



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

**Processo n°** 10680.724127/2010-40  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2202-01.867 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de junho de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MARIA DE FÁTIMA DE REZENDE CAMPOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2008

RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. TITULARES DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO.

Os contribuintes que perceberem rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição Federal, podem deduzir da receita e/ou rendimentos decorrente da respectiva atividade, as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos e manutenção da fonte produtora, desde que lastreado em documentos hábeis e idôneos, devidamente escrituradas no respectivo livro caixa. O simples lançamento na escrituração e/ou Declaração de Ajuste Anual pode ser contestado pela autoridade lançadora.

TITULARES DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO. CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. NOTAS FISCAIS FORNECIDAS A TÍTULO GRACIOSO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Desta forma, é de se manter a glosa com despesas de pagamentos diversos, cuja comprovação foi realizada através de apresentação de notas fiscais consideradas inidôneas pela autoridade fiscal e, quando intimada, a contribuinte não conseguiu comprovar a respectiva efetividade da realização dos serviços e/ou fornecimento de mercadorias, bem como não logrou comprovar a efetividade dos respectivos pagamentos escriturados.

TITULARES DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. CONSULTORIA CARTORÁRIA. DEVERES E OBRIGAÇÕES DAS FUNÇÕES CARTORÁRIAS. ARTS. 167 A 171 LEI Nº 6.015/1973. PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO A TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a dedução da base de cálculo do imposto de renda os valores pagos, pelos titulares de cartórios, relativo a contratação de empresa de consultoria para a realização de pareceres no âmbito da função cartorária. Somente poderá ser deduzido a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício.

CARTÓRIO DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. DESPESAS DE CUSTEIO. INDEDUTIBILIDADE DE APLICAÇÕES DE CAPITAL EM BENS DO ATIVO PERMANENTE

O titular de serviços notariais e de registro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeios pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Entretanto, não constituem despesas de custeio, não sendo, portanto, dedutíveis, as aquisições consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital, tais como reforma do prédio, aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos.

DESPESAS LANÇADAS EM LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DE NOTA FISCAL SIMPLIFICADA, CUPOM FISCAL, TICKETS. DOCUMENTAÇÃO FISCAL INÁBIL.

A nota fiscal simplificada, assim como o cupom fiscal não são documentos hábeis para comprovação de despesas dedutíveis lançadas em Livro Caixa, pelo fato de não reunirem elementos capazes de identificar o comprador, os bens adquiridos, o valor da operação, bem como a sua efetividade e necessidade à fonte produtora dos rendimentos.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever da autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A realização de operações envolvendo pessoas físicas e jurídicas com o propósito deliberado de dissimular prestação de serviços,

através de emissão de documentos fiscais a título gracioso caracteriza simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.**

É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.**

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino, que negava provimento ao recurso. Presente no julgamento, seu representante legal, Dr. Tiago Conde Teixeira, inscrito na OAB/DF sob o nº 124.259.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

MARIA DE FÁTIMA DE REZENDE CAMPOS, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 311.922.976-87, com domicílio fiscal na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, à Rua Aloísio Leite Guimarães, nº 49, Bairro Belvedere, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 700/708, prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 722/743.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 08/11/2010, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 03/12), com ciência pessoal, em 19/11/2010 (fls. 04/05), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 286.443,43 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%; da multa qualificada de 150%; da multa isolada de 50% por falta de recolhimento do Carnê-Leão e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2008, correspondente ao ano-calendário de 2007.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2008, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver redução indevida da base de cálculo tributável com despesas escrituradas em Livro Caixa, pleiteadas indevidamente, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada no art. 6º e §§, da Lei nº 8.134, de 1990 e art. 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250, de 1995.

Diante da constatação de que a contribuinte recebeu rendimentos de pessoas físicas, a autoridade fiscal lançadora entendeu que a mesma deixou de recolher a antecipação do imposto a título de Carnê-Leão aplicando a multa isolada por falta de recolhimento do Carnê-Leão, amparando o lançamento no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990 e art. 6º e §§, da Lei nº 8.134, de 1990.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal, datado de 08/11/2010 (fls. 13/51), entre outros, os seguintes aspectos:

- que cumpre ressaltar que neste Termo de Verificação serão relacionadas somente as despesas consideradas não dedutíveis a título de Livro Caixa para fins de imposto de renda, juntamente com a argumentação desta Fiscalização que justifica a glosa dessas referidas despesas;

- que, no que diz respeito a ao item 1.1 – Inforprint Infomática e Formulários Ltda. – CNPJ 00.159.307/0001-30, é de se dizer que o sócio gerente é o Sr. Antônio da Silva Filho, CPF 316.644.746-68; desde o exercício 2005 a empresa não declara qualquer faturamento, tendo apresentado declaração de inatividade no ano calendário da emissão das notas fiscais (2007);

- que conforme Termo de Constatação da diligência datado de 17/05/2010 a sala 102 do nº 1608 da Av. Olinto Meireles estava fechada na ocasião da diligência. Na sala

101 funciona o escritório de contabilidade – Rezende e Rezende. O Sr. Rogério Afonso de Rezende informou ter ouvido falar da empresa Inforprint e do seu sócio Sr. Antonio, mas que a empresa já não funciona mais no local há mais de cinco anos;

- que constatado que a empresa não funciona no endereço constante do cadastro da Receita Federal do Brasil, foi feita diligência no endereço constante das Notas Fiscais, Av. Tom Jobim, nº 133, casa. De acordo com o termo de Constatação, o n 133 da Av. Tom Jobim é um imóvel residencial de propriedade do Sr. Adelgício Sousa Santos. Este informou ter alugado a sala da frente para o Sr. Antonio que operava máquinas gráficas e que o Sr. Antonio saiu do local por volta do ano 2000. Acrescentou que frequentemente atende fiscais estaduais e membros da Justiça Estadual;

- que diante dos fatos relacionados, foi enviada à Sra. Maria de Fátima de Rezende Campos Termo de Intimação datado de 06/09/2010, solicitando a comprovação do efetivo pagamento de todos os valores escriturados no Livro Caixa no ano-calendário de 2007, através de documento de ordem bancária ou microfilmagens de cheques ou transferências bancárias ou comprovantes de saques bancários em datas compatíveis com as datas de ocorrência das despesas referentes à empresa Inforprint;

- que em termo de resposta datado de 14/09/2010, a contribuinte informou que os pagamentos foram efetuados em dinheiro;

- que quando foi perguntado o Sr. Antônio da Silva Filho declarou que no período de 01/01/2005 até a presente data (25/10/2010) a empresa Inforprint não teve movimento, não tendo vendido mercadorias ou prestado qualquer serviço;

- que, conseqüentemente, tais Notas Fiscais são imprestáveis para dedução como despesas no Livro-Caixa do exercício 2008 e foram retidas por esta Fiscalização, conforme Termo de Retenção. Em razão de todo o exposto acima e tendo em vista a afirmação textual do Sr. Antônio vendido mercadorias ou prestado qualquer serviço, glosei o valor de R\$ 272.829,00;

- que declaradas inidôneas as notas fiscais expedidas pela Inforprint, impõem-se a glosa da dedução do valor de R\$ 272.829,00, e, conseqüentemente, a tributação do imposto sonegado acrescido da multa de ofício qualificada;

- que, no que diz respeito a Campos Couto Consultoria Ltda. – CNPJ 05.782.060/0001-27, é de se dizer, que em procedimento de diligência referente ao Mandado de Procedimento Fiscal, para proceder à coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o procedimento de fiscalização junto à contribuinte foi lavrado Termo de Intimação em nome da Empresa Register – Consultoria Ltda.;

- que se verifica facilmente que as atividades elencadas no objeto são exatamente as atividades rotineiras e intrínsecas da função cartorária (ver Lei nº 6.015/1973, arts. 167/171), o que pode ser também comprovado através dos relatórios de atividades apresentados pela empresa Register – Consultoria, onde constam atividades praticamente diárias ao longo dos meses do ano de 2007 e que são atividades próprias das atribuições cartorárias, como Escrituras de Compra e Venda, Retificações de Área, Pacto Antenupcial, Registro de Incorporação Imobiliária, Registro de Instituição de Condomínio, entre outras;

- que, portanto, o que se vê nesse caso é a remuneração de terceiros para executar tarefas inerentes à função cartorária, o que vai contra a legislação pertinente;

- que, assim, para que as despesas junto à empresa Register – Consultoria sejam dedutíveis devem enquadrar-se em um dos incisos do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990. A toda evidência não se enquadram, de plano, nos dois primeiros, haja vista não se tratar de remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (inciso I) nem de emolumentos (inciso II);

- que, além disso, observa-se que o quadro de funcionários do cartório sob responsabilidade da contribuinte contava com 19 a 20 pessoas no ano de 2007, inclusive advogado, além de dois funcionários Estatutários muito bem remunerados (o montante anual pago aos estatutários – em torno de R\$ 201.000,00);

- que diante de um quadro expressivo de funcionários e diante da possibilidade de apoio junto a instituições especializadas nas funções cartorárias, foge à idéia de razoabilidade o dispêndio de valores tão expressivos para a execução de tarefas que são próprias do cartório, ainda mais sendo a Register – Consultoria uma empresa cujos sócios são parentes ou ex funcionários da titular do cartório; Register – Consultoria uma empresa cujos sócios são parentes ou ex funcionários da titular do cartório. Assim sendo, glosei o valor de R\$ 692.870,29;

- que, no que diz respeito à Via Nacional Informática Ltda. – CNPJ 05.332.001/0001-57, é de se dizer, que de acordo com o Termo de Resposta apresentado pela empresa Via Nacional, foram prestados serviços de informática junto ao cartório de Registro de Imóveis de Betim/MG, na pessoa da Sra. Maria de Fátima de Rezende Campos, sem a formalização de contrato de prestação de serviços; todos os serviços foram executados pelo Sr. Marcelo Marcos Mesquita, sócio responsável pela Via Nacional;

- que se verifica facilmente que as atividades elencadas e descritas no Termo de Resposta da empresa Via Nacional constituem-se em investimentos e demais gastos efetuados com a informatização do cartório, incluindo desenvolvimento de software e a instalação de redes;

- que, portanto, a natureza dos serviços descritos pela empresa Via Nacional não se enquadra no conceito de despesas de custeio e sim como aplicação de capital, de acordo com a legislação do imposto de renda.

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 17/12/2010, a sua peça impugnatória de fls. 540/557, instruído pelos documentos de fls. 558/698, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que no exercício de 2008 a impugnante deduziu da receita tributável diversas despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (atividade cartorária). Todavia, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias pela contribuinte, a fiscalização glosou, dentre outras, as seguintes despesas: serviços gráficos (Inforprint Informática e Formulários Ltda.); consultoria (campos Couto Consultoria Ltda.); licença de software (SERVCOM Serviços de Computação Ltda.) e segurança patrimonial (EMIVE);

- que dos serviços gráficos prestados pela Inforprint Informática e Formulários. Da idoneidade das notas glosadas e da necessidade de se manter a dedução de despesa, cancelando-se a multa qualificada;

- que importa observar que não se discute in casu acerca da possibilidade ou não de se deduzirem as despesas gráficas da base de cálculo do Imposto de Renda. Na verdade, como isto sequer foi levantado pela fiscalização, infere-se que, em se desconstituindo a alegação de inidoneidade das notas, há que se admitir a dedução dos respectivos valores realizada pela impugnante;

- que veja que a caracterização das notas emitidas pela Inforprint como inidôneas decorre do fato de que (a) os pagamentos pelos serviços prestados foram realizados, em sua maioria, em dinheiro; (b) a empresa Inforprint está com situação irregular perante a Receita Federal; e ainda (c) o Sr. Antonio da Silva Filho, sócio-gerente, informou à Secretaria da Receita Federal não ter movimento desde 01/01/2005, não tendo vendido mercadorias ou prestado quaisquer serviços;

- que fato é que, por desconfiar da alegação de que os pagamentos eram realizados em dinheiro, a fiscalização intimou o sócio-gerente da Inforprint para prestar informações adicionais acerca da empresa e dos serviços prestados, ao que, em 25/10/2010, ele compareceu à Receita Federal e informou que, entre 01/01/2005 e 25/10/2010 a empresa Inforprint na teve movimentação, não tendo vendido mercadorias ou prestado quaisquer serviços à impugnante;

- que esclarecido o motivo pelo qual a maioria dos pagamentos era feita em dinheiro, registre-se que para endossar a prova de prestação dos serviços, a impugnante localizou cheque no valor de R\$ 1.476,00, emitido em 16/10/2010 para pagar os serviços constantes da nota fiscal nº 001410 (doc. 03). A cópia do cheque, apesar de não ser muito clara, permite identificar a conta na qual a quantia foi creditada, a saber, conta nº 21457-4, de titularidade do Sr. Antônio da Silva Filho;

- que, como se vê, a informação prestada pelo sócio-gerente da Inforprint, no sentido de que desde 01/01/2005 não prestou serviços ou vendeu mercadorias à impugnante não condiz com a verdade, já que até outubro de 2010 esta foi a empresa responsável pelo fornecimento de todo o material gráfico consumido pela impugnante na prestação de serviços cartorários;

- que dos serviços de consultoria prestados pela Register – Consultoria Ltda. (antiga Campos Consultoria Ltda.). Caracterização de despesas essenciais à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora;

- que, além das peculiaridades ilustrativamente citadas, o Cartório possui um movimento diário bastante expressivo. Veja-se que o levantamento baseado na contagem dos selos de fiscalização utilizados em cada ato praticado demonstra que só em atos de registro/averbações e certidões, o movimento anual de 2007 foi, respectivamente, de 19.171 e 48.516 atendimentos;

- que para atender a todo este volume de serviço, agravado pelas complexidades acima citadas, zelando sempre pela eficiência e segurança na prática de seus atos (que são atos dotados de fé pública), a contratação de funcionários bem treinados e com vasto conhecimento específico na temática registral é indispensável;

- que, todavia, além de se tratar de um perfil profissional raríssimo no mercado de trabalho – eis que não há escola para formação de escreventes ou auxiliares de cartório e a formação de um profissional competente, pela experiência, demanda anos – trata-se também de uma mão-de-obra bastante dispendiosa;

- que por isso a impugnante contratou a Couto Consultoria Ltda., sociedade que, em 2007, era formada por dois profissionais que possuíam vasta experiência na atividade cartorária e que conheciam especialmente os problemas que a comarca de Betim possuía, eis que já haviam sido funcionários deste Cartório: a Sra. Ana Maria Campos Rezende de Almeida, que como já se disse, trabalhou 22 anos no Cartório e hoje é titular de Cartório de Imóveis de Barão de Cocais e o Sr. Marcelo Couto, que trabalhou no Cartório por três anos e hoje é titular do Cartório de Imóveis de Tarumim/MG;

- que embora haja uma gama enorme de títulos que aportam no Registro de Imóveis, há transações mais simples, como compra e venda puras ou doações simples, assim como outras mais usuais, que são examinadas e analisadas pelos próprios funcionários da serventia;

- que, contudo, há títulos que demandam maior análise e estudo da legislação específica, seja por tratar-se de ordens judiciais seja por merecerem exame acurado de todos os pressupostos e requisitos registrares. Caso o corpo permanente de funcionários não tivesse tempo hábil ou conhecimentos jurídicos necessários à análise desses atos, era utilizada a assessoria especializada, que dava suporte jurídico tanto para possibilitar o ato de registro quanto para embasar as notas de devolução e fazer as razões de dúvidas para envio ao Juiz Corregedor, quando necessário;

- que se esclareça que as despesas realizadas junto à SERVCOM referem-se à taxa de licenciamento do software utilizado pelo cartório. Trata-se de um programa que gerencia todo o fluxo de documentos, sem o qual não se pode manter a segurança jurídica das transações imobiliárias;

- que diferentemente do que alega a fiscalização, a contratação de empresa especializada em segurança patrimonial não se configura como mera liberalidade dos titulares de serviço notarial e de registro, tratando-se, em verdade, de meio essencial ao cumprimento do dever legal de guarda dos documentos em lugar seguro;

- que demonstrada a possibilidade de dedução das despesas glosadas da base de cálculo do imposto de renda, não há como subsistir a multa isolada eis que, conforme estes julgadores certamente irão reconhecer, não restará qualquer imposto devido.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Quinta Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a impugnação é tempestiva, uma vez que foi apresentada no prazo estabelecido pelo art. 15 do Decreto nº 70.235, de 03 de março de 1972, motivo pelo qual dela toma-se conhecimento para examinar as razões trazidas pelo sujeito passivo;

- que a reclamante não impugna as despesas glosadas referente à empresa Via Nacional Informática Ltda. e as demais despesas do item 1.5 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 28/31) com exceção à despesa com segurança patrimonial (Emive). A parcela não impugnada já foi apartada conforme folhas 690/698;

- que da exegese dos dispositivos acima, depreende-se que todas as deduções devem ser comprovadas pelo contribuinte, a juízo da Autoridade Fiscal. Verifica-se também que são três os grupos de despesas dedutíveis: a) remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; b) os emolumentos pagos a terceiros; c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;

- que o exame de quais despesas seriam consideradas como de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, requer uma análise individualizada, cotejada com a 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. Citam-se, como exemplos, despesas relativas a aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo;

- que cabe, aqui, reforçar o disposto no preceito: não basta que as despesas sejam essenciais ao recebimento da receita e à preservação da fonte, já que, *lato sensu*, todas se encaixariam em tal conceito, importa também que sejam de custeio;

- que se note que, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução;

- que, dessa forma, também não podem ser considerados como dedução do Livro Caixa os gastos com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapassa o período de um exercício e que não sejam consumíveis, isto é, que não se extingam com a mera utilização;

- que a glosa referente à empresa em comento foi efetuada tendo em vista a constatação da inidoneidade das notas fiscais, tornando-se imprestáveis para dedução das despesas pelos motivos explicitados no Termo de Verificação Fiscal: (a) empresa vem apresentando DIPJ de Inativa desde o exercício de 2005; (b) Em diligências efetuadas pela RFB foi confirmado que a empresa sequer existia no domicílio informado no cadastro CNPJ; (c) O sócio gerente, Sr. Antonio da Silva Filho, através de Termo de Esclarecimento reiterou que a empresa não vendeu qualquer mercadoria ou prestou qualquer serviço desde 01/01/2005.”;

- que diante dos fatos relacionados pela fiscalização a reclamante foi intimada a comprovar os efetivos pagamentos dos valores declarados em favor da empresa Inforprint. Em sua impugnação ela alega que os pagamentos à empresa citada eram efetuados em dinheiro tendo em vista a incidência de CPMF sobre a movimentação bancária. Entretanto, mediante os indícios constatados pela fiscalização, mesmo sendo notória a necessidade de serviços gráficos, como afirma a impugnante, tornou-se imprescindível a comprovação do efetivo pagamento das notas fiscais apresentadas;

- que não se presta, por óbvio, a comprovar a efetividade de pagamento, a mera alegação de que o fez por meio de moeda em espécie para evitar a incidência de imposto. O pagamento em espécie, embora seja possível juridicamente, não é o meio usualmente adotado, considerando-se os dados do caso concreto, bem como os valores envolvidos e o fato de a impugnante manter no período fiscalizado conta corrente ativa. Não obstante, poderiam ter sido apresentados extratos bancários que comprovassem saques de valores em datas

compatíveis com as consignadas nas notas fiscais de modo a corroborar a alegação de que os pagamentos foram feitos em espécie;

- que o documento apresentado de folha 573 está completamente ilegível, não havendo possibilidade de comprovação do pagamento da nota fiscal nº 1410, conforme pretendido. Ao mesmo tempo, os documentos de folhas 576/580 não se referem ao ano-calendário em questão, sendo alguns, inclusive, posteriores ao início do procedimento fiscal;

- que o fato da empresa constar como ativa no sítio da RFB, bem como inscrita na Junta Comercial do Estado de MG não guarda relação com a necessidade de comprovação do efetivo dispêndio com os serviços supostamente prestados. Também cumpre esclarecer que não há falhas da empresa sendo imputadas à interessada, mas tão somente a falta de comprovação das despesas incorridas;

- que os relatórios e contratos apresentados demonstram que as atividades desempenhadas pela consultoria são as atividades próprias da função cartorária, devendo ser realizados pelo próprio cartório. Como já relatado no Termo de Verificação Fiscal, o que ocorre é a remuneração de terceiros para execução de tarefas inerentes à atividade da reclamante, situação esta que não encontra amparo para dedução perante a legislação de regência;

- que o dispêndio com a aquisição de licenças de utilização de **softwares** carece de requisito essencial exigido pela legislação tributária para sua dedutibilidade: não tem natureza de custeio, não é bem consumível, não se extinguiu com sua simples utilização e tem vida útil superior a um exercício, encaixando-se no conceito de aplicação de capital, sendo correta, portanto, a glosa efetuada;

- que no que se refere à contratação de empresa especializada em segurança patrimonial, tem-se que são despesas úteis, mas não são consideradas como despesas de custeio necessárias à percepção da receita, não obtendo relação com a atividade fim de um cartório. Trata-se de liberalidade do contribuinte, sendo inadmissível sua dedução.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Exercício: 2008*

*LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS*

*Para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda mensal, somente são dedutíveis as despesas realizadas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea.*

*LIVRO CAIXA.*

*Para se gozar da dedução de livro Caixa, as despesas necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos devem ser provadas por documentos idôneos, cabendo ao contribuinte, se questionado, comprovar a realização dos pagamentos e a sua vinculação à efetiva prestação dos serviços ou à aquisição das mercadorias.*

Processo nº 10680.724127/2010-40  
Acórdão n.º 2202-01.867

S2-C2T2  
Fl. 7

---

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 29/09/2011, conforme Termo constante às fls. 720/721, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (21/10/2011), o recurso voluntário de fls. 722/743, instruído pelos documentos de fls. 744/749, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

A matéria em discussão tem origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2008, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver redução indevida da base de cálculo tributável com despesas escrituradas em Livro Caixa, pleiteadas indevidamente, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada no art. 6º e §§, da Lei nº 8.134, de 1990 e art. 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250, de 1995.

Sob o ponto de vista da autoridade fiscal lançadora, é possível resumir as matéria em discussão como sendo dedução indevida, da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, de despesas não necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (atividade cartorária). Ou seja, a fiscalização glosou as seguintes despesas: serviços gráficos (Inforprint Informática e Formulários Ltda.); consultoria (campos Couto Consultoria Ltda.); licença de software (SERVCOM Serviços de Computação Ltda.) e segurança patrimonial (EMIVE).

Ora, com a devida vênia da suplicante se faz necessário alguns esclarecimentos sobre a metodologia de adoção do Livro Caixa pelos profissionais liberais.

Inicialmente, cabe trazer à colação excerto da legislação de regência da matéria objeto de litígio, Decreto nº 3.000, de 1999 e Lei nº 8.134, de 1990:

### **RIR/99:**

*Art.73.Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3º).*

*§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §4º).*

### **Lei nº 8.134, de 1990:**

*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.*

No sentido amplo o contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, o titular de serviços notariais e de registro e o leiloeiro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas escrituradas em livro Caixa. Portanto, pela lógica quem percebe rendimento de trabalho assalariado não poderá deduzir da respectiva base, as despesas relacionadas ao livro Caixa.

O livro Caixa é livro no qual são relacionadas, mensalmente, as receitas e despesas relativas à prestação de serviços sem vínculo empregatício. Está dispensado o seu registro na Secretaria da Receita Federal ou em cartórios.

As despesas relacionadas em livro Caixa podem ser deduzidas dos rendimentos de: - trabalho não-assalariado; - titular de serviços notariais e de registro; - leiloeiro. A utilização do livro Caixa por titular de serviços notariais e de registros em geral, exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, não se estende às pessoas que para eles trabalham, assalariados ou autônomos.

O livro Caixa não pode ser utilizado para rendimentos de aluguel e de transporte.

Podem ser deduzidos os pagamentos escriturados em livro Caixa relativos a:

a) remuneração de terceiros com vínculo empregatício e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários; b) emolumentos; c) despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

A dedução das despesas relacionadas no livro Caixa está limitada ao valor do rendimento recebido, no mês, de pessoa física, de pessoa jurídica e do exterior decorrentes da prestação de serviços sem vínculo empregatício. Na existência de excesso de despesas em dezembro, este valor não pode ser utilizado no ano seguinte.

Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à atividade profissional como: aluguel de sala comercial, gastos com água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo e contratação de pessoal.

Não são dedutíveis, no livro Caixa, as despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento, manutenção de veículo, seguro e pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo, quando correrem por conta desse.

Tiquetes de caixa - comprovação de despesa: Os tiquetes de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes, não podem comprovar despesas relacionadas no livro Caixa. As despesas devem estar discriminadas e identificadas para serem comprovadas como necessárias e indispensáveis à atividade profissional.

Compra de bens/direitos: Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro Caixa. Considera-se despesa de consumo a compra de bens próprios para consumo e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos em reparos e conservação.

Considera-se aplicação de capital à despesa com aquisição de bens necessários à atividade profissional, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, e que não sejam consumíveis, isto é, não se acabem com sua mera utilização, como equipamentos, mobiliários etc.

**Arrendamento mercantil (leasing):** Não são dedutíveis os gastos feitos com arrendamento mercantil.

**Depreciação de bens:** Não é permitida a dedução com a depreciação de bens.

**Imóvel residencial/profissional:** No caso de imóvel residencial ser também utilizado na atividade profissional, pode ser deduzida a quinta parte de despesas com aluguel e outros.

**Benfeitoria - Imóvel próprio:** Não são dedutíveis os gastos com consertos, manutenção e reforma de imóvel de propriedade do contribuinte.

**Benfeitorias - imóvel alugado:** As despesas com benfeitorias e melhoramentos feitas pelo inquilino, profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação do valor do aluguel devido, são dedutíveis no mês do pagamento, desde que escrituradas em livro Caixa e comprovadas.

**Assinatura de publicações/compra de roupas:** O profissional autônomo que necessita comprar roupas especiais e publicações necessárias à sua atividade profissional pode deduzir essas despesas, desde que escrituradas em livro Caixa e comprovadas.

**Contribuições a sindicatos/associações/conselhos:** Essas contribuições são dedutíveis, quando relacionadas com a atividade do profissional autônomo, desde que escrituradas em livro Caixa e comprovadas.

**Pagamentos a terceiros:** O profissional autônomo pode deduzir pagamentos feitos a terceiros que com ele tenham vínculo empregatício, desde que escriturados em livro Caixa e comprovados.

**Despesas com propaganda:** Essas despesas são dedutíveis, quando escrituradas em livro Caixa e comprovadas, desde que a propaganda se relacione com a atividade profissional do autônomo.

**Participação em congressos/seminários:** Despesas para comparecimento a encontros científicos como congressos, seminários, se necessárias à atividade exercida pelo profissional e a sua especialização, não reembolsadas ou ressarcidas, podem ser deduzidas, desde que escrituradas em livro Caixa e comprovadas, tais como taxa de inscrição, compra de publicação, hospedagem etc. O certificado de comparecimento a esses encontros deve ser guardado para comprovação.

**Serviços prestados a pessoa física e jurídica:** As despesas relacionadas no livro Caixa podem ser deduzidas no cálculo do Carnê-leão, limitadas ao valor do rendimento recebido de pessoa física, de pessoa jurídica e do exterior, no mês, decorrentes da prestação de serviços sem vínculo empregatício.

**Serviços prestados exclusivamente a pessoa jurídica:** O autônomo prestador de serviços apenas à pessoa jurídica, que relaciona as despesas dessa prestação de serviços no livro Caixa, pode deduzi-las da base de cálculo do Carnê-leão e na declaração anual, observando que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica não estão sujeitos ao Carnê-leão.

Como visto, indiscutivelmente, é sabido que somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora devidamente escriturados no livro Caixa.

Tem-se, da mesma forma, que o contribuinte, pessoa física, que receber rendimentos do trabalho não assalariado, incluindo os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição Federal, não poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento.

É sabido, que se considera despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Por outro lado, os gastos com reforma de prédio, aquisição de móveis e utensílios e equipamentos eletrônicos, referem-se a aplicação de capital e, portanto, não são dedutíveis da receita por expressa disposição legal.

O profissional autônomo deverá escriturar o livro Caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Receita e despesa deve manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas.

Por tudo que foi visto, a inscrição da despesa utilizada no Livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade de sua dedução dos rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual, sem contar que não basta a sua comprovação por meio de documentação idônea, devendo ainda ficar comprovado, que as despesas de custeio pagas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Tais despesas devem

estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos e em nome do contribuinte que efetuar os pagamentos.

Neste processo a discussão abrange:

1 - Pagamentos lançados como sendo efetuados a Inforprint Informática e Formulários Ltda., onde a glosa foi efetuada tendo em vista a constatação da inidoneidade das notas fiscais e sem a comprovação da efetividade da prestação de serviços.

Observa-se que os fundamentos para a descaracterização da notas fiscais, amparam-se, basicamente, nos argumentos de que: (a) empresa vem apresentando DIPJ de Inativa desde o exercício de 2005; (b) Em diligências efetuadas pela RFB foi confirmado que a empresa sequer existia no domicílio informado no cadastro CNPJ; (c) O sócio gerente, Sr. Antonio da Silva Filho, através de Termo de Esclarecimento reiterou que a empresa não vendeu qualquer mercadoria ou prestou qualquer serviço desde 01/01/2005.

Observa-se, ainda, que diante dos fatos relacionados pela fiscalização a contribuinte foi intimada a comprovar os efetivos pagamentos dos valores declarados em favor da empresa Inforprint. Em sua impugnação ela alega que os pagamentos à empresa citada eram efetuados em dinheiro tendo em vista a incidência de CPMF sobre a movimentação bancária. Entretanto, mediante os indícios constatados pela fiscalização, mesmo sendo notória a necessidade de serviços gráficos, como afirma a impugnante, tornou-se imprescindível a comprovação do efetivo pagamento das notas fiscais apresentadas.

Como já foi dito pela decisão recorrida, que não se presta, por óbvio, a comprovar a efetividade de pagamento, a mera alegação de que o fez por meio de moeda em espécie para evitar a incidência de imposto. O pagamento em espécie, embora seja possível juridicamente, não é o meio usualmente adotado, considerando-se os dados do caso concreto, bem como os valores envolvidos e o fato de a recorrente manter no período fiscalizado conta corrente ativa. Não obstante, poderiam ter sido apresentados extratos bancários que comprovassem saques de valores em datas compatíveis com as consignadas nas notas fiscais de modo a corroborar a alegação de que os pagamentos foram feitos em espécie.

Ora, os contribuintes que perceberem rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição Federal, podem deduzir da receita e/ou rendimentos decorrente da respectiva atividade, as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos e manutenção da fonte produtora, desde que lastreado em documentos hábeis e idôneos, devidamente escrituradas no respectivo livro caixa. O simples lançamento na escrituração e/ou Declaração de Ajuste Anual pode ser contestado pela autoridade lançadora.

Ademais, somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Desta forma, é de se manter a glosa com despesas de pagamentos diversos, cuja comprovação foi realizada através de apresentação de notas fiscais consideradas inidôneas pela autoridade fiscal e, quando intimada, a contribuinte não conseguiu comprovar a respectiva efetividade da realização dos serviços e/ou fornecimento de mercadorias, bem como não logrou comprovar a efetividade dos respectivos pagamentos escriturados.

2 – Pagamentos lançados como sendo para a Register Consultoria Ltda. (antiga Campos Couto Consultoria Ltda.), glosadas, pela autoridade fiscal lançadora, sob o argumento que os serviços de consultoria pagos pelos cartórios não é passível de dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

Ora, resta claro nos autos de que os relatórios e contratos apresentados demonstram que as atividades desempenhadas pela consultoria são as atividades próprias da função cartorária, devendo ser realizados pelo próprio cartório. Como já relatado no Termo de Verificação Fiscal, o que ocorre é a remuneração de terceiros para execução de tarefas inerentes à atividade da reclamante, situação esta que não encontra amparo para dedução perante a legislação de regência.

Assim sendo, incabível a dedução da base de cálculo do imposto de renda os valores pagos, pelos titulares de cartórios, relativo a contratação de empresa de consultoria para a realização de pareceres no âmbito da função cartorária. Somente poderá ser deduzido a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício.

3 - Pagamentos lançados como sendo para a Servcom Serviços de Computação Ltda., glosadas pela autoridade fiscal lançadora por se tratar de dispêndios com a aquisição de licenças de utilização de softwares, sob o argumento de carece de requisito essencial exigido pela legislação tributária para sua dedutibilidade.

Ora, estes serviços não tem natureza de custeio, não é bem consumível, não se extinguindo com sua simples utilização e tem vida útil superior a um exercício, encaixando-se no conceito de aplicação de capital.

Assim, o titular de serviços notariais e de registro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeios pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Entretanto, não constituem despesas de custeio, não sendo, portanto, dedutíveis, as aquisições consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital, tais como reforma do prédio, aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos.

4 - Pagamentos lançados como sendo para a Emive glosadas pela autoridade fiscal lançadora por se tratar de dispêndios com a contratação de empresa especializada em segurança patrimonial.

Ora, tem-se que são despesas úteis, mas não são consideradas como despesas de custeio necessárias à percepção da receita, não obtendo relação com a atividade fim de um cartório.

Quanto à aplicação da multa qualificada, resta, suficientemente, claro nos autos, que a suplicante declarou, deliberadamente, valores pagos a título de despesas gráficas (talonários, formulários, etc.) para empresa Inforprint, de forma indevida, reduzindo indevidamente a base de cálculo do imposto de renda. Ou seja, o suplicante tinha plena consciência que não poderia utilizar como fator de redução do imposto de renda os valores pagos a citada empresa, já que o próprio representante legal da empresa Inforprint, concordou que não houve venda de qualquer mercadoria ou qualquer prestação serviço no período questionado.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos valores deduzidos pela suplicante e com isso produzir uma redução do imposto devido.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a dedução deliberada de despesas gráficas que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que a contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Compartilho com o entendimento de que para ocorrer a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, “é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

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

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de se beneficiar de dedução indevida de despesas gráficas, apresentando notas fiscais que sabia terem sido emitidos a título de gracioso, sem a respectiva contra partida em mercadorias ou serviços prestados, bem como não comprovou a efetividade de pagamento.

Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores deduzidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação (redução indevida da base de cálculo do tributo).

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho de Contribuintes, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise do fato ocorrido, dos documentos constantes dos autos e das conclusões da autoridade lançadora se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de redução indevida do imposto de renda, utilizando dedução de despesas gráficas que sabia serem indevidas. Sendo que até o momento o suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem que a empresa de fato realizou os serviços e/ou forneceu o material gráfico listados nas notas fiscais glosadas. Limitou-se na sua defesa a meras alegações que por si só não dizem nada, já que não se prestam a justificar a irregularidade praticada.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi o suplicante que, propositalmente, inseriu elementos que sabia não serem exatos em sua Declaração de Ajuste Anual e que, portanto, não se referia a despesas de livro-caixa, que já os serviços não foram prestados para o cartório.

Para concluir o presente voto, entendo que no Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-officio do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, e nesta linha de pensamento firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere à tributação dos recursos financeiros envolvidos nestas operações.

Quanto à aplicação das multas de lançamento de ofício normais, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba os valores tributados como sendo omissão de rendimentos recebidos do exterior, cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

*Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – (omissis).*

*§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.*

*(...).*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

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

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Por fim, não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora. Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a

espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

*2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

*3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*

*4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

*(...).*

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo*

*administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

(...).

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já não que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe exequibilidade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão lançado de forma concomitante com a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann