



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.720229/2012-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.789 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MARCIO THADEU MARTINS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Tendo a Fiscalização apurado que o contribuinte recebeu e não declarou rendimentos tributáveis de pessoas físicas, caracterizado está o ilícito tributário e justificado o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos ao crivo da tributação.

DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, poderá deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas referentes ao livro caixa, desde que comprovadas documentalmente.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ LEÃO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal do carnê leão, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem traduzir os fatos que ensejaram na autuação, transcrevo abaixo parte do relatório do acórdão recorrido:

Este processo trata da impugnação em face do Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 443/453) e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 454/463) e seus anexos (fls. 464/470), referentes à Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF – do exercício de 2009 (ano 2008) (fls. 3/11).

A notificação tratou das seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física - R\$ 174.960,16: decorrentes das atividades do 2º Cartório de Notas de Campinas (fl. 446);

- Dedução indevida de despesas de livro caixa - R\$ 401.668,80 (fls. 446/447);

- Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão – R\$ 157.450,71 (fl. 447).

Como resultado, foi apurado o imposto suplementar de R\$ 158.572,97, a multa de ofício (75%) de R\$ 118.929,73 e os juros de mora de R\$ 43.115,99 (até janeiro/12), além da multa isolada de R\$ 78.725,38. (fl. 514)

Após a oposição de impugnação, sobreveio o acórdão nº 12-85.446, proferido pela 20ª Turma da DRJ/RJO, que entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

PERÍCIA. NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não se enquadre no preceituado pelo art. 57, inc. IV e §1º, do Decreto nº 7.574/11.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Tendo a Fiscalização apurado que o contribuinte recebeu e não declarou rendimentos tributáveis de pessoas físicas, caracterizado está o ilícito tributário e justificado o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos ao crivo da tributação.

DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, poderá deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas referentes ao livro caixa, desde que comprovadas documentalmente.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ LEÃO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal do carnê leão, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (fls. 513)

Cientificada em 07/03/2017 (fl. 530), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 06/04/2017 (fls. 534-546), em que alega:

- Preliminar de cerceamento de defesa por vício de capitulação da penalidade aplicada pois há menção de norma destinada à Administração Tributária;
- Impossibilidade de se realizar arbitramento das receitas auferidas pelo cartório com base na tabela de emolumentos extraída da Lei Estadual nº 11.331, de 2002.
- Embora a Recorrente tenha perdido os Livros Caixa em roubo, tem direito à dedução das despesas incorridas no exercício da atividade no percentual de 20% da receita bruta arbitrada;
- Insurge contra a aplicação concomitante da multa isolada com fundamento por analogia das Súmulas 31 e 105;

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade.

São duas as questões controvertidas, a saber: omissão de rendimentos tributáveis e dedutibilidade de despesas sem amparo em Livro Caixa.

A Recorrente alega nulidade por cerceamento de defesa, que também será enfrentada.

**Nulidades**

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

**Código Tributário Nacional**

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**Decreto 70.235/72**

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

Feito este esclarecimento, percebe-se o argumento da Recorrente de que a acusação fiscal é ambígua não impediu que esta compreendesse que se tratava de arbitramento de suas receitas com base no faturamento legal previsto para o exercício de sua atividade, bem como pela glosa de despesas não comprovadas a título de livro caixa.

Inexiste qualquer nulidade, razão pela qual afasto a preliminar e enfrento o mérito.

### Mérito

A Recorrente alega que não seria cabível a utilização dos patamares previstos em Lei para apurar omissão de rendimentos tributáveis.

Cumprido destacar que a fiscalização imputou a seguinte conduta à Recorrente e realizou o lançamento considerando as diferenças de receitas declaradas a menor do que o legalmente estipulado, considerando também os valores de caixa 2 apurados pela perita judicial no importe de R\$ 68.888,59 e despesas dedutíveis no importe de R\$ 65.100,74, nos termos abaixo:

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS – ARBITRAMENTO DA RECEITA CALCULADA EM FACE DA RECEITA DECLARADA

A despeito de não ter apresentado o restante do livro caixa, referente aos registros do período de 01/09/2008 até 31/12/2008, esta fiscalização buscou outros meios para levantar as informações a respeito das receitas obtidas no período, por isso de posse das guias de recolhimento ao Estado de São Paulo (GARE), cujo valor recolhido corresponde a 17,76% do faturamento no período, foram obtidas as receitas do tabelião, que correspondem a 62,5% desse faturamento, apurando-se diferenças a menor nos valores declarados na DIRPF/2009, configurando-se em omissão de receita. Ademais, no mês de abril, conforme visto acima (item 23), foi considerada a soma dos valores apurados pela perita judicial (R\$68.888,59) que descontadas as despesas dedutíveis pagas no mesmo período (R\$65.100,74), devidamente comprovadas, apurou-se receita que não havia sido declarada na DIRPF/2009, nem tampouco levada à tributação. Veja resumo abaixo que demonstra esses fatos: (fl. 460)

Veja-se que foi considerada parte da documentação entregue pela Recorrente, o que legitimou a dedutibilidade de despesas no importe de R\$ 727.698,30, tendo a glosa recaído sobre a parcela de R\$ 401.668,80 que se refere à parcela não comprovada.

A este respeito, a DRJ se manifestou da seguinte forma:

Mister e esclarecedor reproduzir, neste momento, parte da suscitada Lei Estadual de São Paulo nº 11.331/02, repisando ser o Contribuinte um tabelião desse Estado:

Artigo 1º - Os emolumentos relativos aos serviços notariais e de registro têm por fato gerador a prestação de serviços públicos notariais e de registro previstos no artigo 236 da Constituição Federal e serão cobrados e recolhidos de acordo com a presente lei e as tabelas anexas.

Artigo 19 - Os emolumentos correspondem aos custos dos serviços notariais e de registro na seguinte conformidade:

I - relativamente aos atos de Notas, de Registro de Imóveis, de Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil das Pessoas Jurídicas e de Protesto de Títulos e Outros Documentos de Dívidas:

a) 62,5% (sessenta e dois inteiros e meio por cento) são receitas dos notários e registradores;

b) 17,763160% (dezessete inteiros, setecentos e sessenta e três mil, cento e sessenta centésimos de milésimos percentuais) são receita do Estado, em decorrência do processamento da arrecadação e respectiva fiscalização; (grifo nosso)

Da leitura dos dispositivos acima, depreende-se que os percentuais de 62,5% e 17,76% estão expressamente indicados na legislação trazida pelo próprio Contribuinte, não lhe sendo pertinente alegar seu desconhecimento. Por meio desses percentuais e das Guias de Arrecadação Estadual – GAREs, estas últimas por ele apresentadas e referentes às “custas pertencentes ao Estado” (fls. 132/189, 195/198), foi necessário apenas elaborar cálculos matemáticos reversos para se determinar o faturamento bruto do cartório, assim como a “receita dos notários e registradores”, como descrito na legislação acima.

Cabe ressaltar que, durante a ação fiscal, o Contribuinte foi intimado acerca dessa sistemática de cálculos (fls. 418/423), tendo ele elaborado, em sua resposta, “planilha com a correção das colunas relativas as gares recolhidas, gares calculadas e Tabelião calculada” (fls. 424/428), em que foram utilizados esses mesmos percentuais.

Quanto à tabela de emolumentos baseada na referida Lei Estadual (fls. 499/506), anexada à impugnação, podemos verificar que os valores correspondentes ao Tabelião e ao Estado refletem exatamente os percentuais de 62,5% e 17,76% do valor do emolumento (“Sub Total”), respectivamente. Assim, a título de exemplo, do emolumento de R\$ 131,69, referente à escritura com valor declarado até R\$ 590,00 (item “a”), cabe ao Tabelião o valor de R\$ 82,31 (62,5%) e ao Estado, R\$ 23,39 (17,76%)(fl. 499). Obedecendo os mesmos percentuais, do emolumento de R\$ 45,42, referente à procuração/substabelecimento/revogação do item 2.2.1, cabe ao Tabelião R\$ 28,39 e ao Estado R\$ 8,07 (fl. 501).

A título de esclarecimento, observamos que os valores consignados na penúltima coluna denominada “Sta. Casa”, que somados aos valores da coluna “Sub Total” resultam nos valores da coluna “Total”, referem-se à contribuição de solidariedade às Santas Casas de Misericórdia, estabelecida pela Lei Estadual nº 11.021/01 e correspondente a 1% dos emolumentos devidos ao Escrivão:

Artigo 2º - Em todos os atos extrajudiciais, excetuados os previstos no § 1º do Artigo 1º da Lei federal n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973, será cobrada uma contribuição de solidariedade às Santas Casas de Misericórdia, estabelecidas no Estado de São Paulo, cujo valor será igual à 1% (um por cento) dos emolumentos devidos ao Escrivão.

Artigo 3º - O Escrivão deve recolher a contribuição de solidariedade para a Secretaria da Fazenda, sob código de arrecadação distinto, nos mesmos prazos e condições dos recolhimentos a título de Custas e Emolumentos devidos ao Estado.

É de se notar que, na coluna “Receita do Tabelião Efetiva” do Anexo I (fls.

464/467), **o Autuante privilegiou a receita baseada na GARE à receita declarada pelo Contribuinte no livro caixa (nos meses em que foi apresentada a escrituração), mesmo quando o valor declarado pelo Contribuinte se mostrava maior que o apurado na ação fiscal, beneficiando nesses casos o Autuado.**

Nesse mesmo Anexo I, verificamos que, nos dias de abril/08 (mês de nomeação do tabelião - 24/04/08 - fls. 20/22), foram alocadas receitas originárias do chamado Caixa 2 (fl. 464). O Impugnante, por sua vez, nega ter mantido tal conduta. Observe-se, porém, que tais valores foram extraídos de uma planilha confeccionada por uma perita judicial contábil e apresentada pelo próprio Contribuinte durante a ação fiscal (fl. 201), junto a outros documentos, com o intuito de comprovar o desaparecimento de documentos do cartório, inclusive do livro caixa de 2008 e dos comprovantes das despesas de livro caixa do período de 22/04 a 31/12/08 (fl. 194), conforme Boletins de Ocorrência (fls. 53/58). A seguir, reproduzimos trecho de sua resposta à intimação fiscal (fl. 194): (...)

Note-se que o próprio Contribuinte afirma que “... a perícia judicial contábil fotocopiada em anexo, comprovava que existia nesta Serventia “caixa 2” ...” e, nesse cenário, o Autuante acatou tal perícia e reconheceu como receitas desses dias de abril/08 os valores apontados por aquela perita.

Assim, **apesar de o Contribuinte refutar o arbitramento fundado em mera presunção, entendemos que o levantamento de valores realizado pelo Autuante se mostrou totalmente justificado, principalmente num cenário em que o Contribuinte, obrigado à escrituração do livro caixa e da apresentação dos comprovantes correspondentes, apresenta-o parcialmente (livro caixa de 24/04 a 29/08/08 - fls. 59/121), e diante também da ocorrência do caixa 2 e da legislação específica da prestação de serviços públicos notariais e de registro.**

Assim, conclui-se que as receitas do tabelião foram estabelecidas parte pela perita judicial e parte pela definição da lei específica aplicável, incorrendo qualquer incompatibilidade constitucional ou em relação ao CTN.

Ademais, ressalte-se que as suscitadas vedações estabelecidas pela Constituição Federal são dirigidas ao legislador. Tais princípios constitucionais orientam a feitura da lei e, se não respeitados, excluem-na do mundo jurídico por inconstitucionalidade.

Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou.

Diante do exposto, entendo que a omissão de rendimentos deve ser mantida integralmente. (fls. 521-523)

Dito tudo isso, resta prejudicado o pedido da Recorrente de que seja considerada a dedução no importe de 20% das despesas dado que, para além da afirmação da DRJ que se trata de fundamento legal revogado à época da autuação, a glosa recaiu apenas sobre parte das despesas declaradas a título de Livro Caixa, inclusive em patamar superior a 20%, o que leva à improcedência do pleito recursal.

#### **Multa isolada – Súmulas 31 e 105**

A Recorrente alega genericamente que por analogia, a multa isolada não é devida com base no racional das Súmulas nº 31 e 105.

Veja-se a redação das referidas Súmulas abaixo:

##### Súmula CARF nº 31

Descabe a cobrança de multa de ofício isolada exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal.

(...)

##### Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Pela leitura dos enunciados, evidencia-se que não há correlação entre a multa isolada aplicada em decorrência do não recolhimento de carnê leão, dado que a Súmula CARF nº

31 se aplica em casos de denúncia espontânea, além de que a Súmula CARF nº 105 sequer diz respeito ao IRPF, sendo afeta a questão específica do IRPJ e CSLL.

Inclusive, como a questão diz respeito a ano calendário 2008, já havia possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e de ofício, conforme determinado pela Súmula CARF nº 147:

Súmula CARF nº 147

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

A referida Medida Provisória foi editada em 22 de janeiro de 2007 e entrou em vigor na data de sua publicação, nos termos de seu artigo 21, de modo que já estava vigente quando da ocorrência do fato gerador objeto da autuação.

Assim, não há *bis in idem* na aplicação da multa de ofício e isolada pois se prestam a punir condutas diversas, além de que a Súmula CARF nº 147 é de reprodução obrigatória e não pode ser afastada e reconhece que há comando normativo a amparar a concomitância das penalidades, o que leva à improcedência deste capítulo recursal.

Assim, além de não conter o motivo da aplicação análoga, não procede essa insurgência recursal.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura**