



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

Processo nº 10480.731642/2012-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.916 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF)
Recorrente ISA MARIA DE CARVALHO ARAÚJO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA. ALIMENTAÇÃO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE. REQUISITOS.

A alimentação fornecida indistintamente a todos os funcionários é passível de dedução pelo contribuinte, desde que tal despesa seja comprovada por documentação hábil e idônea (Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 13 de abril de 2017).

DESPESAS COM SERVIÇOS JURÍDICOS. DEDUÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

Admite-se a dedução de pagamentos efetuados a advogados, desde que se comprove a efetividade dos serviços prestados e sua necessidade à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora.

Cópias de cheques e comprovantes de compensação não têm o condão de provar a natureza dos serviços prestados e sua relevância para a atividade desenvolvida pela contribuinte, motivo pelo qual mantém-se a glosa.

DESPESAS COM LOCAÇÃO DE IMÓVEIS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO.

Uma vez que o contrato de aluguel foi firmado com empresa da qual a contribuinte é sócia, reputo insuficientes os recibos acostados aos autos como prova do efetivo pagamento.

SERVIÇO DE DISTRIBUIÇÃO DE TÍTULOS (SDT). ART. 7º, LEI Nº 9.492/97. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.492/97 prevê que, havendo mais de um tabelionato na localidade, é obrigatória a prévia distribuição dos títulos e documentos de dívida destinados a protesto, que poderá ser feita por serviço instalado e mantido pelos próprios tabelionatos.

A dedução das despesas com o referido serviço, contudo, não pode ser admitida quando este é instituído com fins lucrativos, sob a forma de Sociedade Limitada, uma vez que há clara extrapolação da finalidade de mera distribuição prevista na legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

Desde o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, as hipóteses de incidência das multas isolada e de ofício passaram a ser distintas, razão pelo qual sua cumulação não implica *bis in idem*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores vinculados a despesas com alimentação. Vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto e Virgílio Cansino Gil, que deram provimento parcial em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Marcelo de Sousa Sáteles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ronnie Soares Anderson (Presidente) e Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado).

Ausentes os Conselheiros Andréa de Moraes Chieregatto e Rorildo Barbosa Correia.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ISA MARIA DE CARVALHO ARAÚJO contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que *acolheu parcialmente* a impugnação apresentada, para manter a cobrança tributária por dedução indevida de despesas (manutenção e conservação de imóveis; material de escritório; programa de alimentação do trabalhador; aluguéis diversos; serviços prestados por pessoa física e jurídica; alimentação; bancárias; material para manutenção de computadores; limpeza e conservação; outras despesas; correios e telégrafos e taxas, custas e emolumentos) de livro-caixa no montante de R\$ 540.177,97 (quinhentos e quarenta mil, cento e setenta e sete reais e noventa e sete centavos).

Reproduzo fragmentos do acórdão de fls. 1655/1668, a fim de demonstrar, em linhas gerais, os pontos nodais da querela:

*A **impugnação é parcial** preenche as exigências de admissibilidade contidas nos artigos 15 e 16, do Decreto acima citado, razão pela qual dela se toma conhecimento.*

De forma expressa, a contribuinte concorda com a glosa de dedução de despesas escrituradas no Livro Caixa, no total de R\$34.713,96 cuja natureza e valor já foram individualizados no Relatório deste Voto [despesas bancárias com juros, tarifas bancárias e taxa de carregamento; despesas com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte pagadora, cuja vida útil não ultrapassa o período de um ano; despesas cujo documento apresentado não consta o nome do contribuinte] (...).

(...)

[P]assa-se a análise dos argumentos de defesa e documentação apresentada pela contribuinte para fins de afastar a autuação.

*- **Despesas comprovadas através de cupons fiscais e notas fiscais de balcão que não identificam o adquirente dos bens. Valor glosado: R\$10.852,07***

Segundo relato fiscal, fls. 1158, dos autos, foi glosada dedução de despesas escrituradas no Livro Caixa no valor de R\$10.852,07, porque os documentos apresentados para comprovar a sua realização foram notas fiscais de balcão que não identificam o adquirente dos bens, e notas de entrega sem qualquer valor fiscal e porque não consta dos extratos bancários apresentados pela contribuinte saques nos valores contidos naqueles documentos.

(...)

A autoridade lançadora afirma que foram apresentados extratos bancários para comprovar a realização da despesa.

Porém, mesmo que constasse daqueles documentos, saques feitos nos valores e datas correspondentes às despesas declaradas, a dedução não poderia ser aceita, porque os cupons e notas fiscais de balcão não identificaram o adquirente dos bens.

*- **Despesas com alimentação de funcionários do 2º Cartório de Protestos. Valor Glosado: R\$85.485,90***

De acordo com o relato fiscal, fls. 1569, do TVF, a glosa da dedução ocorreu porque a previsão legal para dedução de despesas com alimentação fornecida indistintamente a todos os funcionários é específica para as pessoas jurídicas, como previsto no parágrafo 1º do artigo 13, da Lei nº 9.249, de 1995, não se estendendo às pessoas físicas que escrituram Livro Caixa.

(...)

Fica mantido o lançamento por falta de previsão legal que autorize a pessoa física que escreve Livro Caixa se beneficiar junto à legislação tributária, de dedução do valor gasto com alimentação de trabalhador da base de cálculo do imposto devido, sendo seu fornecimento uma mera liberalidade do empregador.

- Despesas com a realização de exames médicos de funcionários, prestados pela empresa AST Consultoria. Valor Glosado: R\$3.187,00.

De acordo com o TVF, a dedução foi glosada porque não restou provado que os exames médicos foram efetivamente realizados, uma vez que não foram apresentados cópia de pareceres médicos e exames clínicos discriminando os funcionários do Cartório que se submeteram aos exames.

(...)

Referidos documentos juntamente com as notas fiscais e recibos de fls. 1629 a 1632 bastam à comprovação da realização da despesa, devendo, pois, ser restabelecida a dedução no valor de R\$3.187,00.

Esclareça-se que nesta data, em consulta à GFIP entregue pela contribuinte no ano calendário de 2009, consta daquele documento o nome de todos os empregados examinados.

- Despesas não necessárias à manutenção da fonte produtora e nem à percepção das receitas. Valor glosado: R\$8.240,00.

De acordo com o TVF, as despesas consideradas desnecessárias à manutenção da fonte produtora e que totalizaram R\$8.240,00 foram realizadas com aquisição de medicamentos; em lojas de departamento; com pagamento de honorários de advogado e pagamento de cartão de crédito.

O contribuinte de forma expressa concordou com a glosa de dedução do valor de R\$90,00 (noventa reais) [despesa com taxa de cartão de crédito], que conforme relatado se constitui em matéria não impugnada.

Para desconstituir a dedução do valor de R\$8.150,00, alega que este total foi gasto com pagamento de honorários advocatícios necessários à defesa judicial em processo envolvendo a contribuinte e a Prefeitura Municipal de Recife, tendo como objeto matéria tributária – pagamento de ISS onde foi representada por advogado tendo pago por este serviço à empresa Ivo Barbosa Advogados Associados o valor acima.

Para comprovar o pagamento junta nos autos às fls. 846, cópia do cheque no 003977 no valor de R\$3.150,00. Referido documento, por si só, não demonstra que a despesa fora realizada e que o pagamento feito, de fato, refere-se a remuneração por serviços jurídicos prestados.

O que poderia ter sido juntado aos autos para comprovar a realização da despesa, seria a prova de que o cheque fora compensado e o valor entrado na conta da pessoa a quem fora feito o pagamento juntamente com a cópia do contrato de prestação de serviços e peças da alegada ação judicial aforada.

Portanto, fica mantida a glosa da dedução do valor de R\$3.150,00 por insubsistência da prova de pagamento apresentada e, quanto ao valor de R\$5.000,00, porque não se juntou aos autos documentos de prova do alegado pagamento.

- Despesas com aluguel de imóvel cujos documentos de prova apresentados não são hábeis ou idôneos a comprovarem o efetivo pagamento da despesa. Valor glosado: R\$120.000,00

Como firmado no TVF, a glosa da dedução ocorreu por falta de comprovação do efetivo pagamento da despesa escriturada no Livro Caixa como pagamento de aluguel.

(...)

Considerando a situação de fato constatada na locação, onde a contribuinte é sócia da empresa que locou o imóvel e teria recebido o valor corresponde ao aluguel e o princípio contábil da Entidade, em que o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o de seus sócios, a autoridade lançadora entendeu de fundamental importância que a impugnante comprovasse o efetivo pagamento do valor do aluguel, mediante apresentação de cópias de cheques nominais, guias de depósitos bancários, ordens de pagamento, transferências bancárias ou extratos bancários sem que, contudo, fosse apresentado durante o procedimento fiscal qualquer documento neste sentido.

(...)

Assim, uma vez intimada a contribuinte a comprovar o pagamento dos aluguéis escriturados em seu Livro Caixa e não tendo apresentado junto à fiscalização e em sede de impugnação qualquer documento que de forma inconteste comprovasse que fora seu o ônus do pagamento.

Esclareça-se que o fato da empresa proprietária do imóvel ter escriturado regularmente a locação bem como os valores recebidos cumpriu ela com sua obrigação legal perante a legislação contábil e estes registros fazem provar a seu favor e não para terceiros, no caso, comprovar efetivo pagamento de aluguel por parte da impugnante.

Ressalta-se que recibos, por si só, não bastam à comprovação de efetivo pagamento, servindo de prova entre as partes e não para demonstrar que o contribuinte teve o ônus do desembolso do valor neles consignados.

(...)

Registra-se também que provar a realização da despesa com o efetivo pagamento significa demonstrar com meios que não deixem quaisquer dúvidas de que a despesa ocorreu e que o ônus foi suportado pela contribuinte, o que não ficou demonstrado neste processo.

Ausente esta prova inconteste, deve o notificado arcar com sua consequência, que é o não cabimento do benefício da dedução pleiteada.

Por todo o exposto, fica mantida a glosa da dedução.

Despesas pagas ao SDT – Serviço de Distribuição de Títulos, cujo valor supera ao valor necessário. Valor glosado: R\$726.427,33.

Nos termos do TVF, a glosa ocorreu porque a contribuinte declarou como dedução despesas que não são do Cartório do 2o

ofício, mas, sim, da empresa SDT – Serviços de Distribuição de Títulos.

Referida empresa tem como sócios proprietários a própria atuada, seu filho Daniel de Carvalho Araújo e a Sra. Fernanda Dornellas Câmara Paes, que é titular do outro Cartório de Protestos da cidade de Recife e seu filho Roberto Dornelas Câmara Paes

Para se defender do lançamento, a impugnante afirma que a despesa se refere ao valor cobrado pelo Serviço de Distribuição e se enquadra no conceito de despesas usual e normal ao tipo de operação desenvolvida pela impugnante.

Conforme consta do TVF – fls. 1573 e 1574, o objeto social da empresa SDT Serviço de Distribuição de Títulos Ltda., é “ a exploração dos serviços de distribuição de títulos para protestos, serviço de informação para proteção ao crédito e serviços de processamento de dados ”.

O valor das despesas comprovadamente realizadas pelo Cartório relativamente à distribuição de títulos, que importou em R\$399.970,88 já foi considerada pela autoridade lançadora não tendo a contribuinte juntado aos autos nenhuma outra prova de despesa realizada exclusivamente com a distribuição de títulos para protestos junto à empresa SDT Serviços de Distribuição ficando, pois, mantida a glosa da dedução no valor de R\$ R\$726.427,33.

[Por fim], [a]lega a defesa a aplicação de multa em duplicidade, vez que sobre a mesma base de cálculo aplicou-se multas nos percentuais de 75% e 50%.

Equívoca-se a contribuinte em sua assertiva porque as multas aplicadas encontram previsão em lei vigente, cujos dispositivos abaixo se transcreve, sendo sua aplicação cabível no presente caso, a uma porque apurou-se falta de recolhimento de tributo à vista de dedução indevida da base de cálculo de imposto, razão de que determinou a multa de ofício no percentual de 75% e, a duas, porque deixou de recolher tributo devido em função de recebimento de rendimento por intermédio de pessoa física, cujo recolhimento se faz via carnê- leão sujeitando o contribuinte omissa à multa de 50% sobre o valor do imposto apurado.

(...)

Posto isso, voto pela procedência em parte da impugnação e manutenção de parte do imposto lançado, que permanece em R\$271.048,04 a ser cobrado acrescido de multa de ofício e multa isolada, esclarecendo que fica ao cargo da Delegacia de origem a imediata cobrança do imposto devido sobre a matéria não impugnada.

Intimada do acórdão, a recorrente apresentou, em 17/10/2014, recurso voluntário (fls. 1687/1709), cujas razões declinadas podem ser assim sintetizadas:

i) despesas com alimentação de funcionários do 2º Cartório de Protestos: alega que o pagamento de alimentação aos trabalhadores deve ser interpretado como um

acréscimo mensal em suas respectivas rendas, com determina a Lei nº 6.321/76, devendo ser enquadrado como "remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício";

ii)despesas (não) necessárias à manutenção da fonte pagadora nem à percepção das receitas (honorários advocatícios): afirma se tratar de despesa normal e usual para o desenvolvimento de sua atividade, ao argumento de ter contratado escritório especializado em direito tributário para promover ação judicial para evitar o pagamento de ISS exigido pela prefeitura municipal do Recife;

iii)despesas com aluguel de imóveis cujos documentos apresentados (não) são hábeis para comprovar o efetivo pagamento: aduz não ser possível aventar a ocorrência de planejamento, evasão ou economia irregular de tributo, uma vez que a pessoa jurídica proprietária do imóvel tem outros sócios quotistas, que não seriam favorecidos com o procedimento. Acrescenta que o Cartório não dispõe de imóvel próprio, motivo pelo qual necessita da locação, e que não há qualquer dispositivo que vede a cessão de imóvel através da locação, nos moldes da operação ora em discussão. Por fim, diz que a comprovação do pagamento foi feita através da apresentação das cópias dos recibos de pagamentos e da "Razão Contábil da Conta nº 3.1.05.01.18 - Aluguéis diversos", extraídos da escrituração comercial da empresa proprietária de imóveis;

iv)despesas pagas ao SDT - Serviço de Distribuição de Títulos: esclarece que os titulares dos dois Cartórios de Protestos existentes no Recife criaram a dita pessoa jurídica, com estrutura de pessoal e material segregada dos dois cartórios, para realizar o serviço remunerado, conforme disposição do art. 11 da Lei nº 8.935/94. Pugna se tratar de despesa usual e normal ao tipo de operação cartorária desenvolvida, motivo pelo deve ser reconhecida sua dedutibilidade;

v)multa de ofício e multa isolada: defende a recorrente a impossibilidade de se cobrar, concomitante, as multas de ofício e isolada, por incidirem sobre um mesmo fato.

Registro que, em que pese ter a DRJ mantido a glosa de “despesas comprovadas através de cupons fiscais e notas fiscais de balcão que não identificam o adquirente dos bens”, a ora recorrente não insurgiu contra a cobrança, o que significa não ter sido a matéria devolvida a esta instância revisora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Conheço do recurso, presentes os pressupostos de admissibilidade.

Diante da ausência de qualquer questão preliminar, passo à análise do mérito.

MÉRITO

I – Das despesas com alimentação de funcionários do cartório

Conforme relatado, a DRJ optou pela manutenção da glosa sob a justificativa de que apenas Pessoa Jurídica aderente ao PAT pode proceder à dedução das despesas com

alimentação dos funcionários. Há de se ter em vista, contudo, que na Solução de Divergência nº 17, de 14/03/2017, foi reconhecida a possibilidade de se deduzir as despesas com alimentação dos funcionários. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

EMENTA: DESPESAS DEDUTÍVEIS. ALIMENTAÇÃO E PLANO DE SAÚDE FORNECIDOS VOLUNTARIAMENTE. DESPESAS DEDUTÍVEIS. ALIMENTAÇÃO E PLANO DE SAÚDE FORNECIDOS EM RAZÃO DE OBRIGATORIEDADE LEGAL OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Constituem despesas dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, a alimentação e o plano de saúde fornecidos indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988, art. 11; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 104 (sublinhas deste voto).

A dedutibilidade de despesas com alimentação dos funcionários foi reconhecida, também, pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 13 de abril de 2017:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no e-Processo nº 11080.728353/2013-74, declara:

Art. 1º Constituem despesas dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, a alimentação e o plano de saúde fornecidos indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

Art. 2º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes (sublinhas deste voto).

No caso em questão, por se tratar de ato declaratório, cujo objetivo é a uniformização interpretativa, seus efeitos são retroativos, como prescreve art. 106, I, CTN. Peço licença para transcrever, no que importa, excertos extraídos de parecer da COSIT de nº 5, datado de 25 de maio de 1994, sobre a temática:

(...) 11. Indubitavelmente, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo possuem em comum, essencialmente, a característica de serem, ambos, instrumentos através dos quais se veicula a interpretação adotada pela Secretária da Receita Federal no tocante a matéria atinente aos tributos por ela administrados.

12. Por serem de caráter interpretativo, reportam-se a normas integrantes da legislação tributária a eles preexistentes, limitando-se a explicitar-lhes o sentido e a fixar, em relação a elas, o entendimento da administração tributária.

13. Muito embora se incluam entre os atos normativos, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo não possuem, todavia, natureza de ato constitutivo, uma vez que não se revestem do poder de criar, modificar ou extinguir relações jurídico-tributárias, em razão, precisamente, de seu caráter meramente interpretativo.

14. Como se sabe, os atos constitutivos produzem efeitos "ex nunc", daí por que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66) estatui, em seu art. 105, que "A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes....", numa reafirmação do princípio de que a regra, no tocante a atos de natureza constitutiva, é a irretroatividade. O mesmo Código, entretanto, em seu art. 106, inciso I, contém norma excepcionante a esse respeito, por força da qual a lei, quando expressamente interpretativa, deve aplicar-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso.

15. A hipótese de retroatividade contemplada pelo art. 106, I, do CTN, como se evidencia, é calcada, exatamente, na circunstância de que o ato interpretativo, ainda que a nível de lei - que é o ato constitutivo por excelência -, há que, face ao objetivo a que visa atingir, necessariamente reportar-se, em termos de aplicação, à data em que o ato interpretado começou a produzir efeitos, sendo, portanto, sua eficácia, "ex-tunc".

16. Por não se caracterizarem, pois, como atos constitutivos, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo, por via de consequência, possuem natureza declaratória - não sendo demasiado lembrar que é da essência dos atos declaratórios a produção de efeitos retroativos -, salientando-se, por oportuno, que sua normatividade, por tal razão, tem por fundamento não o poder de criar norma, que não possuem, mas, sim, o poder vinculante do entendimento interpretativo neles expresso, o qual, aliás, é próprio dos atos praticados pela autoridade administrativa no uso de suas atribuições legais.

17. À vista do exposto, resulta, em síntese, que:

a) o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo não possuem natureza constitutiva;

(...)

c) por possuírem natureza declaratória, sua eficácia retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos;

d) sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e aos sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciam. À consideração superior (sublinhas deste voto).

Assim, comprovada a insubsistência do fundamento da autuação, **deve ser a glosa afastada.**

II – Das despesas com a contratação de escritório de advocacia

Compulsados os autos, verifica-se que o único documento apresentado para comprovar a indigitada despesa com honorários advocatícios foi um cheque, no valor de R\$3.150,00 (três mil cento e cinquenta reais), emitido em favor de IVO BARBOZA ADV. ASSOCIADOS – “vide” fl. 846 – e uma nota fiscal, na qual consta a recorrente como cliente, que descreve o serviço prestado de forma genérica: “honorários advocatícios relativos à defesa de auto de infração”, emitida em 29/05/2009, no valor de R\$5.000,00 (cinco mil reais) – “vide” fl. 1374 e 1375.

Apenas em grau recursal a recorrente anexa extrato bancário apto a comprovar a compensação do aludido cheque (f. 1706), bem como apresenta cheque, no valor de R\$5.000,00 (cinco mil reais), emitido pelo CARTÓRIO DE PROTESTOS a IVO BARBOZA (fl. 1703) e faz prova de sua respectiva compensação (fl. 1704).

Para além de trazer novas provas apenas em sede recursal, nota-se que o cheque a maior montante foi emitido apenas em favor de pessoa física, ao passo que o de menor valor foi emitido em favor da sociedade de advogados. Some-se a isso o fato de inexistir qualquer documento capaz de comprovar ter a referida sociedade de advogados prestado serviços que, efetivamente, tinham relação com a atividade desenvolvida pela recorrente. Assim, quando da apresentação de sua impugnação, deveria ter a recorrente carreado aos autos cópia do contrato celebrado, bem como das peças protocolizadas e do andamento processual da suposta demanda ajuizada em defesa dos interesses do cartório. **Mantida a glosa, pois.**

III – Das despesas com a locação de imóvel

Em razão de a recorrente ser sócia da empresa proprietária do imóvel locado exigiu a autoridade fiscalizadora a comprovação do efetivo pagamento a título de aluguéis. A recorrente, contudo, afirma que o pagamento foi feito em espécie, uma vez que grande parte de seus rendimentos é auferido sob essa forma.

Compulsada a documentação acostada, entendo que os 12 (doze) recibos no valor de R\$10.000,00 (dez mil reais) – “vide” f. 1216, 1248, 1284, 1318, 1348, 1373, a título exemplificativo, não são hábeis a comprovar o pagamento. Mencionados recibos, apresentados em duplicidade e à exaustão, são a única prova apresentada pela recorrente para pugnar a dedutibilidade.

Friso que, apesar de constar no relatório do acórdão da DRJ – “vide” f. 1660 – na impugnação – “vide” f. 1621 – e nas razões recursais “vide” f. 1694 – menção à apresentação da “cópia da razão contábil da conta nº 3.1.05.01.18 – Aluguéis diversos, extraídos da escrituração comercial da empresa proprietária do imóvel” (f. 1621), a SILVA ARAÚJO – PART. INCORP. E PREST. DE SERVIÇO LTDA., compulsada toda extensa – e repetitiva – documentação carreada, o documento *sequer* foi juntado. Por esses motivos, **mantenho a glosa.**

IV –Das despesas com o Serviço de Distribuição de Títulos (SDT)

Conforme esclareceu a recorrente, o art. 11 da Lei nº 8.935/94 determinou que, no caso de existir mais de um tabelião de protesto na mesma localidade, deveria ser feita a prévia distribuição de títulos. Anos mais tarde, foi editada a Lei nº 9.492/97, que, além de reiterar a imprescindibilidade de distribuição prévia de títulos, determinou fosse criado um serviço instalado e mantido pelos próprios tabelionatos. Confira-se:

Art. 7º Os títulos e documentos de dívida destinados a protesto somente estarão sujeitos a prévia distribuição obrigatória nas localidades onde houver mais de um Tabelionato de Protesto de Títulos.

Parágrafo único. Onde houver mais de um Tabelionato de Protesto de Títulos, a distribuição será feita por um Serviço instalado e mantido pelos próprios Tabelionatos, salvo se já existir Ofício Distribuidor organizado antes da promulgação desta Lei. (sublinhas deste voto)

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, acostado às fl. 1573,

[n]o Recife não existia Ofício Distribuidor organizado antes da promulgação da Lei nº 9.492/97, o que significa que deveria haver serviço de distribuição instalado e mantido pelos próprios tabelionatos. O Provimento nº 001/2002 da Corregedoria Geral de Justiça do Estado de Pernambuco limitou-se, unicamente, a fazer valer as disposições contidas nas leis e criou o Serviço de Distribuição de Títulos e Outros Documentos de Dívida (SDT), mantido pelos Ofícios de Protestos do Recife.

Ocorre que, em 2001, a recorrente e a outra titular de Cartório de Protesto, FERNANDA DORNELAS CÂMARA PAES, em conjunto com seus respectivos filhos, DANIEL DE CARVALHO ARAÚJO e ROBERTO DORNELAS CÂMARA PAES, constituíram a empresa SDT – Serviço de Distribuição de Títulos LTDA. Do instrumento particular de constituição de sociedade limitada – “vide” fls. 951/961, extrai-se o seguinte:

Cláusula quarta – A sociedade será gerida e administrada bem como representada ativa e passivamente, em juízo ou fora dele, conjunta ou separadamente, por ROBERTO DORNELAS CÂMARA PAES e DANIEL DE CARVALHO ARAÚJO, acima qualificados, aos quais sob denominação genérica de Gerente, compete a prática dos atos de gerência e administração da sociedade. (...)

Cláusula quinta – Todos os sócios poderão receber pró-labore mensal por deliberação do Conselho Fiscal à efetiva prestação de serviços à sociedade (...).

Cláusula sexta – (...)

Parágrafo terceiro – Os lucros ou prejuízos porventura verificados em cada exercício social (...), serão partilhados entre

***os sócios**, na exata proporção de suas cotas ou participações no capital social.*

Ao arrepio da legislação de regência, que prevê a criação do SDT, mantido pelos ofícios, a fim de proceder à mera distribuição títulos e documentos de dívida destinados a protesto, a recorrente e outra titular de cartório, em conjunto com a respectiva prole, forma uma sociedade limitada, com fins lucrativos, para proceder à distribuição de títulos.

Calha mencionar que o Termo de Verificação Fiscal traz cálculo que demonstra como a mencionada pessoa jurídica parece ter sido concebida também para minorar o imposto de renda recolhido pela recorrente, sócia da aludida sociedade limitada – “vide” f. 1575. Registro ainda que não datem qualquer força probante o "Demonstrativo de Parcelas Efetivamente Pagas ao SDT", eis que apócrifo, não datado e unilateralmente constituído – “vide” f. 467/468.

Em razão de a despesa não poder ser rotulada usual e normal, relacionada ao exercício da atividade cartorária, **mantenho a glosa**.

V –Da (im)possibilidade da aplicação concomitante das multas isolada e de ofício

Por motivo da edição da Súmula nº 105 do CARF - que trata do IRPJ, mas pode ser aplicada "mutatis mutandis" ao caso em espeque -, não se discute que, para fatos ocorridos até 2006, é vedada a cumulação das multas. Todavia, quanto aos fatos posteriores a 2007, a controvérsia parece estar longe de restar pacificada.

Não se desconhece que o col. Superior Tribunal de Justiça vem sinalizando para a impossibilidade de concomitância das multas – é o que se extrai, por exemplo, do julgamento do REsp 1.496.354/PR, no qual, por aplicação do princípio da consunção, afirmou-se que “(...) a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.”

Com a devida vênia, não me convenço dos argumentos declinados por aqueles que entendem pela impossibilidade de aplicação concomitante das sanções. Isso porque me parece que o legislador, ao alterar o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, deixou claro serem as multas independentes e cobradas em hipóteses distintas. Nesse sentido, acertada a conclusão de que a norma não precisaria prever expressamente a possibilidade de aplicação cumulativa das multas, uma vez que essa decorreria da própria redação do dispositivo.

Para que a aplicação cumulativa fosse afastada, haveria de existir uma previsão expressa excetuando-a, uma vez que o inc. VI do art. 97 do CTN determina que apenas a lei pode estabelecer “as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de *dispensa ou redução de penalidades*”.

Por fim, não coaduno com o entendimento de que a aplicação cumulativa configuraria verdadeiro *bis in idem*. Como frisado alhures, as multas incidem sobre situações distintas (enquanto a multa isolada pune o descumprimento da obrigação de recolher as antecipações mensais a título de carnê-leão, a multa de ofício é aplicada quando apurada diferença no recolhimento de tributo ao final do ano-calendário). Desta feita, tendo em vista que os fatos que originam as sanções são diferentes, tanto do ponto de vista temporal, quanto do ponto de vista quantitativo, não vislumbro estar sendo o contribuinte duplamente penalizado por uma mesma conduta.

Na esteira daqueles que defendem a cobrança cumulativa, a dispensa da cobrança da multa isolada faz com que os contribuintes que não cumpriram com suas obrigações sejam equiparados àqueles que o fizeram, em claro descumprimento do princípio da isonomia. Como bem lançado em acórdão de nº 9101002.947, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho,

[c]onsumar-se-á situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Fundada nessas razões, **mantenho** a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso para afastar a glosa das despesas com alimentação dos funcionários do cartório.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira