado o lançamento e extinto o crédito dele decorrente, não havendo porque acolher, no caso específico do camê-leão, que a contagem do prazo inicial, em vez de contar-se a partir do mês de percepção dos rendimentos, ao teor do artigo 150, § 4º do CTN, deveria deslocar-se para a regra geral do artigo 173.*

*Se o impugnante efetuou os recolhimentos mensais, ofertando ao fisco as informações necessárias (bases de cálculo etc), possibilitando a ele os elementos para, se fosse o caso, efetuar o lançamento de ofício na forma do artigo 149, inciso V, trata-se de lançamento por homologação e, como tal, o prazo decadencial, é o do § 4º do artigo 150 do CTN.*

*Vê-se que no prazo entre os meses que ocorreram o fato gerador e a autuação fiscal manteve-se a administração inerte por mais de cinco anos. Portanto, deixou decair o direito de constituir e cobrar o crédito tributário dos meses de janeiro a agosto de 1998.*

*E pacífico na doutrina e na jurisprudência que o imposto de renda pessoa física afeiçoa-se ao lançamento por homologação. O sujeito passivo ao promover os atos negociais ou jurídicos que se submetem à hipótese prevista na lei como gerador da obrigação tem a obrigação de recolher o tributo sem qualquer interferência do poder fiscal. Esta modalidade prescreve o CTN no seu artigo 150, § 4º, que a decadência se instaura se decorridos os cinco anos contados da ocorrência do fato gerador a Fazenda Pública não se pronunciar.*

*O que não pode, como no caso em questão, após os cinco anos de cada fato gerador mensal, o fisco ao arrepio do artigo 149, inciso V e parágrafo único do CTN constituir crédito tributário sobre matéria já fulminada pela decadência.*

*A seu favor cita vários acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes sobre o tema homologação versus decadência, entendendo que praticamente tudo desses julgados aplica-se a ele, impugnante, destacando-se:*

*- em se tratando de pessoa física, sob regime da legislação invocada pela autuação, o lançamento deve tomar por base o fato gerador ocorrido em cada mês do ano-calendário. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; e,*

*- 'que a declaração de ajuste anual das pessoas físicas constitui-se em simples instrumento de acerto de contas a fim de apurar eventuais saldos de imposto a pagar e/ou a restituir e não se presta e*

nem pode ser utilizada como base para o lançamento e a constituição de crédito tributário pelo regime de declaração conforme preconizado no artigo 147 do CTN e, nem mesmo, para contagem do período decadência!'.

*Assim, parece-lhe claro que o entendimento do Conselho de Contribuintes, especialmente o da sua Segunda Câmara, fundamenta a tese do impugnante sobre o lançamento por homologação e seu prazo decadencial no sentido de expurgar da exigência os meses de janeiro a agosto de 1998.*

*No mérito, no que diz respeito ao item 1 - omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas - fica difícil compreender o conteúdo da afirmação fiscal: 'O contribuinte alega em suas respostas aos termos que as receitas efetivamente recebidas pelo cartório estão escrituradas no livro caixa, mas não apresentou documentação para respaldar tal afirmação'. Quer dizer que não apresentou o livro caixa ou não apresentou os comprovantes de que as receitas efetivamente recebidas estão no livro caixa? Ou ambas? Nem caixa, nem comprovantes?*

*Vê-se nos autos que o livro caixa está anexado. Foi manuseado durante os dois anos de ação fiscal. As receitas estão registradas pelo seu recebimento constituídas dos serviços como autenticações, reconhecimentos de firmas, procurações, cancelamentos, certidões, escrituras, enfim, todos os serviços típicos da atividade cartorária. E tais documentos de serviços comprobatórios das receitas recebidas foram apresentados à fiscalização, como ela mesma afirma: 'Tais documentos/oram apresentados pelo contribuinte na ocasião da entrega do livro caixa com os comprovantes que foram utilizados na escrituração do mesmo'. Tãmanha contradição, evidenciada ao relatar o fato imponível invalida a acusação fiscal pelo simples raciocínio lógico de que um fato não pode ser e ao mesmo tempo não ser. Neste caso, o procedimento fiscal peca pelo vício da incerteza e da insegurança, não merecendo o mínimo respaldo legal.*

*Qual a origem dos valores apurados considerados no item 1? O arbitramento. Em resumo, o critério utilizado em relação aos emolumentos dos boletos e escrituras consistiu em multiplicar os quantitativos dos serviços pelos valores da tabela do Tribunal de Justiça (TJ). Tal método pode aproximar-se de um valor limite máximo que o impugnante poderia receber pêlos seus serviços, mas não indica o que efetivamente ele recebeu. Se o impugnante fosse cobrar pelos valores da tabela provavelmente seu balcão estaria vazio. Os valores das tabelas do TJ são referenciais, valores máximos, significando dizer que abaixo dela corre uma competição com preços reduzidos.*

*Consulta formulada à Receita Federal pela Associação dos Notários e Registradores do Ceará desconsidera o critério fiscal ao consolidar o entendimento legal de que os valores tributados são os efetivamente recebidos (Decisão nº 001/99-SRRF/3ª Região Fiscal), conforme ementa da consulta assim editada: (...) As importâncias relativas a emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães e notários, ainda que divergentes de tabela de preços aprovada pelo Tribunal de Justiça serão tributados pêlos valores percebidos,*



escriturados em livro Caixa e comprovados mediante documentação idônea. (...).

*O procedimento fiscal rejeitou o parecer do órgão consultado a quem se atribui a função de interpretar a legislação. Num critério totalmente arbitrário a tributação do auto de infração incidiu sobre os valores da tabela e não sobre os valores efetivamente recebidos. Os valores recebidos, representados nos quantitativos dos boletos e escrituras multiplicados pelo valor cobrado do cliente foram oferecidos à tributação e seus comprovantes, foram apresentados à fiscalização. Tanto é assim que foi com base nestes documentos que as autuantes no auto projetaram os rendimentos tributáveis.*

*As auditoras não aceitaram. Como se dissessem taxativamente: 'O preço cobrado há de ser o da tabela. Nem pra mais, nem pra menos...'*

*Quanto aos descontos concedidos, pressupõe-se que os valores cobrados abaixo da tabela ajustam-se a idéia da existência de um desconto que eventualmente foi concedido aos clientes do cartório, outras vezes, nem se cobra por questão legal, como dos órgãos do governo e as instituições filantrópicas.*

*A fiscalização alegou que não foram apresentados documentos hábeis para comprovar os descontos concedidos aos clientes, cabendo ao contribuinte a prova do ônus de qualquer valor utilizado como dedução de sua base de cálculo do imposto devido. Ressalta-se que não existe obrigação legal por parte do serventuário da Justiça de possuir junto ou dentro do livro caixa apontamentos dos descontos que concederam aos seus clientes. A lei prescreve, nos casos dos rendimentos de não assalariados, o registro dos rendimentos efetivamente recebidos. Só interessa ao livro caixa, no caso dos ingressos, os valores recebidos.*

*Imagine se o fisco fosse examinar o livro caixa de um médico e assim calculasse: o senhor fez 20 cirurgias de apêndice. Cada cirurgia a tabela do CRM estipula em R\$ 500,00. O senhor deve lançar no livro caixa o valor de R\$ 10.000,00. O médico reage: 'Mas eu não recebi os R\$ 10.000,00. Eu só cobrei R\$ 4.000,00 pelas 20 cirurgias...'. O fisco rebate: 'Prove que deu o desconto! Se não provar tributaremos os valores pela tabela!'*

*Cabe à fiscalização não inverter o ônus da prova. O cartório, ao emitir os recibos de seus serviços entrega-os aos seus beneficiários. Cabe a eles o direito de exigir tais documentos. Ao cartório, o dever de emití-los e entregá-los aos respectivos clientes. Portanto, quem fica ou deve ficar com os recibos são os seus legítimos possuidores. Se a fiscalização suspeita que tal serviço não foi este valor, mas outro valor tem, não só o poder, mas o dever de buscar a verdade dos fatos.*

*Houve erro por parte da fiscalização ao assim se pronunciar: '... cabe ao contribuinte a prova do ônus de qualquer valor utilizado como dedução de sua base de cálculo do imposto devido...'. A afirmativa é correta, só que não se aplica aos fatos. Os 'descontos' aqui considerados não são deduções. A legislação fiscal (art. 75 do*

*RIR/99) refere-se às despesas escrituradas no livro caixa, cuja dedução só é permitida se alicerçada em documentação hábil e idônea. As auditoras incorreram em grave equívoco, pois a não diferenciação compromete a capitulação legal do fato imponente, acarretando a hipótese de incidência. O impugnante não sabe se se defende da omissão de receitas ou da glosa do livro caixa. As receitas lançadas no livro caixa são pelo valor efetivamente recebido, não contempla qualquer tipo de desconto, mesmo porque, pela própria natureza, não se poderia registrar como recebido o que não foi. Da mesma forma, o impugnante nas 'despesas escrituradas no livro caixa' não registrou qualquer parcela alusiva a 'descontos'.*

*No item 3 do auto de infração, a fiscalização arrolou como glosa várias despesas cuja subjetividade fiscal as atribuiu como incabíveis, desnecessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, a saber:*

*- Comissões:*

*. os valores pagos a este título, constantes nos diversos recibos anexados ao auto de infração pelas autuantes referem-se às comissões pagas a diversas pessoas. É pública e notória a concorrência entre os cartórios visando maior remuneração pelo aumento do número de clientes com menores preços dos serviços; para isso, oferece descontos, pagando inclusive até comissões a corretores, de modo a angariar maior número de clientes e receitas.*

*. nos recibos estão identificados os beneficiários das comissões pagas: nome, CPF, o valor pago e a escritura vinculada ao serviço prestado. Se fizermos uma analogia com uma empresa, pode-se negar que as comissões pagas aos vendedores são desnecessárias à percepção das vendas? Igualmente, as comissões que se pagam aos corretores, em verdade, são pessoas que vendem ou oferecem os serviços do cartório, mediante uma remuneração.*

*. é bem verdade que o cartório poderia funcionar se não fossem pagas essas despesas, mas não se trata do funcionamento do cartório. O que está em jogo é a vinculação da despesa ao rendimento. Por certo, se não se pagassem as comissões, aquela receita vinculada àquela escritura não teria ingressado no cômputo dos rendimentos do impugnante. Assim, tais gastos, por serem necessários à percepção dos rendimentos admitem-se como dedutíveis do livro caixa, conforme preceitua o inciso III do artigo 75 do RIR/99.*

*- Demais glosas: quanto às outras despesas glosadas, o impugnante entende que preenchem os requisitos da legislação, posto que, pelas suas naturezas, estão estritamente ligadas à atividade do cartório no que concerne à percepção das receitas e à manutenção da fonte produtora.*

*No que diz respeito às multas isoladas vê-se que não se insere o fato descrito pela autuação dentro da hipótese do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Com efeito, a multa ali prevista é quando o imposto houver sido pago, sem o acréscimo de multa de mora. Se as autuantes arrolaram as diversas infrações e estão a exigir no presente*

*auto de infração os seus recolhimentos através da notificação então é porque o tributo exigido não foi recolhido. E, não sendo recolhido, não se lhe aplica o disposto no mencionado inciso II.*

*Já a multa isolada aplicada com base no inciso III do § 1º do citado artigo 44, o Primeiro Conselho de Contribuintes em diversos julgados já manifestou entendimento que sua aplicação é incompatível com a multa de ofício do inciso I, aquela cobrada juntamente com o imposto, conforme os acórdãos que cita às fls. 1280/1282 do presente processo.*

*Ao final, requer que o auto de infração seja julgado improcedente."*

Analisando tais fundamentos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por intermédio da sua 4ª Turma, à unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de decadência e considerou o lançamento totalmente procedente. Trata-se do acórdão nº 4747, de 12.08.2004 (fls. 1319/1334), cujas razões de decidir estão condensadas na sua ementa (fls. 1319/1320), que tem o seguinte conteúdo:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Ajuste Anual.*

*Os valores dos rendimentos recebidos no ano-calendário não declarados espontaneamente, e sim, sob procedimento fiscal, portanto, omissos até o momento do lançamento de ofício, deverão ser submetidos à devida tributação, com aplicação da multa de ofício, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Multa Isolada*

*Deverá ser aplicada a Multa Isolada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no § 1º do inciso III do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quando a pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713/1988, deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na Declaração de Ajuste.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física -IRPF*

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: Escrituração no Livro Caixa*

*Escrituram-se, mensalmente, no Livro Caixa os rendimentos tributáveis recebidos a título de emolumentos e custas dos serventuários de justiça respaldados por documentação hábil e idônea, assim como os dispêndios, comprovadamente pagos, indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: Decadência. Fato Gerador Complexivo.*

*Termo Inicial de Contagem de Prazo.*

*Ainda que a exação fiscal relativa ao imposto de renda pessoa física seja tomada como sujeita ao lançamento por homologação, há que se fixar como termo inicial para contagem do interstício decadencial, nos casos de fatos geradores complexivos, a exemplo do IRPF sujeito ao ajuste anual, o qual somente se aperfeiçoa ao fim do interstício anual, o dia 31 de dezembro do ano-calendário ao qual se refere a declaração de rendas.*

*Lançamento Procedente.”*

Intimado de tal decisão em 16.09.2004, por AR (fls. 1338), o Contribuinte, inconformado, interpôs recurso voluntário em 15.10.2004 (fls. 1343/1376). O seu pedido final, às fls. 1374/1375 dos autos, bem expõe a matéria objeto do recurso:

*“1. Reconhecimento da decadência do direito de lançar sobre os meses geradores de janeiro a agosto de 1998, porque há mais de cinco anos de ocorrido o fato gerador à época da modificação (artigo 149) do lançamento realizada pela autoridade fiscal;*

*2. Reconhecimento da ilegitimidade da cobrança da multa isolada;*

*3. Reconhecimento da improcedência da glosa das despesas operacionais, porque realizada à mercê de qualquer fundamentação;*

*4. Reconhecimento da improcedência da omissão de receitas, nos descontos dados, porque não comprovada; com o agravante de que o Recorrente, como membro da Associação que realizou a consulta, agiu de acordo com a orientação fiscal, da consulta; bem como da exigência de ilícito nas relações de consumo, se o contribuinte cartelizasse preços, a não conceder descontos;*

*5. Reconhecimento da nulidade de todo o processo, posto que infringente das formalidades essenciais, prazo de intimação e local de fiscalizar;*

*6. E, no final, mande arquivar o auto de infração por totalmente insubsistente.”*

Informação fiscal de fls. 1389 dá conta de que foi formalizado o arrolamento de bens, às fls. 1377/1387, para fins de garantia recursal.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira HELOISA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos para sua admissibilidade, pois está acompanhado do arrolamento de bens. Então, dele tomo conhecimento.

O Recorrente traz como preliminares: 1. violação quanto ao prazo; 2. violação quanto à forma; 3. violação de lei especial, com exigência de cometimento de ilícito; 4. da incompetência funcional em sentido estrito; 5. da decadência do direito de lançar.

E, se vencidas as preliminares, no mérito, as questões de análise são três: 1. omissão de rendimentos em razão da não escrituração de receitas auferidas em atividade de cartório; 2. glosa de despesas lançadas em Livro Caixa; 3. multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão.

Analisaremos, na seqüência, individualmente, cada um desses itens:

### **1. PRELIMINARES:**

#### **1.A) VIOLAÇÃO QUANTO AO PRAZO:**

Aduz, nesse ponto, o Contribuinte, que o procedimento de fiscalização estendeu-se por dois anos e seis meses, o que teria implicado nas conclusões equivocadas do auto de infração, o qual seria, então, inválido.

Não há dúvida de que um dos princípios que regem toda a administração é o da eficiência. Está na Constituição Federal – artigo 37 – e na Lei nº 9.784/1999, que rege o processo administrativo federal, pelo qual os atos da administração devem atingir sua finalidade da forma mais prática e objetiva possível, dentro do que, logicamente, está a celeridade.

Além disso, o inciso LXXVIII, do artigo 5º, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 45, de 08.12.2004, assegura a todos *“no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”*

Todavia, trata-se de princípios programáticos, que devem ter sempre em conta, em primeiro lugar, a garantia da ampla defesa e do contraditório. Mas não são causa, por si só, de reconhecimentos de nulidade ou invalidade do ato administrativo. Para tanto, devem eles estar conjugados com o desrespeito a outros princípios asseguradores de direitos aos cidadãos.

Realmente, não é comum uma fiscalização durar dois anos e seis meses. Porém, o que é fundamental é se questionar se tal demora trouxe algum prejuízo aos direitos do contribuinte. E a resposta é não. A sua ampla defesa sempre esteve assegurada. Aliás, é ela exercida a partir da constituição do contraditório, que se dá com a apresentação da impugnação (artigo 14, Decreto nº 70.235/72).



Além disso, também não verifico que esse motivo – demora na fiscalização – se enquadre em uma das hipóteses do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72, que trata das situações de nulidade.

Por fim, veja-se que o artigo 196, do Código Tributário Nacional – lei de caráter complementar -, que trata da fiscalização tributária, não fixa prazo pré-definido para a conclusão da ação fiscal.

Rejeito, pois, essa preliminar.

#### **1.B) VIOLAÇÃO QUANTO À FORMA:**

Alega o Contribuinte que a Fiscalização e a lavratura do auto de infração deveriam ocorrer na sede de seu domicílio.

Não procede tal argumento, o qual já foi, inclusive, objeto de Súmula desse Conselho, a qual adoto como fundamento de decidir:

*“Súmula 1ª CC nº 6 - É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.”*

#### **1.C) VIOLAÇÃO DE LEI ESPECIAL:**

Segundo o Recorrente, a Lei nº 8935, de 18.11.1994, especial e específica para os Cartorários, veda a retirada dos livros do Cartório, o que foi indevidamente feito pela fiscalização.

Ora, quando o artigo 46 da citada Lei diz que *“os livros, fichas, documentos, papéis, microfilmes e sistemas de computação deverão permanecer sempre sob a guarda e responsabilidade do titular de serviço notarial ou de registro, que zelará por sua ordem, segurança e conservação”*, está, logicamente, se referindo aos livros, fichas, documentos, papéis, microfilmes e sistemas de computação vinculados e relacionados à atividade notarial, ou seja, dos atos notariais. Se assim não fosse, estaria criando uma condição privilegiada e diferenciada para os cartorários, o que comprometeria o princípio da isonomia e igualdade, criando situação fiscal privilegiada em função do cargo público/função pública ou profissão.

Se não por isso, o artigo 195, caput, do CTN, é impositivo ao prever que:

*“Artigo 195 - Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.”*

Igualmente, rejeito a preliminar.

#### **1.D) DA INCOMPETÊNCIA FUNCIONAL EM SENTIDO ESTRITO:**

Nesse ponto, data vênia, os argumentos do Recorrente são confusos e contraditórios, sendo difícil – para não se dizer impossível – precisar com exatidão o que quer dizer e aonde quer chegar. Não há lógica, nem coerência em seus fundamentos.

Apenas a título de registro, considerando o título do seu tópico de defesa, vale lembrar o conteúdo da Súmula n.º 8, desse Primeiro Conselho: "*O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador*", o qual também se aplica, por analogia e coerência para as pessoas físicas.

Rejeito a preliminar.

### **1.E) DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.**

Argüi a decadência do direito da Fazenda lançar os meses de janeiro a agosto de 1.998, eis que a ciência do lançamento se deu em 08 de setembro de 2.003, sustentando ser o IRPF sujeito a incidência mensal.

Ressalvo meu entendimento pessoal de que o IRPF tem, sim, incidência mensal, mas, exclusivamente, para fins de tributação dos depósitos bancários, a que se refere o artigo 42, da Lei n.º 9.430/96, o que não é a hipótese concreta.

Essa matéria também já está pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, inclusive pela composição da sua 4ª Turma, que reconhece que o fato gerador do IRPF se dá em 31 de dezembro de cada ano, a partir de quando se aplica a contagem do prazo de cinco anos, previsto no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN. Adoto, como razão de decidir, então, a ementa referente ao acórdão CSRF/04-00.040, de 21.06.2005, Relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, proferido no âmbito do Recurso do Procurador n.º 104-127.408:

*"IRPF – DECADÊNCIA – Por determinação legal o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos forem sendo percebidos cabendo ao sujeito passivo a apuração e o recolhimento independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, o que caracteriza a modalidade de lançamento por homologação, cujo fato gerador ocorre em 31 de dezembro, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar eventuais lançamentos, nos termos do § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional.*

*Recurso Especial Negado."*

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

### **2. MÉRITO:**

#### **2.A) OMISSÃO DE RENDIMENTOS:**

Pelo que se depreendeu da leitura do relatório, ao Recorrente está sendo imputada a omissão de rendimentos de pessoa física auferidos como serventuário da justiça.

O critério fiscal pode assim ser resumido:

1) Intimou o contribuinte para apresentar:



a) o livro caixa e todos os documentos de receitas e despesas que embasaram a escrituração (fls. 055);

b) os comprovantes de pagamentos mensais devidos ao FERMOJU, órgão do Poder Judiciário do Estado do Ceará, nos quais consta a quantidade de atos praticados pelo Recorrente, mês a mês (fls.055);

c) as tabelas do referido FERMOJU, com os valores cabíveis de serem cobrados em cada ato (fls. 136);

d) os livros relativos às escrituras públicas lavradas (fls. 159).

2) Tomou, a quantidade de atos que o Recorrente declarou ter praticado, em cada mês, ao FERMOJU, sobre eles aplicando os valores da tabela já referida, para encontrar o rendimento mensal (fls.182/268).

3) Confrontou o valor encontrado com os declarados pelo Recorrente, do que resultou uma diferença de R\$ 556.649,16 (fls. 20), que tomou como rendimentos omitidos no ano-calendário em questão.

Esse critério foi confirmado, plenamente, pela DRJ de Fortaleza (fls.1319/1334).

Como visto, seja na impugnação, seja no recurso, o inconformismo do Contribuinte repousa em meras argumentações.

Com efeito.

A ninguém que esteja cumprindo determinação oficial superior, ou seja, uma tabela de custas, poderá ser impingida a pecha de cartelização, ou de infração à Lei Antitruste. Se todos os cartórios do Ceará ou de outro qualquer Estado, obedecerem a uma tabela oficial, nada mais estarão fazendo do que cumprir a sua obrigação.

Agora, se todos resolvessem praticar preços iguais, por eles próprio determinado, então haveria razão para a penalização, não, porém, no âmbito tributário.

O desconto que o Recorrente sustenta ter concedido aos seus clientes – cerca de 20% em relação à tabela oficial – não é proibido e até poderia ser resultante da concorrência de mercado, para angariar mais clientes, fidelização destes e outras alegações trazidas pela defesa.

Definições de desconto encontram-se sempre nos dicionários jurídicos.

Para o saudoso DE PLACIDO E SILVA:

*“Representa, pois, o abatimento que é feito no total de qualquer soma em dinheiro, ou do valor de qualquer obrigação, para ser cumprida, assim, pelo líquido, verificado pela subtração do desconto da importância da qual ele se abate.”* (“Vocabulário Jurídico”, E. Forense, vol. II, pág. 508).

A festejada MARIA HELENA DINIZ, não discrepa:

“....



2. *Direito comercial. a) Abatimento feito no total de uma soma pecuniária ou no valor de uma obrigação; b) dedução feita numa conta ou fatura; c) redução do preço de uma mercadoria comprada à vista; d) bonificação feita ao devedor pelo pagamento antecipado do débito.*” (“Dicionário Jurídico”, Ed. Saraiva, vol. 2, pág. 88)

E para o direito tributário seria uma figura estranha?

Evidente que não!

O Código Tributário Nacional, no seu art. 160, parágrafo único, textualmente, refere-se ao desconto que será concedido ao Contribuinte que antecipar pagamento, nas condições legais.

Na legislação do imposto de renda, Decreto n.º 3.000/99, art. 280, encontramos também regra de que da receita líquida de vendas e serviços, serão diminuídos os descontos concedidos incondicionalmente.

E, assim, sucessivamente, para o efeito do PIS, da COFINS, IPI, etc.

Ou seja, sempre que o Contribuinte prove que concedeu descontos ou abatimentos, estes serão diminuídos da base de cálculo do tributo.

Não é diferente para as pessoas físicas, que estão obrigadas a comprovar as receitas e despesas. Veja-se o que dispõe a respeito, o RIR:

*“Art. 81 – 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 Federal, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Leis 8134/90, art. 6º, e Lei 8.383/91, art. 10, I):*

...

*III – as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.”*

*“Art. 82 - ...*

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

Ora, o texto legal é de meridiana clareza, ao informar que o dever de prova das receitas auferidas é do Contribuinte, com documentos idôneos, mantidos em seu poder.

E essa prova não veio aos autos. Não escaparia ao menos esclarecido dos contribuintes, tanto mais a um tabelião, com curso superior, no mínimo, preservar cópias dos recibos, contendo a identificação do cliente e os valores dos serviços e o respectivo desconto, para apresentação ao fisco e alguma outra autoridade.

Não me parece razoável que coubesse ao fisco fazer cruzamentos com os clientes, como sugere o Recorrente.

Pelo contrário, à vista de um trabalho fiscal sério, que tomou a quantidade de atos que foram fornecidos pelo próprio contribuinte, aplicando uma tabela oficial, caberia ao Recorrente trazer algum elemento hábil, idôneo na dicção do legislador, para provar em contrário. Nem um só documento veio para o processo.

Não vejo qualquer arbitrariedade na ação fiscal. Nem sequer arbitramento, no seu sentido técnico tributário.

Por outro lado, a veemente insistência de que houve desrespeito à resposta de consulta feita pela Anoreg-Ceará, à Receita Federal, tão nem o menor cabimento.

Realço que, frente à indagação de se os associados da Anoreg deveriam registrar os valores efetivamente recebidos ou os valores da tabela do FERMOJU, a ementa da decisão n.º 1, da SRRF/3ª. Região, esclareceu que:

*“As importâncias relativas a emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães e Notários, ainda que divergentes de tabela de preços aprovada pelo Tribunal de Justiça, serão tributadas pelos valores percebidos, escriturados em livro **Caixa e comprovados mediante documentação idônea.**”* (grifos nossos)

Isto é, receitas efetivamente recebidas e comprovadas por documentação idônea.

Não se trata, como quer o Recorrente, de um salvo conduto para todos os serventuários, que poderiam decidir por concessão de descontos sem ter que demonstrá-los, caso a caso, isso sim causando uma verdadeira e incontrolável balbúrdia.

É possível que a receita registrada nos livros coincida com a declarada. Mas, como se prova que essa receita é a real e verdadeira? Caberia ao Recorrente fazê-lo, de forma esmerada, não com simples alegações.

Apenas para argumentar, já que não vejo arbitramento no caso, concluo essa parte com a lição da professora MARIA RITA FERRAGUT:

*“O agente administrativo detém competência para estabelecer um critério especial para a prática do lançamento: o lançamento por arbitramento, espécie do gênero lançamento de ofício, tendente a avaliar preços, bens, serviços ou atos jurídicos sempre que inexistam documentos ou declarações do contribuinte, ou que, embora existentes, não mereçam fé.”*

*“Os números e dados utilizados pela fiscalização devem ser obtidos a partir dos documentos do próprio contribuinte...”* (“Presunções no Direito Tributário”, Ed. Dialética, págs. 141 e 147)

É exatamente como procedeu o Fisco, sem contra prova do Contribuinte.

Portanto, mantenho integralmente a cobrança do item 01, do Auto de Infração, relativo à omissão de receitas.

## **2.B) GLOSA DE DESPESAS LANÇADAS NO LIVRO CAIXA:**

O "Termo de Verificação" (fls. 018), apoiado nos demonstrativos de fls. 022 a 045, informa, com pormenores, a razão das glosas, item por item. Ora por serem desnecessárias à percepção do rendimento e manutenção da fonte pagadora, ora por falta de previsão legal para a dedução, ora por serem bens imobilizáveis (material permanente), ou por falta das notas fiscais correspondentes.

O Recorrente apenas se insurgiu na impugnação, especificamente, às comissões, nada dizendo concretamente sobre as demais glosas. Volta a fazê-lo no recurso, às fls. 1370/1371, simplificando tudo, alegando que se trata de mera arbitrariedade, "*sob a simplória rubrica: 'despesa desnecessária à manutenção da fonte produtora'*". Como se nada mais tivesse dito o fisco ou a decisão recorrida.

Vejamos.

Na legislação do imposto de renda é pacífico que o Contribuinte, pessoa física, sujeito à escrituração, como seja um livro Caixa, pode deduzir as despesas necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora. Repita-se: comprovada com documentos hábeis e idôneos. Vimos essa assertiva acima, no transcrever o § 2º, do art. 81, do RIR.

Nesse particular, a decisão recorrida, às fls. 1331, assim se posicionou:

*"No tocante às deduções de despesas escrituradas em Livro Caixa, há de se salientar que só serão dedutíveis aquelas que satisfizerem cumulativamente as seguintes condições: i) devem ser relacionadas com a atividade profissional exercida, portanto necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte pagadora destes; ii) devem ser efetivamente realizadas no decurso do ano calendário correspondente ao exercício da declaração, tal como previsto no art. 6º da Lei 8.134/90; iii) devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos.*

*"A fiscalizada escriturou em Livro Caixa despesas com comissões, aluguel e vigilância, táxis, combustíveis, IPVA, doações, aquisição de material permanente, que foram consideradas pelas autuantes como desnecessárias, ou não previstas em lei ou não comprovadas, as quais acham-se listadas nas planilhas de fls. 22/45."*

No recurso, o Recorrente, especificamente, defende apenas a dedução das despesas de comissão, alegando que a sua atividade mesmo sendo de caráter público, está submetida às regras de mercado, diante do elevado número de cartórios existentes. E que se não fizer esse dispêndio fecharia as suas portas.

No mais - repito que as demais glosas, acima referidas, que constam da autuação e da decisão recorrida -, não foram objetadas seja na impugnação, seja no recurso. E deveriam ter sido, para não incorrer na regra do art. 17, do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo-fiscal, isto é, de que considerar-se-ão não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo contribuinte.

Diante, como se viu, de um trabalho fiscal minucioso, afirmando, verba por verba, a razão da glosa, não se pode acolher um pleito genérico, de que as despesas cumprem os requisitos legais. Entendo que, uma a uma, teriam que ter sido expressamente contestadas e justificadas.

Considero, assim, instaurado o litígio apenas sobre a glosa das despesas com comissões, que passo a examinar.

Embora se possa ter como um tanto subjetivo o conceito de despesa necessária relacionada com a atividade do Contribuinte e necessária à percepção do rendimento, penso que se possa, no caso, ultrapassar a subjetividade e apreciar a espécie aqui recorrida.

Os inúmeros recibos que o Recorrente trouxe aos autos, em impresso do próprio cartório, identificam quem os firmou e o respectivo CPF, mas sem endereço, sem outras qualificações, inclusive a ocupação do beneficiário, o que não me parece suficiente para aceitar a dedução.

Tenho, por outro lado, como inusitado um cartório pagar comissões a terceiros, para captação de clientela, em significativos valores mensais, totalizando no ano calendário de 1998, R\$ 84.928,39.

Não basta trazer um recibo assinado e lançado no livro caixa. A lei impõe mais do que isso, como visto. Não só que tenha relação com a atividade e ser necessária à percepção do rendimento. Também a efetividade do pagamento, nenhuma prova trazendo o contribuinte nesse sentido. Fosse um cheque, uma confirmação dos beneficiários, ou outro meio idôneo.

Seria indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à real necessidade para a percepção do rendimento do cartório, o que não consigo enxergar no presente caso.

Nego, pois, provimento, mantendo a glosa integral das despesas lançadas no livro Caixa, constante no item 02 do Auto de Infração.

### **2.C) MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO**

Por fim, resta, ainda, a questão da exigência da multa de ofício isolada, de 75%, por falta de recolhimento do IRPF, devido a título de carnê leão, com base no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96. A base de cálculo dessa multa é exatamente o montante das infrações constatadas nos itens 1 e 2 do auto de infração (vide demonstrativos de cálculos de fls. 09/10), os quais já estão penalizados com a multa de ofício, também de 75%.

Ou seja, sobre a mesma base de cálculo, o auto de infração imputa contra o Contribuinte a multa de ofício de 75% duas vezes.

Não há como cumular a aplicação de multas quando o imposto também está sendo exigido no mesmo lançamento e também está sujeito à multa de ofício.

Esse tema é, também, há muito tempo, objeto de estudos por este Colendo Conselho de Contribuintes, cabendo destacar as conclusões constantes do acórdão nº 104-



20.773, de 16.06.2005, da lavra do Conselheiro Nelson Mallmann que bem esclarecem a questão:

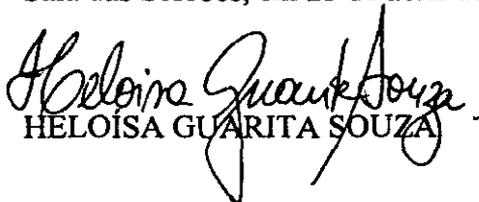
*“Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele Contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o ‘carnê-leão’ que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.*

*É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que **não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.** Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.”*

Assim, tratando-se da mesma base de cálculo, improcede a imposição da multa de ofício, exigida isoladamente, devendo ser provido o recurso nesse item.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para excluir da exigência a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007

  
HELOÍSA GUARITA SOUZA