



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

Processo n° 10830.001177/2007-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-001.994 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente JOÃO BATISTA DE ALMEIDA ASSIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto n°. 70.235, de 1972.

PAF. DILIGÊNCIA. CABIMENTO. A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante/recorrente, para o esclarecimento de fatos ou a adoção de providências considerados necessários para a formação de convencimento sobre as matérias em discussão no processo, e não para produzir provas de responsabilidade das partes.

SERVIÇO NOTARIAL. RECEITAS. ESCRITURAÇÃO. Os titulares dos serviços notariais e de registro são obrigados a escriturar em livro-caixa as receitas e despesas da sua atividade, cujos registros devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea. Os valores escriturados em livro-caixa, elaborado pelo contribuinte, devem servir de base para a apuração do resultado tributável, salvo demonstração inequívoca de erro, a cargo do contribuinte, ou de infração à legislação tributária, a cargo do Fisco.

DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO. Somente são dedutíveis as despesas escrituradas em livro-caixa necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, sejam devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei n°. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.343/2006 e Lei nº 12.365/2011

Autenticado digitalmente em 05/03/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 05/03/2013 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 08/03/2013 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 15/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Preliminar rejeitada

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Assinatura digital
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 05 de março de 2013

Participaram da sessão: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Eduardo Tadeu Farah, Gustavo Lian Haddad, Rayana Alves de Oliveira França e Ricardo Anderle (suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Rodrigo Santos Masset Lacombe.

Relatório

JOÃO BATISTA DE ALMEIDA ASSIS interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-SÃO PAULO/SP II (fls. 1.647) que julgou PROCEDENTE EM PARTE lançamento, formalizado por meio do auto de infração de fls.04/12 e demonstrativo de fls. 13/19, para exigência de Imposto sobre Renda de Pessoa Física – IRPF, referente aos exercícios de 2003 e 2004, no valor de R\$ 653.994,69, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, perfazendo um crédito tributário total lançado de R\$ 1.487.671,54.

As infrações que ensejaram a autuação estão assim descritas no auto de infração:

1) RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNE-LEÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - O contribuinte omitiu rendimentos recebidos de pessoas físicas ou jurídicas, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, auferidos em função de sua atividade no 5º Tabelião de Notas da Comarca de Campinas. Os referidos rendimentos deveriam ter sido informados nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física e estariam sujeitos ao pagamento mensal

do imposto de renda (carnê - leão). As omissões de rendimentos, abaixo elencadas, foram apuradas conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

2) DEDUÇÃO DA BASE DE CALCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA - O contribuinte deduziu indevidamente da base de calculo do imposto de renda valores de despesas consideradas indedutíveis ou não comprovadas, escrituradas em livro caixa, decorrentes de sua atividade no 5º Tabelião de Notas da Comarca de Campinas. As glosas das despesas foram efetuadas conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

3) DEDUÇÃO DA BASE DE CALCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (CARNÊ-LEÃO). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA - Efetuamos a glosa de despesas indedutíveis ou não comprovadas, escrituradas nos livros caixa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante deste Auto. Os valores glosados, abaixo relacionados, compõem em conjunto com os rendimentos omitidos, a base de cálculo do carnê-leão devido, sendo este, base de cálculo para a multa de ofício exigida isoladamente.

4) MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TITULO DE CARNE-LEÃO - O contribuinte omitiu rendimentos mensais recebidos de pessoas físicas ou jurídicas, decorrentes de trabalho sem vinculo empregatício, auferidos em função de sua atividade no 5º Tabelião de Notas da Comarca de Campinas; bem como deduziu indevidamente da base de cálculo do imposto de renda valores de despesas consideradas indedutíveis ou não comprovadas, escrituradas em livro caixa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Neste sentido, restou caracterizada a falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a titulo de carnê-leão. Abaixo são relacionados os valores das multas a serem lançadas isoladamente, em decorrência da falta de recolhimento desses valores.

O Contribuinte impugnou o lançamento e alegou, em síntese, que o “retrato” fidedigno das receitas auferidas pelo Cartório figura nos denominados "relatórios de movimentos diários", em que consta a soma de todas as receitas do mês, uma vez que, de acordo com a legislação específica que rege a atividade de cartórios, é compulsória a elaboração desses relatórios, para que se demonstre com absoluta exatidão o montante relativo aos valores repassados ao Estado, através das guias de recolhimento (GARE); que a adoção pura e simples das informações do livro-caixa, sem o devido atrelamento aos relatórios de movimentos diários pode conduzir à conclusão precipitada e equivocada; que, a título de exemplo, nos meses de janeiro e fevereiro de 2002, dos valores lançados no relatório de repasses ao Estado consta, respectivamente, R\$ 229.625,82 e R\$ 211.305,79 de receitas, e no livro-caixa do mesmo período consta o valor de R\$ 229.687,01 e R\$ 212.054,01 de receitas, pequenas diferenças a maior no livro-caixa; que o mesmo ocorre em relação a quase todos os períodos dos anos-calendários fiscalizados; que em 2002 foi registrado no livro-caixa um total

de R\$ 3.683.718,18, já pelo controle da soma dos repasses via GARE ao Estado, a quantia que se obtém é de R\$ 3.606.783,24, ou seja, R\$ 76.934,94 a maior no livro-caixa; que em 2003, enquanto foi registrado no livro-caixa um total de R\$ 3.734.348,65, e pelo controle da soma dos repasses via GARE ao Estado, a quantia que se obtém é de R\$ 3.053.796,83, ou seja, no livro-caixa consta um montante de R\$ 680.551,82. Daí conclui o Impugnante, quanto a este ponto, que a suposta omissão de receitas foi equivocadamente presumida, uma vez que a Fiscalização não considerou o relatório de movimentos diários, onde constam exatamente todos os ingressos diários no cartório de notas. E defende que, para que se apure corretamente o valor da receita, que se proceda a uma perícia contábil na documentação na sua documentação fiscal, o que requer.

Sobre as glosas das despesas consideradas indedutíveis, o Impugnante defende que tais despesas, diferentemente do que concluiu a autoridade lançadora, são dedutíveis, uma vez que diretamente atreladas às atividades do Cartório; que a despesa incorrida em "honorários de terceiros" são valores pagos a *experts* jurídicos do ramo notarial pela assessoria e consultoria para que o contribuinte possa melhor desempenhar a vastíssima variedade de atos por ele diariamente registrados. Argumenta que se uma indústria, um comércio ou um prestador de serviços pode deduzir despesas de honorários advocatícios incorridos na sua atividade, um cartório também poderia; que devido á forte concorrência entre os vários titulares dessa concessão, uma boa assessoria é indispensável para o melhor desempenho da atividade, sobressaindo-se em relação aos demais. Sobre as despesas com leasing, afirma o Impugnante que estas foram assumidas mediante a assunção de encargos por contratos de *leasing*, para o uso de mesas, cadeiras, computadores e aparelhos de informática, sem os quais não seria possível desempenhar a atividade de Cartório de Notas; que havia a possibilidade de o contribuinte celebrar dois tipos de contrato, o de *leasing* e o de compra e venda, e optou pela primeira. Interpreta que o Fisco partiu de equivocada premissa de que o contribuinte abusou do direito ao planejamento tributário, na medida em que se atribuiu os efeitos de uma compra e venda e procederam ao lançamento como se efetivamente compra e venda fosse, de modo a considerar a despesa como aplicação de capital e, portanto, não dedutível. Argumenta também que o Fisco não está autorizado a desconsiderar atos e negócios jurídicos.

Relativamente à glosa das despesas do livro-caixa classificadas como “Guia de Arrecadação Estadual (GARE) e Associação Paulista dos Magistrados (Apamagis)

O Impugnante argumenta que a sua atividade reveste-se de particularidades muito específicas, com obrigações e responsabilidades especiais, cuja legislação é bastante intrincada, prevendo o recolhimento de inúmeros tipos de custas e emolumentos, próprios e de terceiros, compreendendo uma vastíssima gama de documentos, que não foram analisados com profundidade e detalhamento pela fiscalização, fazendo-se necessária, para se aferir com toda a segurança quais são efetivamente as guias lançadas como despesas nos livros-caixa, que se proceda a uma perícia contábil em toda a farta documentação fiscal do contribuinte, referente a todas as despesas registradas pelo contribuinte e equivocadamente glosadas, o que requer. Sobre as despesas denominadas "Sindicato dos Notários e Registradores do Estado de São Paulo" defende que estas são atreladas à atividade do impugnante, por serem obrigatórias; que tais valores não compõem as receitas auferidas pelo Cartório e repassadas a terceiros, sendo, por isso, legalmente dedutíveis.

O impugnante pede o aproveitamento de despesas que excederam às receitas em alguns meses dos anos-calendários fiscalizados. Cita como fundamento do pedido o art. 6º, § 3º da Lei nº 8.134/1990. Observa que os auditores-fiscais, ao procederem às glosas das despesas que julgaram indedutíveis, efetuaram o creditamento do excedente de despesas, preservando, portanto, o direito do requerente de apropriar-se legitimamente desse montante.

O Contribuinte aponta erro no lançamento que, relativamente a novembro de 2002, considerou como carnê-leão pago o valor de R\$ 331,17, quando o valor efetivamente pago foi de R\$ 3.254,95. Pede, portanto, que lhe seja creditada a diferença.

Por fim, o Impugnante insurge-se contra a aplicação da multa isolada do carnê-leão em concomitância com a multa de ofício.

A DRJ-SÃO PAULO/SP II julgou procedente em parte o lançamento para reduzir o valor da multa isolada, correspondente ao mês de dezembro de 2002, de R\$ 4.198,94 para R\$ 2.737,05, mantendo “integralmente todos os demais créditos lançados”, com base nas considerações a seguir resumidas.

Inicialmente, a DRJ-SÃO PAULO/SP II observa que os titulares dos serviços notariais e de registro são obrigados a escriturar em livro-caixa as receitas e despesas da sua atividade, cujos registros devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea; que tal obrigação decorre da Lei nº 8.134, de 1990, especialmente o § 2º do art. 6º; que no livro caixa devem ser registradas apenas as receitas e despesas do próprio contribuinte, e não de terceiros; que, no presente caso, não há nenhuma prova, e nem mesmo indício, de que o contribuinte tenha, por erro, informado no livro-caixa as receitas por ele meramente repassadas a outras entidades; que o próprio contribuinte reconhece no Termo de Abertura do Livro Caixa que registrou ali apenas suas próprias receitas e despesas; que, portanto, sendo o livro-caixa um documento elaborado pelo próprio contribuinte, a alegação de erro no seu preenchimento somente poderia ser aceita mediante a apresentação de provas inequívocas, o que não ocorreu no caso; que se levarmos em consideração as retificações manuscritas ou datilografadas feitas nos relatórios de movimentos diários, relativos ao GARE, verifica-se que os valores da coluna “*Ao cartório*” coincidem exatamente com os valores escriturados no livro-caixa, na rubrica “*Rend. PF não-assalariado*”, o que demonstra que no livro-caixa foram escrituradas tão-somente as receitas pertencentes ao próprio Cartório; que as receitas de outras entidades informadas nos relatórios de movimentos diários (Colunas: “*Ao Estado*”, “*Ao Ipesp*”, “*Registro Civil*” e “*Apamagis*”) não foram escrituradas no livro-caixa como receitas. Daí conclui a DRJ: “não há nenhuma razão para desqualificar os valores das receitas lançados no livro-caixa, o qual, repita-se, foi escriturado pelo próprio impugnante.”, Tendo a Fiscalização agido corretamente ao considerar como omissão de rendimentos a diferença positiva entre os valores informados no livro-caixa e os valores declarados na DIRPF 2003.

Relativamente ao ano-calendário de 2003 a DRJ conclui, da mesma forma, que não há nenhuma prova ou indício de que o contribuinte tenha, por erro, informado no livro-caixa rendimentos pertencentes ao Estado; que pelo contrário o próprio contribuinte afirma, no Termo de Abertura do livro-caixa que registrou ali apenas suas próprias receitas e despesas. Daí concluiu correto o procedimento fiscal também quanto ao ano-calendário de 2003.

Sobre as glosas das despesas registra a DRJ-SÃO PAULO/SP II, relativamente ao ano-calendário de 2002 que devido a diferença entre o valor das despesas informadas no livro-caixa e o valor declarado, o efeito da glosa da despesa, na apuração do resultado final da tributação é bem menor. Feita essa observação a DRJ analisa as despesas glosadas e conclui pelo acerto da autuação. Sobre os valores escriturados como despesas e que, de fato, são meros repasses, a DRJ observou que já concluíra no início do voto que o Cartório não escriturou os mesmos valores como receitas e, portanto, não poderia registrá-los como despesas. Quanto à despesa com o sindicato “Apamagis”, no valor de R\$ 31.081,83, observa que constam dos autos apenas dois comprovantes de recolhimento, um de R\$ 493,29, e outro

de R\$ 329,66, e neste não há a menção de que os recolhimentos à Apamagis decorrem do art. 1º da Lei nº 3.724, apesar de o impugnante nada ter esclarecido a esse respeito, nem durante a fase de fiscalização nem em sua impugnação, mas que verificou que, diferentemente do que afirma o Contribuinte, com base na referida lei verifica-se que, ai também os valores referem-se a meros repasses, e, portanto, assim como no caso analisado anteriormente, não são dedutíveis. E acrescenta: “mesmo que os valores escriturados como *Apamagis* fossem despesas do próprio impugnante (o que não é o caso), nem assim seriam essas despesas dedutíveis, já que não se enquadram em nenhuma das hipóteses de dedutibilidade previstas no *caput* do art. 6º da Lei nº 8.134/1990.

Relativamente ao ano-calendário de 2003, a DRJ registra que parte das glosas não foi contestada. Quanto à parte contestada, referente a pagamentos feitos a título de honorários correspondentes, segundo o Impugnante, a valores pagos a especialistas do ramo notarial pela assessoria e consultoria jurídica, a DRJ registra que a comparação que pretende o Impugnante de sua atividade com o de uma pessoa jurídica não prevalece, pelo simples fato de que a atividade notarial é tributada pelo imposto de renda na forma de tributação própria das pessoas físicas, o que implica em critérios específicos de apuração do resultado tributável. Observa que as deduções permitidas, no caso de cartórios são aquelas úteis e necessária à manutenção da fonte produtora, e que, a consultoria, embora possa ser considerada útil, não pode ser tida como necessária, pois o conhecimento jurídico para o exercício da atividade é condição necessária ao exercício da função, aferida, inclusive, por meio de concurso público.

Quanto às despesas com *leasing*, registra a DRJ que o motivo da glosa não tem nenhuma relação com a indedutibilidade das despesas com bens de capital; que a fiscalização justificou a glosa no fato de existir disposição legal expressa vedando essa dedução.

Sobre a multa isolada, a DRJ sustenta que, diferentemente do que defende o Impugnante, a legislação prevê a incidência concomitante das duas penalidades e que os dispositivos de lei não podem ser afastados.

Como já referido acima, a DRJ deu razão ao Contribuinte quanto ao valor a menor considerado como carnê-leão pago em novembro de 2002.

Finalmente, a DRJ indeferiu o pedido de perícia por considerar a providência desnecessária, ressaltando que tal juízo cabe à autoridade julgadora.

O Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 13/02/2012 (fls. 1675) e, em 06/-3/2012 (fls. 1677), interpôs o recurso voluntário de fls. 1678/1696, que ora se examina, e no qual reitera, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação. Acrescenta argüição de nulidade da decisão de primeira instância por alegado cerceamento de direito de defesa caracterizado pelo indeferimento do pedido de perícia. Por fim, o Recorrente formula pedido nos seguintes termos:

Pelo todo exposto, em conformidade com a argumentação aduzida no presente recurso voluntário, faz-se de rigor o acolhimento do pleito, para:

a) Acolher a preliminar de nulidade do acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – São Paulo, uma vez que caracterizado o cerceamento de defesa em virtude do indeferimento da realização de perícia;

b) No mérito, reformar o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – SP, para ANULAR (i) o

lançamento a título de omissões de receitas dos movimentos diários, haja vista que ausente face à constatação dos relatórios de movimentos diários; (ii) a glosa das despesas dedutíveis “Lobo Orlandi”, Leasing” e “Sindicato dos Notários e Registros”, uma vez que estão diretamente atreladas às atividades do Recorrente;

c) Ainda no mérito, reformar o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – SP, para reduzir do montante de despesas a título de “fare”, “apanagis” e sindicato dos notários e registros glosados como indedutíveis e apropriar o saldo credor de imposto de renda pago em carnê-leão às competências subseqüentes dos anos-calendários 2002-2003;

d) Por fim, reformar o r. acórdão para cancelar e anular a multa isolada, haja vista que não podem coexistir duas penalidades para um mesmo fato impositivo de acordo com a legislação em regência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Examino, inicialmente, a argüição de nulidade da decisão de primeira instância. Afirma o Recorrente que a DRJ-SÃO PAULO/SP II incorreu em cerceamento de direito de defesa ao indeferir o pedido de perícia.

A alegação não procede. É que, no processo administrativo fiscal compete à autoridade julgadora decidir sobre a necessidade e conveniência de se realizar procedimentos de diligência ou perícia, e se é assim, não se cogita de nulidade da decisão pelo fato de o julgador ter decidido dessa ou daquela forma uma determinada matéria. A Matéria está disciplinada no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a saber:

Art. 18. A autoridade administrativa de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (sublinhei)

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

Quanto ao pedido de perícia, reiterado no recurso, de fato, neste caso as provas que o Contribuinte sugere que seriam obtidas com o procedimento são de sua responsabilidade. Portanto, caberia ao próprio Contribuinte diligenciar para buscá-las. Não se deve esquecer que é ônus do Contribuinte apresentar os elementos de prova de suas razões de defesa.

Assim, concordando com a posição esposada na decisão de primeira instância, não vislumbro a necessidade da realização da perícia, razão pela qual não há falar em nulidade da decisão de primeira instância indeferindo o pedido.

Quanto ao mérito, como se colhe do relatório, o lançamento decorre da apuração de omissão de rendimentos de pessoa física, especificamente, de titular de cartório, e da glosa de despesas de livro caixa, tendo sido exigida também multa isolada pela falta de recolhimento do carnê –leão.

Sobre a omissão de rendimentos, a autoridade lançadora tomou por base valor informado pelo próprio contribuinte no livro-caixa, em montantes maiores do que os utilizados com base de cálculo do imposto, valores estes coincidentes com aqueles informados nos relatórios diários repassados pelo Cartório ao GARE. O Contribuinte sustenta em sua defesa que o valor verdadeiro de sua receita é aquela informada ao GARE nos tais relatórios diários e sugere que poderia ter havido erro no preenchimento do livro-caixa.

A alegação da defesa, todavia, não procede. A um, porque, diferentemente do que afirma, o Livro-Caixa é o instrumento próprio para se registrar as receitas e despesas do Cartório e, com base nesses dados, apurar o resultado tributável. Ademais, neste caso, conforme referido acima, os valores lançado no livro-caixa batem com os relatórios apresentados ao GARE. Quanto a eventual erro de fato no preenchimento do livro-caixa, era ônus do contribuinte comprovar tais erros, o que não faz. O Contribuinte limita-se a referir-se a discrepâncias entre os valores declarados, sem, contudo, indicar onde estariam os possíveis erros.

Assim, o certo é que a autoridade lançadora, baseando-se em informações fornecidas pelo próprio Contribuinte, apurou a omissão de rendimentos e, corretamente, procedeu ao lançamento. Correta, portanto, a autuação quanto a este ponto.

Sobre as glosas de despesas, estas podem ser divididas em duas categorias: uma, de despesas não dedutíveis, outra de despesas não comprovadas. Nas primeiras categorias estão valores referentes a verbas em relação às quais o Contribuinte é mero repassador. Isto é, a valores recebidos pelo Cartório em nome de terceiros e imediatamente repassados a estes. Não são, portanto, receitas ou despesas do próprio Cartório. Como já observado acima, tais valores não foram escriturados como receitas e, portanto, não poderiam ser classificados como despesas. Correta, portanto, a autuação. Quanto à despesa com o sindicato “Apamagis”, no valor de R\$ 31.081,83, como ressaltado pela decisão de primeira instância, constam dos autos apenas dois comprovantes de recolhimento, um de R\$ 493,29, e outro de R\$ 329,66, e neste não há a menção de que os recolhimentos decorrem do art. 1º da Lei nº 3.724, apesar de o impugnante nada ter esclarecido a esse respeito, nem durante a fase de fiscalização nem em sua impugnação, e diferentemente do que afirma o Contribuinte, com base na referida lei verifica-se que, aí também, os valores referem-se a meros repasses, e, portanto, assim como no caso analisado anteriormente, não são dedutíveis. E, mesmo que fossem, nem assim seriam essas despesas dedutíveis, já que não se enquadram em nenhuma das hipóteses de dedutibilidade previstas no *caput* do art. 6º da Lei nº 8.134/1990.

Quanto aos pagamentos feitos a título de honorários, correspondentes, segundo o Impugnante, a valores pagos a especialistas do ramo notarial pela assessoria e consultoria jurídica, a comparação que pretende o Impugnante de sua atividade com o de uma pessoa jurídica não é pertinente, pelo simples fato de que a atividade notarial é tributada pelo imposto de renda na forma de tributação própria das pessoas físicas, o que implica em critérios específicos de apuração do resultado tributável. As deduções permitidas, no caso de cartórios são aquelas úteis e necessárias à manutenção da fonte produtora, e a consultoria, embora possa ser considerada útil, não pode ser tida como necessária, pois o conhecimento jurídico para o exercício da atividade é condição necessária ao exercício da função, aferida, inclusive, por meio de concurso público.

Quanto às despesas com *leasing*, o motivo da glosa há disposição legal expressa vedando essa dedução. Trata-se do artigo 6º, § 1º, “a”, da Lei nº 8.134, de 1990, com redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995, a saber:

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:

[...]

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

[...]

Quando às despesas não comprovadas, também na fase recursal o Contribuinte não as comprovou com documentos hábeis e idôneos, devendo prevalecer, portanto, as referidas glosas.

Finalmente, cumpre examinar a multa exigida isoladamente. O Recorrente insurge-se contra a cobrança da multa isolada, contestando a sua aplicação cumulativamente com a multa de ofício.

Penso que assiste razão ao Recorrente quanto a este ponto. A possibilidade da exigência simultânea da multa isolada com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base, já foi rejeitada por este Conselho. Como exemplo veja-se a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Recurso especial negado. (Acórdão CSRF/01-04.987, de 15/06/2004)

É como penso. Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), a saber:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

Parágrafo único. (...)

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 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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

(...)

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

(...).

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o *caput* do artigo e seus incisos. É aí que a lei especifica o fato típico, enseja dor da penalidade: a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido a título de carnê-leão não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do *caput* art. 44, conforme o caso.

Sendo assim, não se pode conferir ao art. 43 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº. 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos. É o que ocorre quando se aplica a penalidade duplamente, sobre a mesma base, na exigência da multa isolada, pelo não pagamento da antecipação, e na exigência do imposto quando do ajuste anual.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê-leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, a base de cálculo da multa isolada não deveria compor a base de cálculo da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto.

Em nenhum momento os contribuintes deviam o imposto duas vezes, antecipadamente e quando do ajuste anual. É que, ao pagar o primeiro, necessariamente teria direito a compensar o que pagou quando do ajuste anual. Assim, não há falar em dupla hipótese de incidência das multas, pelo não pagamento da antecipação e pelo não pagamento do imposto devido quando do ajuste anual.

Ora, é certo que a Lei nº 11.488, de 2007, que, entre outros pontos, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê-leão. Porém, este dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência. É que, como ressaltado acima, se antes não havia a possibilidade de incidência simultânea da penalidade pelo não recolhimento do carnê-leão, em concomitância com a multa de ofício sobre os rendimentos omitidos apurados no ajuste anual, sobre a mesma base, a nova legislação, que introduziu esta possibilidade, não é mais benéfica ao contribuinte e, portanto, não poderia ser aplicada em relação aos fatos pretéritos.

Concluo, pois, pela exclusão da multa isolada.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa exigida isoladamente.

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CÂMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10830.001177/2007-99

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº. 2201-001.994.

Brasília/DF, 05 de março de 2013.

Assinatura digital

Maria Helena Cotta Cardozo
Presidente da Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
- Com Recurso Especial
- Com Embargos de Declaração

Processo nº 10830.001177/2007-99
Acórdão n.º **2201-001.994**

S2-C2T1
Fl. 8

CÓPIA