



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10670.720492/2012-66
ACÓRDÃO	2302-004.070 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA DAS GRAÇAS OLIVEIRA GUIMARAES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

PRELIMINAR. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

De acordo com artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA. RELAÇÃO COM A ATIVIDADE PROFISSIONAL.

Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, que preencha os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e pertinência, sendo despesa necessária aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente, com reflexo na manutenção da fonte produtora. Apenas se pode cogitar de dedução de despesas de custeio de livro caixa que estejam comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 12-85.403, julgado pela 21ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO, no qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram procedente em parte a impugnação.

O processo em análise trata de Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Física relativo aos anos-calendário 2009 e 2010, exercícios 2010 e 2011, no montante de R\$ 296.543,95 (calculado até março/2012), no qual foi apurada: 1) dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (Ajuste Anual) – dedução indevida de despesas de Livro Caixa; 2) dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (Carnê-Leão) – dedução indevida de despesas de Livro Caixa. Foi aplicada multa Isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou (e-fls. 634-646):

Relatório

(...)

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 33/38, a contribuinte, titular de cartório na cidade de Salinas –MG, apresentou os documentos solicitados e, após análise das despesas escrituradas em Livro Caixa, foram solicitados esclarecimentos e apresentação de documentos que pudessem comprovar a realização das despesas pelo cartório, sendo constatadas, após a apresentação dos documentos solicitados, as seguintes infrações:

- Deduções indevidas de despesas de Livro Caixa: da análise dos Livros Caixas, anos 2009 e 2010, e documentos apresentados, constatou-se pagamentos de despesas que não guardam relação com a atividade exercida pela fiscalizada e

totalmente dispensáveis à percepção da receita e à manutenção do Cartório – artigos de casa, materiais de construção, carro, motocicleta, bares, hotéis, produtos eletrônicos, medicamentos, passagens aéreas, roupas, calçadas, clube campestre, supermercados, produtos veterinários, seguro, mala, contas residenciais de energia, água e telefone, produtos para cabelo, financiamento estudantil, aluguel de apartamento, cigarros, consultas médicas, oftalmológicas, exames e lentes. Houve ainda a dedução de valores registrados com o título despesas diversas, não havendo apresentação de documentos que comprovassem tais despesas. Em demonstrativo apensado, seguem individualmente os valores indevidamente deduzidos e glosados pela fiscalização, fls. 39/42. Ressalta-se que em algumas das notas fiscais/cupons ou recibos apresentados sequer era identificado o adquirente do produto/serviço.

Também foram deduzidos em Livro Caixa supostos valores pagos a pessoas físicas que não constam no livro de Registro de empregado e não foram declarados em GIFP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), quer seja como empregados ou contribuinte individual, bem como deduções de valores maiores que os informados nesses documentos. Assim, foram feitas diligências fiscais para apresentação de documentos como cópia de carteira de trabalho/contratos, recibos de pagamentos de salários, de férias, décimo terceiro salário, rescisão e outros documentos que pudessem comprovar a prestação de serviços. Os diligenciados apresentaram somente cópia de recibos de pagamentos e em alguns casos recibos de salários e de carteira de trabalho e, após documentos apresentados foram glosados valores em relação aos seguintes diligenciados: Ana Carolina Gomes Ferreira, Danilo Ferreira Castro, Deilson Mendes Castro, Lídia Gomes Ferreira, João Pereira dos Santos, Marilda Pereira da Costa, Rute Gomes Ferreira Bessa e Uelton Ramires Gonçalves, conforme explicitados as fls. 35/36.

- Dedução da base de cálculo pleiteada individualmente (ajuste Anual) dedução indevida de despesa de Livro Caixa – tendo em vista o exposto, nos meses dos anos 2009 e 2010, as despesas declaradas nas Declarações Anuais de Ajuste do Imposto de Renda, que serviram como base para apuração do carnê-leão, são superiores as efetivamente realizadas pelo contribuinte e apuradas pela fiscalização. Assim, a diferença entre as despesas declaradas do livro caixa e admitidas constam da tabela de fls. 36/37.

(...)

A contribuinte apresentou impugnação com documentos (e-fls. 591-646), sustentando, em síntese: erro da base de cálculo; que as despesas como manutenção do veículo devem ser restabelecidas, já que o Cartório não tem personalidade jurídica própria e assim não era possível a aquisição de bens em seu nome, logo o veículo da impugnante era o único a realizar diligências pertinentes à execução da função notarial; que os bens duráveis integram a declaração da mesma, daí a vedação de que os valores pagos sejam deduzidos em livro Caixa, mas entende que poderão ser deduzidos a manutenção dos mesmos, reparos e consertos; que as despesas pagas por serviços contábeis são dedutíveis; a não aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Em julgamento, a DRJ decidiu que: a) o procedimento fiscal pautou-se pelas normas que regem a matéria, não havendo qualquer vício; b) por ausência de amparo legal para dedução

da despesa, a glosa de despesa relacionada a veículo lançadas em Livro Caixa deve ser mantida; c) devem ser restabelecidas as deduções de despesas de serviços contábeis no Livro Caixa, pois restaram comprovadas; d) é cabível a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Cientificada do acórdão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 659-669), sustentando, em síntese: a) nulidade do auto por erro na base de cálculo; b) devidas as deduções de despesas de Livro Caixa; c) ilegalidade da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

2. Preliminar

A Recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração pelo fato de a DRJ ter restabelecido a despesa glosada de honorários do contador. Alega que em decorrência disso a planilha de cálculo elaborada pela fiscalização não está de todo correta, visto que é inegável o erro na base de cálculo.

A preliminar de nulidade não merece ser acolhida, tendo em vista que a decisão de dar procedência em parte da impugnação, para restabelecer a dedução de Livro Caixa no valor de R\$ 6.954,50 no ano-calendário 2010, não tem o condão de invalidar o auto de infração.

O artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, quais sejam: *“I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”*.

No caso em tela, a autoridade autuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar o Auto de Infração. Ainda, o ato de lançamento foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa, bem como o raciocínio fiscal está claro, tendo sido aplicada a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizado a apuração do tributo devido. E, por fim, os autos demonstram que o transcurso do PAF ocorreu de

forma hígida, foi dada ao contribuinte oportunidade de defesa, a qual foi plenamente exercida, recorrendo agora do acórdão que analisou sua impugnação.

Assim sendo, preliminar merece ser rejeitada.

3. Mérito

A Recorrente sustenta que toda e qualquer despesa comprovada na impugnação deve ser considerada dedutível, bem como o cupom fiscal mesmo sem identificação, se presta como comprovação da despesa. Aduz que as despesas com a manutenção do veículo devem ser restabelecidas, já que ele é utilizado para execução da função notarial, como também as despesas com bens duráveis. Refere que não considerar as despesas legais e comprovadas, além de ser uma ilegalidade é dar ao auto de infração a inconsistência de sua base de cálculo, maculando o ato administrativo na sua essência. Por fim, sustenta a não aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, visto que o direito não admite a aplicação de duas penalidades sobre a mesma base de cálculo.

Ocorre que são dedutíveis as despesas de custeio efetivas e necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas com documentos hábeis idôneos escriturados em Livro Caixa. A título exemplificativo, podem ser consideradas como despesas de custeio as despesas com salários e encargos sociais de funcionários vinculados à atividade notarial, desde que devidamente registrados e relacionados à manutenção da atividade produtora de renda, bem como as despesas operacionais e de custeio diretamente relacionadas à atividade notarial, como aluguel do imóvel utilizado para o cartório, contas de água, energia elétrica, telefone, internet, serviços de manutenção e segurança, e compra de materiais de consumo (papel, toner, equipamentos de escritório).

Assim sendo e, considerando que a peça recursal não apresenta nenhum fundamento ou justificativa capaz de motivar a reforma da decisão, bem como os precedentes do CARF colacionados não possuem tal atributo, o recurso não merece prosperar.

Por não identificar qualquer problema na decisão recorrida que possa ensejar a sua reforma, concordo com a decisão da DRJ e adoto as suas razões de decidir como fundamento do presente voto (art. 114, §12, do RICARF), com a reprodução dos seguintes trechos:

Voto

(...)

Da regularidade do lançamento fiscal

Inicialmente, rechaça-se o argumento da contribuinte de que a fiscalização não apurou adequadamente o montante da base de cálculo, ou seja, a exigência correta do tributo, sendo assim o respectivo ato administrativo é ilegal e passível de nulidade.

Ao contrário do entendimento da contribuinte, o Auto de Infração pautou-se pela legalidade, com observância de todos os requisitos essenciais à sua formalização, revestindo-se das informações necessárias e suficientes para que o sujeito passivo

tenha pleno conhecimento das infrações cometidas, da motivação para o lançamento e sua base legal, o que possibilita o exercício da ampla defesa. Foram observadas as formalidades exigidas no art. 10 do Decreto 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, a seguir transcrito:

(...)

Na hipótese presente, encontram-se demonstrados com clareza os fatos geradores que ensejaram o lançamento fiscal. Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, fls. 05/07. O Termo de Verificação Fiscal, fls 33/42, demonstra e detalha as infrações cometidas, bem como apresenta planilha com as despesas escriturada no livro Caixa e glosadas nos anos-calendário 2009 e 2010, identificando a natureza da glosa.

Esclarece-se ainda que a infração de deduções indevidas de despesa de livro Caixa foi apurada após análise das despesas escrituradas em livro Caixa e documentos apresentados; que a infração de dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente foi apurada após verificação que as despesas declaradas nas Declarações de Ajustes Anuais do Imposto de Renda que serviram como base para apuração do carnê-leão são superiores as efetivamente realizadas pelo contribuinte e apuradas pela fiscalização; e que a multa isolada foi calculada sobre o Imposto que o contribuinte deixou de recolher em cada mês, considerando para tal os rendimentos e as deduções de despesas.

(...)

Das glosas contestadas

Podem ser deduzidas da remuneração auferida pelo trabalho não assalariado, inclusive dos titulares de serviços notariais e de registro, as despesas discriminadas no Livro Caixa, desde que comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos e se necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Sobre essa matéria é imperativo ressaltar o que dispõe a Lei nº 8.134/90, art. 6º a seguir transcrito:

(...)

Pela leitura do dispositivo, identificam-se três grupos diferenciados de despesas dedutíveis: (a) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; (b) os emolumentos pagos a terceiros; e (c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Constituem despesas dedutíveis enquadráveis no primeiro grupo a “remuneração paga a terceiros”, assim entendido o salário pago pelo empregador ao empregado, de forma regular, em retribuição a trabalho prestado, bem como os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, desde que haja vínculo empregatício entre eles (inc. I do caput do art. 75, do RIR/99).

O segundo grupo, “emolumentos pagos a terceiros”, compreende os valores pagos aos serventuários públicos, pela execução de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais relacionados com a atividade exercida pelo contribuinte.

Tem-se um terceiro grupo que abrange as chamadas despesas de custeio que seriam aquelas sem as quais o contribuinte não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, aluguel, água, luz, telefone, material de expediente e consumo.

Importante destacar que as despesas constantes deste último grupo, “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, requerem uma análise individualizada de cada despesa e da atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Como exemplos corriqueiros temos: aluguel, água, luz, telefone, condomínio – vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional – e despesas com material de consumo.

Cumpra lembrar que toda e qualquer dedução pleiteada no Livro Caixa deve ser comprovada mediante a apresentação de documento hábil e idôneo, conforme estabelecido no § 2º do art. 6º da Lei no 8.134/1990, anteriormente transcrito.

(...)

Quanto à argumentação apresentada pela contribuinte referente ao fornecedor Polígono Veículos e Peças (despesa com manutenção, reparos e conserto do veículo da própria), de 27/03/2009, deve-se esclarecer que as despesas de locomoção para realização de tarefas externas, suportadas pelo empregador, inclusive o Tabelião, por inteira liberalidade, não se enquadram na hipótese prevista III do art. 6º, da Lei 8.134/90, por não se tratarem de despesa imprescindível sem a qual o contribuinte não poderia exercer sua atividade, não sendo considerada, portanto, despesa de custeio.

Nota-se que apenas para as despesas de locomoção e transporte do representante comercial autônomo, há previsão legal, conforme alínea b, do § 1º, do art 6º. da Lei 8.134/90, o que não é o caso dos autos.

Dessa forma, no caso do exercício da atividade de titular de Cartório de Registro de Notas, não há amparo legal para dedução de tal despesa, devendo ser mantida a glosa de despesa relacionada a veículo lançadas em Livro Caixa.

Da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada

O contribuinte reclama, ainda, da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. Vejamos o que dispõe a legislação sobre a tributação dos rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê leão) e sobre a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento deste.

A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu art. 8º, estabelece que os rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, recebidos por pessoa física de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Já a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, em seu art. 4º, inciso I, determinou que o imposto de que trata a Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, seria calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Ocorre que, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, compõem, também, a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

Sobre as multas aplicadas nos casos de lançamento de ofício, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dispõe da seguinte forma:

(...)

Diante do dispositivo acima citado, depreende-se que duas são as multas de ofício, e que não são excludentes, uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso.

Isso porque duas são as infrações cometidas, declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão, que têm bases de cálculos distintas.

Logo, como o contribuinte deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão sobre os valores por ele recebidos, é cabível a aplicação das duas multas, a isolada, que deve incidir, sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário e a incidente sobre o imposto apurado no ajuste anual.

(...)

Desta forma, não há razão para a reforma da decisão recorrida.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz