



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.720873/2015-21
ACÓRDÃO	2002-009.580 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIVANDA CARMELO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS A TÍTULO DE LIVRO CAIXA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. MANUTENÇÃO.

O titular de serviços notariais e de registro pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as seguintes despesas escrituradas em livro-caixa e devidamente comprovadas: 1 – a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários; 2 - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais; e 3 - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

Restando comprovado que as despesas declaradas não foram efetivamente realizadas, correta a glosa efetuada pela autoridade lançadora.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 147.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral), Marcelo de Sousa Sateles(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, decorrente da glosa de despesas com instrução, despesas com livro-caixa e multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, em relação ao exercício 2013.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 479/494), extrai-se:

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Glosa do valor de R\$ 3.091,35, relativa às despesas com instrução da Contribuinte, por falta de comprovação, haja vista que os documentos apresentados comprovam despesas realizadas somente com o dependente Gustavo Barbosa Carmelo.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA

Correspondente às despesas declaradas como pagas à pessoa jurídica P & P Serviços de Preparação de Documentos Ltda, sendo que após minuciosa análise dos documentos e fatos atinentes ao caso, a autoridade lançadora chegou às seguintes conclusões:

“1) Que foi engendrado um esquema para que grande parte dos rendimentos provenientes do Cartório do 1º Ofício da Comarca de São Cristóvão escapasse da tributação na pessoa física, ao mesmo tempo em que fossem majoritariamente distribuídos aos sócios da P&P Serviços de Preparação de Documentos Ltda – ME, os quais são filhos da titular do cartório, senhora Rivanda Carmelo.

2) Que tal simulação mostrou-se particularmente gritante no primeiro semestre de 2012, quando a P&P não tinha sequer um funcionário nos primeiros quatro meses, e apenas um empregado nos dois meses restantes, recebendo este apenas um salário mínimo mensal (R\$ 622,00), sendo que a despesa semestral do cartório com a empresa foi de R\$ 343.344,00 (6 x R\$ 57.224,00), representando 63% do seu rendimento bruto, que somou R\$ 546.519,18, conforme os registros no Livro Caixa, embora não tenha restado efetivamente comprovado, mediante documentos bancários, que tais pagamentos tenham se concretizado. Observe-se que no lançamento nº 264 do Livro Caixa, de 29/05/2015, consta que Jéssica Santana Cruz, então única funcionária da P&P, teria tido o seu salário pago diretamente pelo cartório. Embora tal despesa tenha sido inicialmente glosada, posteriormente foi aproveitada, estando inserida nos R\$ 788,38 que reduziram as glosas relativas ao mês de maio/2012 da P&P.

3) Que no segundo semestre do ano de 2012, houve um evidente superfaturamento nos serviços prestados pela P&P ao cartório, haja vista que o valor cobrado pelos serviços correspondeu a cerca de seis vezes o custo das despesas de pessoal da empresa. Se tal prática fosse legítima, não só os titulares de cartórios, mas todos os profissionais liberais do Brasil poderiam escapar da tributação na pessoa física: bastaria que fossem abertas empresas tendo cônjuges, pais e filhos como sócios, e transferir funcionários para tais empresas,

as quais poderiam cobrar valores exorbitantes pelos serviços prestados, de acordo com o combinado e fosse conveniente para todos, até que as despesas do Livro Caixa atingissem o valor dos rendimentos tributáveis.

4) Que tanto as despesas com serviços não comprovados da P&P e/ou cujos pagamentos não se comprovaram de maneira efetiva, bem como aquelas que foram superfaturadas, não podem ser consideradas como necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora.”

Foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150% sobre o imposto devido decorrente de tais glosas, por se entender que houve evidente prática de simulação para dedução de despesas a título de Livro Caixa com a pessoa jurídica P & P, estando configurada situação que se enquadra dentre aquelas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA ISOLADA NO PERCENTUAL DE 50% SOBRE IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO NÃO RECOLHIDO

A Contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) sobre os valores abaixo discriminados, razão pela qual sobre tais quantias cabe a aplicação da multa isolada no percentual de 50%, prevista na legislação em vigor.

Após a impugnação foi proferido Acórdão nº 03-70.190 - 6ª TURMA da DRJ em Brasília/DF de e-fls. 1.180/1.200, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformada com referida decisão, a contribuinte apresentou recurso (e-fls. 1.206/1.228), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

- a) desrespeito ao princípio da legalidade – não observância dos atos normativos emanados do Conselho Nacional de Justiça;
- b) desrespeito ao princípio da moralidade pública, “resumido pela condição de ‘administração honesta e boa fé’, pois caberia à autoridade lançadora não considerar o cartório como profissional liberal, e assim o fazendo, demonstrou falta de conhecimento sobre a referida instituição ou uma conduta reprovável quanto à moralidade pública;
- c) prática de conduta funcional imprópria, caracterizada pelo interesse da autoridade lançadora em autuar o cartório, sem que houvesse observância das normas citadas no Requerimento de fls. 507 a 509, tampouco resposta às solicitações contidas naquele documento;
- d) do desrespeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, haja vista que se forem glosadas todas as despesas dedutíveis relativas ao cartório, o crédito tributário lançado representar 79,81% da receita bruta daquela instituição, montante “totalmente desproporcional e impossível a qualquer atividade econômica minimamente lícita”.

(...)

- a) que foram fiscalizadas as demonstrações contábeis da P & P Serviço de Preparação de Documentos Ltda – ME e foi constatada a sua regularidade e legalidade;
- b) que o Relatório Fiscal ressalta fatores externos e alheios ao procedimento fiscal, tais como parentesco, distância da empresa, mobiliário, nada que comprove qualquer ilicitude, mas apenas uma opinião pessoal do auditor, sem qualquer respaldo jurídico-contábil;
- c) que diligenciando in loco na sede da P & P Serviço de Preparação de Documentos Ltda – ME, constatou sua existência e efetiva prestação dos serviços ao Cartório do 1º Ofício de São Cristóvão/SE;
- d) que embora tendo conhecimento do requerimento de 30/03/2015, o fiscal afirmou ao contribuinte, no seu Cartório, que não iria responder, mesmo sabendo ser matéria prejudicial ao encerramento da fiscalização (art. 29, art. 38, § 1º e art. 50, incisos I, II, VII e § 1º da Lei nº 9.748/99);
- e) que a glosa de R\$ 609.957,00, na realidade, são despesas comprovadas e necessárias, conforme norma emanada do CNJ;
- f) que a glosa de R\$ 32.056,69 já foi objeto de tributação, conforme se verifica o balanço do cartório, em anexo;
- g) que cotejando os elementos contábeis do cartório e o próprio banco de dados da Receita Federal restará comprovado o efetivo pagamento de despesas no aporte de R\$ 897.409,05;
- h) que não existe no ordenamento jurídico brasileiro proibição para contratação de empresas terceirizadas, muito menos regulamentação, parâmetros e critérios para sua contratação, nos moldes pretendidos pelo auditor atuante, que, assim, agiu de lege ferenda;
- i) que a empresa contratada pelo contribuinte é optante do simples, assegurando, desse modo, tratamento tributário favorecido e diferenciado nos termos da Lei Complementar nº 123/2006;
- j) que a aplicação da multa proporcional e isolada só faria algum sentido se não existisse norma impositiva baixada pelo CNJ, à qual os cartórios são submetidos;
- k) não se constatou dolo por parte do contribuinte, ao contrário, sendo uma atividade adstrita ao CNJ, sua atividade está regulamentada e seu cumprimento é cogente;
- l) que não há, na legislação que rege a matéria, definição de um percentual que seja aplicado sobre a receita dos cartórios, sendo, portanto, razoável a estes seguir alguns critérios, para que as despesas sejam consideradas dedutíveis, a exemplo de: existência da empresa que tem os seus impostos recolhidos, que as despesas tenham sido pagas, escrituradas em livro caixa e que tenham sido realizadas como determinam os critérios definidos pelo CNJ

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Cumpra assinalar, inicialmente, que a Contribuinte não questionou a dedução indevida das despesas com instrução, mas somente a aplicação da penalidade. Trata-se, portanto, de matéria não impugnada, nos termos do art. 58 do Decreto nº 7.574, de 2011.

DO MÉRITO

Da dedução de despesas de livro caixa

A glosa foi realizada em face das despesas pagas a pessoa jurídica P & P Serviços de Preparação de Documentos Ltda, sendo que após análise dos documentos e fatos atinentes ao caso, a autoridade lançadora chegou às seguintes conclusões:

- 1) Que foi engendrado um esquema para que grande parte dos rendimentos provenientes do Cartório do 1º Ofício da Comarca de São Cristóvão escapasse da tributação na pessoa física, ao mesmo tempo em que fossem majoritariamente distribuídos aos sócios da P&P Serviços de Preparação de Documentos Ltda – ME, os quais são filhos da titular do cartório, senhora Rivanda Carmelo.
- 2) Que tal simulação mostrou-se particularmente gritante no primeiro semestre de 2012, quando a P&P não tinha sequer um funcionário nos primeiros quatro meses, e apenas um empregado nos dois meses restantes, recebendo este apenas um salário mínimo mensal (R\$ 622,00), sendo que a despesa semestral do cartório com a empresa foi de R\$ 343.344,00 (6 x R\$ 57.224,00), representando 63% do seu rendimento bruto, que somou R\$ 546.519,18, conforme os registros no Livro Caixa, embora não tenha restado efetivamente comprovado, mediante documentos bancários, que tais pagamentos tenham se concretizado. Observe-se que no lançamento nº 264 do Livro Caixa, de 29/05/2015, consta que Jéssica Santana Cruz, então única funcionária da P&P, teria tido o seu salário pago diretamente pelo cartório. Embora tal despesa tenha sido inicialmente glosada, posteriormente foi aproveitada, estando inserida nos R\$ 788,38 que reduziram as glosas relativas ao mês de maio/2012 da P&P.
- 3) Que no segundo semestre do ano de 2012, houve um evidente superfaturamento nos serviços prestados pela P&P ao cartório, haja vista que o

valor cobrado pelos serviços correspondeu a cerca de seis vezes o custo das despesas de pessoal da empresa. Se tal prática fosse legítima, não só os titulares de cartórios, mas todos os profissionais liberais do Brasil poderiam escapar da tributação na pessoa física: bastaria que fossem abertas empresas tendo cônjuges, pais e filhos como sócios, e transferir funcionários para tais empresas, as quais poderiam cobrar valores exorbitantes pelos serviços prestados, de acordo com o combinado e fosse conveniente para todos, até que as despesas do Livro Caixa atingissem o valor dos rendimentos tributáveis.

4) Que tanto as despesas com serviços não comprovados da P&P e/ou cujos pagamentos não se comprovaram de maneira efetiva, bem como aquelas que foram superfaturadas, não podem ser consideradas como necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora

A contribuinte, por sua vez, alega que *“foram fiscalizadas as demonstrações contábeis da P & P Serviço de Preparação de Documentos Ltda – ME e foi constatada a sua regularidade e legalidade”*.

Do mesmo modo, aduz que não a óbice a contratação de pessoa jurídica que tenha como sócios os filhos da autuada, bem como a existência de fato da empresa e que não existe percentual limite para dedução.

Pois bem!

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão das deduções de despesas escrituradas em livro caixa, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

O Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 – vigente a época) é claro ao delimitar os contribuintes que podem valer-se da escrituração do livro caixa, bem como as despesas passíveis de dedução:

Despesas Escrituradas no Livro Caixa

Art. 75. 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

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.

(...)

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

(...)

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

No mesmo sentido, dispõe o artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, com redação dada pela Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

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:

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;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

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.

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, a escrituração em livro caixa é própria e taxativa para os casos em que o contribuinte receba rendimentos do trabalho não assalariado, casos dos profissionais liberais, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, **com a devida comprovação das despesas mediante documentação hábil e idônea.**

Dentre as despesas cuja dedução é autorizada por esses artigos, a mais abrangente e também aquela que gera maior discussão quanto ao seu alcance e conteúdo é a de custeio. Entretanto, é possível extrair dessas mesmas normas os critérios para que uma despesa possa ser assim considerada. Nesse sentido, devem ser respeitados quatro requisitos cumulativos: a) estar relacionada com a atividade exercida; b) ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; c) ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; d) estar escriturada em livro caixa e comprovada com documentação idônea.

Ao estabelecer esses parâmetros, a lei diminui o grau de subjetividade, reduzindo o espaço para a discricionariedade ou arbitrariedade na eleição das despesas passíveis de dedução.

Apesar disso, é possível ainda identificar um elemento normativo nessa definição, que é o conceito de "necessário". Necessário pode ser lido como indispensável, ou seja, aquilo sem o que a atividade não seria viável. Contudo, entendo que essa seria uma leitura indevidamente restritiva do termo, uma visão por demais "restritiva". Para além daquilo que é indispensável, e aplicando aqui de forma analógica os critérios que são utilizados pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, tenho que, são também necessárias, todas aquelas despesas que, consideradas em função da atividade desenvolvida pelo contribuinte, preenchem os critérios de normalidade, usualidade e pertinência.

Como exemplos corriqueiros de despesa de custeio dedutíveis temos os valores pagos a título de aluguel, água, luz, telefone, condomínio (vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional), despesas com material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho, entre diversas outras despesas.

Ressalte-se, novamente, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Feita essas considerações, cumpre analisarmos especificamente a despesa glosada.

Primeiramente, em relação à ausência de óbice à contratação de empresas terceirizadas para prestar serviços a cartórios, a contribuinte está coberta de razão, **todavia isso não constituiu fundamento do lançamento.** O que a autoridade lançadora questionou foi a efetividade da realização das despesas declaradas como executadas pela empresa P&P. Em outras

palavras, não está analisando se a despesa é necessária ou não, mas sim se realmente os serviços foram prestados, a serem comprovados por meio de documentação hábil e idônea.

Neste aspecto, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, sem anexar nenhuma nova prova, nos termos do art. 114, § 12 inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Cumprе assinalar, inicialmente, que a autoridade lançadora, em nenhum momento, afirmou que as despesas de custeio realizadas relacionadas aos rendimentos decorrentes de emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos, não podem ser deduzidas dos aludidos rendimentos, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Inclusive foram discriminados os requisitos para que tais despesas sejam passíveis de dedução, a saber:

(...)

Ocorre que, após realização de diligências e apreciação dos documentos apresentados, o Auditor Fiscal chegou à conclusão de que as despesas glosadas não atenderam a um ou mais dos requisitos acima elencados. Para tanto, entendeu, diante dos elementos carreados aos autos, que as despesas declaradas como pagas à empresa P&P Serviços de Preparação de Documentos Ltda, que foram glosadas, tratam-se de despesas com serviços não comprovados e/ou cujos pagamentos não se comprovaram e maneira efetiva, bem como aquelas que foram superfaturadas.

Em casos como o que ora se aprecia, o ponto fundamental para o deslinde da questão é avaliar se o conjunto de provas e indícios levantados pela autoridade lançadora é suficiente o bastante para acarretar a glosa das despesas declaradas.

Assim, cabe sopesar, diante das provas contidas nos autos, as argumentações do contribuinte e do Fisco acerca da efetividade da realização das despesas de custeio declaradas como pagas à empresa P&P Serviços de Preparação de Documentos Ltda e glosadas, a fim de se concluir a quem pertence a razão.

É importante destacar que, de acordo com o art. 63, do Decreto nº 7.574, de 2011, na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

O Fisco fundamentou seu entendimento, em suma, nos seguintes pontos:

a) os sócios da empresa em questão são filhos da Contribuinte e o lucro apurado pela pessoa jurídica foi majoritariamente distribuído a eles, com o intuito de que os rendimentos provenientes do cartório da Interessada escapassem da tributação da pessoa física;

- b) nos primeiros quatro meses de 2012 a empresa não tinha sequer um funcionário e, mesmo assim, teria realizado serviços para o cartório da Contribuinte;
- c) para o primeiro semestre de 2012 não houve comprovação dos pagamentos das despesas por meio de extratos bancários, tendo a Contribuinte alegado que os pagamentos foram feitos em espécie;
- d) no segundo semestre de 2012 houve um superfaturamento nos serviços prestados pela empresa P&P, haja vista que o valor cobrado correspondeu a cerca de seis vezes o custo das despesas de pessoal da empresa;
- e) que a despesa semestral do cartório da empresa representa 63% de seu rendimento bruto;
- f) dos sete funcionários da empresa P&P, cinco são oriundos do cartório em questão;
- g) pagamentos do cartório para a empresa P&P foram autorizados, em nome do cartório, por Patrícia Carmelo Prado, filha da Contribuinte e sócia da empresa;
- h) os ganhos da empresa P&P, e de seus sócios, com o cartório, R\$ 410.351,04, foram significativamente superiores aos da sua titular, a Contribuinte, R\$ 297.323,18.
- i) A empresa P&P funciona em uma pequena sala, conectada internamente ao cartório, com apenas uma mesa e um sofá.

(...)

Quanto às alegações da Contribuinte, cabe ressaltar que não foi juntado aos autos qualquer documento comprovando que a pessoa jurídica P & P Serviço de Preparação de Documentos Ltda – ME foi fiscalizada e que foi constatada sua regularidade e legalidade. Cumpre esclarecer que foi realizada diligência fiscal na citada empresa, conforme Termo de Diligência Fiscal nº 01, de 28/01/2015, (fls. 313 e 314), e Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, de 27/03/2015 (fls. 476), tendo sido examinados os documentos juntados às fls. 318 a 475, com o intuito de subsidiar a ação fiscal realizada na Contribuinte. Entretanto, em nenhum momento, o Fisco ratificou as informações contidas em tais documentos.

Acerca da existência da empresa, o que a fiscalização questionou foi sua localização – em uma sala anexa ao cartório, tendo como únicos móveis uma mesa e um sofá. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que não há como se aceitar que uma pessoa jurídica, que informa ter prestado serviços ao cartório da Interessada, possa funcionar de forma tão precária.

(...)

Ao contrário do que alega a Impugnante, a simples verificação da contabilidade da empresa P&P e dos dados existentes na Receita Federal do Brasil não é suficiente para comprovar que houve o pagamento de R\$ 897.409,05, pois para esse fato ser

efetivamente provado faz-se necessário a apreciação de outros elementos de prova, tais como comprovantes do efetivo pagamento. E tais verificações foram realizados pelo Auditor Fiscal, por meio de apreciação dos respectivos extratos bancários, que demonstrou a ausência de prova de tais pagamentos.

Ademais, mesmo que as despesas declaradas e glosadas, no montante de R\$ 609.957,00, sejam necessárias ao funcionamento do cartório, somente podem ser passíveis de dedução, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, se devidamente comprovada a sua realização, o que não ocorreu no presente caso.

No que diz respeito à alegação de que não existe percentual limite de despesas dedutíveis, no caso dos rendimentos lançados, assiste razão à Impugnante, porém a autoridade lançadora não afirmou que há essa limitação, apenas informou o percentual das despesas declaradas pelo Contribuinte em relação aos rendimentos – 63% - a título de ilustração, utilizando essa informação como mais um indício de que as despesas em questão são fictícias.

A seguir serão analisados os fundamentos que nortearam a desconsideração das despesas de custeio em questão e o entendimento de que foram forjadas para que os rendimentos oriundos do cartório, recebidos da Contribuinte, não fossem tributados pelo imposto de renda da pessoa física.

A autoridade lançadora compareceu à sede da empresa e constatou que se trata de somente uma sala, conectada diretamente ao cartório, com apenas uma mesa e um sofá. Ou seja, sequer há um computador, equipamento presente na maioria das empresas, mormente em uma empresa que teria movimentado valores expressivos em 2012, de acordo com os documentos contábeis juntados às fls. 318 a 475.

O fato de a pessoa jurídica P&P ter como sócios filhos da Contribuinte, que foram beneficiados com a distribuição dos lucros da empresa, como se sabe isentos de tributação, lucros estes que foram decorrentes da prestação de serviços ao cartório da Contribuinte, não deixa de ser um forte indício de que a aludida empresa tenha sido constituída com a única finalidade de fazer com que os rendimentos decorrentes da atividade cartorial da Contribuinte escapassem da tributação do imposto de renda, mas que, ao final, as despesas supostamente pagas, na pior das hipóteses, permaneceriam no núcleo familiar. Não se pode afirmar, categoricamente, que isso tenha ocorrido, mas também não há como descartar essa possibilidade.

Insta salientar que um dos sócios da empresa P&P autorizou, em nome do cartório, pagamentos destes àquela empresa das despesas em discussão, fato que não é nada usual, posto que a responsável pelo cartório é a mãe dela. Fato totalmente atípico, também, é uma empresa prestar serviços a outra por quatro meses, no caso janeiro a abril de 2012, sem sequer ter um funcionário, como constatou o Fisco.

Embora não haja limite legal para despesas relacionadas às atividades cartoriais, não há como negar que as despesas declaradas, no montante de R\$ 860.318,58, sendo que foi glosado o valor de R\$ 609.957,00, são realmente elevadas para um cartório cuja receita totalizou em 2012 R\$ 1.276.120,40. Outrossim, soa estranho que o lucro de uma simples empresa prestadora de “serviços de preparação de documentos” para um cartório seja superior ao do próprio cartório, atividade reconhecida publicamente como muito lucrativa.

Cabe ressaltar que não houve comprovação dos pagamentos das despesas por meio de extratos bancários, tendo a Contribuinte alegado que os pagamentos foram feitos em espécie. Há de se admitir que, embora não haja óbice legal para pagamentos de tais despesas em espécie, não é usual que isso ocorra, ainda mais se tratando de valores mensais acima de R\$ 50.000,00.

(...)

Dessa forma, o lucro decorrente das atividades do cartório permaneceu no mesmo núcleo familiar sem, entretanto, ter sofrido tributação do imposto de renda da pessoa física.

Acerca da alegação de que houve desrespeito ao princípio da legalidade, por inobservância nas orientações emanadas do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, que tratam de procedimentos a serem obedecidos pelos cartórios, cumpre informar que a autoridade lançadora está adstrita e vinculada somente à legislação que trata da matéria. Normas emitidas pelo CNJ, tais como o Provimento CNJ nº 34 e a Orientação de Serviço nº 6, citadas pela Contribuinte, não têm o condão de se sobrepor às normas tributárias sobre a matéria em discussão.

Ademais, o fato de o juiz corregedor ter visado o Livro Diário do cartório, sem ter feito qualquer ressalva quanto às despesas ali registradas, não impede que a autoridade tributária verifique se tais despesas foram efetivamente realizadas, posto que está agindo em estrita consonância com a legislação e no seu dever funcional. Não se questiona a necessidade de o cartório realizar despesas atinentes à manutenção de sua atividade, o que está em discussão neste caso é se as despesas declaradas como pagas à pessoa jurídica P & P Serviços de Preparação de Documentos Ltda foram efetivamente realizadas e pagas, ou se trata de um artifício realizado pela Contribuinte para recolher menos imposto de renda.

Em relação à alegação de que a autoridade lançadora não poderia considerar o cartório como profissional liberal, para fins de tributação, e que isso representaria afronta ao princípio da moralidade pública, cumpre informar que a legislação do imposto de renda prevê que os rendimentos proveniente da atividade de cartório devem ser tributados na pessoa física, conforme disposto no art. 45, IV, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

(...)

Quanto ao argumento de conduta funcional imprópria, por parte da autoridade lançadora, em nenhum momento restou comprovado nos autos que isso tenha ocorrido. Trata-se de simples alegações, desacompanhadas de provas. Vale dizer que se a Contribuinte entender que isso realmente tem ocorrido, possui meios legais questionar tal conduta, como representação ao titular da unidade da Receita Federal do Brasil, ao qual o Auditor Fiscal está subordinado, ou mesmo buscar a defesa de seus direitos junto ao Poder Judiciário.

A alegação de desrespeito ao art. 50, da Lei nº 9.784, de 1999, também não procede, haja vista que, como dito acima,, todos os esclarecimentos necessários e procedimentos que motivaram o lançamento foram minuciosamente descritos no Relatório Fiscal de fls. 479 a 494, parte integrante do Auto de Infração, que contém a fundamentação legal.

No que diz respeito à afirmação de que, ao glosar todas as despesas relativas ao cartório, foram desrespeitados os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, pois o crédito tributário lançado representa 79,81% da receita bruta daquela instituição, convém ressaltar que a apuração da base de cálculo do imposto de renda referente à atividade cartorial corresponde à diferença entre os rendimentos auferidos e as despesas efetivamente comprovadas. Inexistindo comprovação das despesas, a base de cálculo, evidentemente, será o próprio montante dos rendimentos. O quantum da receita bruta representa o crédito tributário é irrelevante para fins de constituição daquele crédito, posto que, por exercer uma atividade vinculada, a autoridade lançadora deve obedecer ao disposto na legislação tributária. Neste caso, a apuração da base de cálculo foi feita em conformidade com o art. 83, do RIR/99, que assim dispõe:

(...)

Como visto acima, a decisão de piso enfrentou todos os questionamentos trazidos pelo, ora recorrente, reiterados na peça recursal, não havendo no meu entendimento qualquer reparo a ser feito.

No tocante às demais normas, convém ressaltar que a contribuinte não destacou em quais pontos tais elas não foram observadas, assim não há como reconhecer essa alegação, posto que não houve qualquer desrespeito ou desconsideração de seus conteúdos no lançamento realizado.

Portanto, há de manter incólume o lançamento.

Da Multa Qualificada

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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

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

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Destarte, a meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto**.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 487):

- 1) Que foi engendrado um esquema para que grande parte dos rendimentos provenientes do Cartório do 1º Ofício da Comarca de São Cristóvão escapasse da tributação na pessoa física, ao mesmo tempo em que fossem majoritariamente distribuídos aos sócios da P&P Serviços de Preparação de Documentos Ltda – ME, os quais são filhos da titular do cartório, senhora Rivanda Carmelo.
- 2) Que tal simulação mostrou-se particularmente gritante no primeiro semestre de 2012, quando a P&P não tinha sequer um funcionário nos primeiros quatro meses, e apenas um empregado nos dois meses restantes, recebendo este apenas um salário mínimo mensal (R\$ 622,00), sendo que a despesa semestral do cartório com a empresa foi de R\$ 343.344,00 (6 x R\$ 57.224,00), representando 6633%% do seu rendimento bruto, que somou R\$ 546.519,18, conforme os registros no Livro Caixa, embora não tenha restado efetivamente comprovado, mediante documentos bancários, que tais pagamentos tenham se concretizado. Observe-se que no lançamento nº 264 do Livro Caixa, de 29/05/2015, consta que Jéssica Santana Cruz, então única funcionária da P&P, teria tido o seu salário pago diretamente pelo cartório. Embora tal despesa tenha sido inicialmente glosada, posteriormente foi aproveitada, estando inserida nos R\$ 788,38 que reduziram as glosas relativas ao mês de maio/2012 da P&P.
- 3) Que no segundo semestre do ano de 2012, houve um evidente superfaturamento nos serviços prestados pela P&P ao cartório, haja vista que o valor cobrado pelos serviços correspondeu a cerca de seis vezes o custo das despesas de pessoal da empresa. Se tal prática fosse legítima, não só os titulares de cartórios, mas todos os profissionais liberais do Brasil poderiam escapar da tributação na pessoa física: bastaria que fossem abertas empresas tendo cônjuges, pais e filhos como sócios, e transferir funcionários para tais empresas, as quais poderiam cobrar valores exorbitantes pelos serviços prestados, de acordo com o combinado e fosse conveniente para todos, até que as despesas do Livro Caixa atingissem o valor dos rendimentos tributáveis.
- 4) Que tanto as despesas com serviços não comprovados da P&P e/ou cujos pagamentos não se comprovaram de maneira efetiva, bem como aquelas que foram superfaturadas, não podem ser consideradas como necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora.

5) Que a evidente prática de simulação para dedução de despesas com a P&P, há que ensejar a aplicação da multa qualificada de 150% na tributação do imposto decorrente de tais glosas, estando configurada situação que se enquadra dentre aquelas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma seqüência temporal e um padrão comportamental, especialmente, porque as despesas efetivamente não foram realizadas.

Como já relatado no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte engendrou um esquema para que grande parte dos rendimentos provenientes do Cartório do 1º Ofício da Comarca de São Cristóvão escapasse da tributação na pessoa física, ao mesmo tempo em que fossem majoritariamente distribuídos aos sócios da P&P Serviços de Preparação de Documentos Ltda – ME, os quais são filhos da titular do cartório, senhora Rivanda Carmelo.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Retroatividade Benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Da Multa Isolada cumulativa com a multa de ofício

A propósito da matéria, deixo de tecer maiores considerações, considerando a publicação da Súmula CARF nº 147, que assim dispõe:

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%)

Nestes termos, sendo 2012 o ano-calendário do fato gerador, ou seja, período em que já vigorava a MP nº 351/2007, deve ser mantida a multa isolada pela falta de recolhimento de IRPF a título de carnê-leão.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa