



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

Processo nº 11065.724892/2013-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.570 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente JOSE FLAVIO BUENO FISCHER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

DEDUÇÕES COM LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO.

A dedução a título de livro caixa depende da comprovação das despesas declaradas, mediante documentação idônea, devidamente escrituradas em Livro Caixa. Somente são dedutíveis as despesas de custeio pagas, necessárias e indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A interpretação da recente jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior deste CARF (Acórdão 9202-004.022 - CSRF 2ª Turma) conduz ao entendimento que para fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, conforme Acórdão nº 2201- 002.718, de 09/12/2015.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) quanto à dedução das despesas de assessoria de segurança e serviço de vigilância e portaria: por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para afastar a glosa; ii) quanto às despesas de materiais e serviços de colocação de piso e pintura, contribuições a entidades associativas, planos de saúde e auxílio alimentação dos funcionários: por maioria de votos, negar provimento ao recurso, mantendo as glosas, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator), Junia Roberta Gouveia

Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que as afastaram; iii) quanto às despesas com o ECAD: pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, mantendo a glosa, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente convocado), que a afastaram; iv) quanto às despesas pagas à empresa E-Tab: por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a glosa, vencidos os Conselheiros Rosemary Figueiroa Augusto, Cecília Dutra Pillar e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que a mantiveram; iv) quanto à incidência da multa isolada do Carnê-Leão, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente convocado), que a cancelaram. Foi designado o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencido o Relator.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Martin da Silva Gesto, Márcio Henrique Sales Parada, Rosemary Figueiroa Augusto, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Cecília Dutra Pillar, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 11065.724892/2013-22, em face do acórdão nº 12-67.773, julgado pela 20ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1) no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem, que assim os relatou:

Trata o presente processo de impugnação em face do Auto de Infração – AI (fls. 5.218/5.226), acompanhado do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 5.854/5.908), relativo à Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF - do exercício de 2009 (ano-calendário 2008)(fls. 2/10).

*Foram apuradas as **deduções indevidas de despesas escrituradas no livro caixa** nos valores de R\$ 3.615.000,00*

(multa 150%) e de R\$ 429.231,82 (multa 75%), e as multas isoladas por falta de recolhimento do IRPF - carnê leão.

O crédito tributário foi apurado conforme demonstrativo abaixo (fl. 5.218):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Darf 2904	Valor 1.112.163,75
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2013)		Valor 472.558,37
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 1.579.716,56
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 6352	Valor 556.081,89
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 3.720.520,57

O Anexo 1 do AI lista e indica a paginação dos documentos juntados ao processo (fls. 5.227/5.232).

O Contribuinte era, e ainda é, titular do 1º Tabelionato de Notas e Protesto de Títulos de Novo Hamburgo/RS. Declarou rendimentos recebidos de pessoas físicas de R\$ 9.469.579,00 e despesas de livro caixa de R\$ 7.413.597,50, em sua DIRPF de 2008. As intimações ao Contribuinte e suas respostas constam às fls. 4/159, constando os registros de seu livro caixa no Anexo 4 do AI (fls. 5.236/5.300). A empresa E-Tab Tecnologia Gestão de Negócios e Logística Ltda foi diligenciada (fls. 160/238), sendo apresentados contrato/alterações, livros Diário e Razão e contabilidade digital. A empresa Sumbolaia Locação e Serviços Ltda também foi diligenciada (fls. 239/261), apresentando escritura/alterações.

O art. 8º da lei nº 7.713/88 trata da tributação dos emolumentos e custas recebidos pelos tabeliães (carnê-leão), quando não remunerados exclusivamente pelos cofres públicos; o art. 6º da lei nº 8.134/90 trata das deduções a eles específicas (livro caixa); o PN CST nº 60/78, da diferença entre despesa de custeio (dedutível) e aplicação de capital (inedutível); o PN CST nº 32/81, do gasto necessário. O Autuante indica definição do verbete “necessário”:

Em razão dos atributos da indispensabilidade e inevitabilidade, a não realização de despesa necessária impede auferir receita e manter a fonte produtora. Tal despesa não se confunde com a despesa útil, que pode acarretar aumento de produtividade, melhoria de qualidade do produto ou bem estar dos funcionários, mas que somente será dedutível se necessária.

1. Deduções indevidas de livro caixa (Anexo 6 do AI – fl. 5.311).

Glosas sujeitas à multa de 150% - R\$ 3.615.000,00:

1.1. E-Tab Tecnologia e Gestão (fls. 5.862/5.902). A despeito da boa qualidade dos serviços prestados pelo tabelionato e da utilidade daqueles prestados pela E-Tab, a glosa recaiu sobre a integralidade das despesas pagas à empresa, haja vista a interpretação restritiva exigida quando do acatamento de deduções e que:

1.1.1. Contrato: inadmissível a contratação de uma empresa para as funções administrativas inerentes à delegação personalíssima como tabelião; o contrato se qualifica mais como um contrato de uma sociedade de fato ou de uma parceria para a exploração comercial do tabelionato, também inadmissível pela delegação personalíssima; não foram fixados preços para os serviços prestados; transferido alto percentual da receita bruta do tabelião à empresa, que é estreitamente ligada ao mesmo.

1.1.2. Serviços prestados: a maior parte não é despesa de custeio necessária; não é possível determinar os valores de cada serviço, inclusive daqueles dedutíveis, pois os valores não foram individualizados, assim como a quantidade de horas de cada um, e o preço médio da hora de serviço é arbitrariamente e exageradamente sobrelevado, especialmente quando comparado aos preços cobrados de outras serventias em que a E-Tab não participa da administração.

1.1.3. E-Tab: o Contribuinte tinha, indiretamente, mais de 75% (até outubro) e mais de 70% (a partir de novembro) de seu capital social; recebeu da empresa, indiretamente, mais de 82% dos lucros distribuídos e mais de 85% dos adiantamentos a sócios; tinha amplo poder de decisão.

Glosas sujeitas à multa de 75% - R\$ 429.231,82:

1.2. Milforros Divisórias, Sergio César Samua, SJGI Mat. Constr. (fls. 5.902/5.903). Corresponderam a despesas com a aquisição de pisos/cola para piso, serviços de pintura, e aquisição de piso/colocação de piso, respectivamente, todos direcionados ao imóvel locado onde funciona o tabelionato. Se previstos no contrato de locação poderiam ser considerados dedutíveis no livro caixa (Perguntas e Respostas IRPF 2009 – no 397). Não comprovado que integraram o valor locativo e que o contrato é omissivo (fls. 466/471), foram consideradas liberalidade do Contribuinte e glosadas.

1.3. ASI Assessoria de Segurança, Protector (fl. 5.903). Serviços de assessoria, vigilância, segurança e portaria. Glosadas, haja vista que mesmo sendo úteis, não são necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

1.4. Contribuições a entidades de classe (fl. 5.903). A associação a nenhuma das entidades constantes do quadro abaixo é obrigatória ou essencial ao desempenho do tabelião, não sendo despesas inafastáveis e necessárias.

Grupo de lançamentos	Nome da entidade beneficiária dos pagamentos
ACI	Associação Comercial, Industrial e de Serviços de Novo Hamburgo, Campo Bom e Estância Velha
ASSOC DOS NOT E REG DO BRASIL	Associação dos Notários e Registradores do Brasil - ANOREG/BR
COLEGIO NOTARIAL DO BRASIL	Colégio Notarial do Brasil
COOPNORE	Cooperativa de Economia e Crédito Mútuo dos Profissionais da Área Notarial e Registral do RS e SC
ECAD ESCR ARRECADAÇÃO	Escritório Central de Arrecadação e Distribuição
FUNDAÇÃO SEMEAR	Fundação Semear
INSTITUTO DE REG IMOBILIARIO	Instituto de Registro Imobiliário no Brasil - IRIB
INSTITUTO ETHOS	Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social

1.5. AFTF, Unimed, Sodexho Pass (fl. 5.904/5.906). Repasses à Assoc. de Funcionários do Tab. Fischer, planos de saúde dos funcionários e seus dependentes, e cartão alimentação aos funcionários, respectivamente. Por meio dos acordos coletivos vigentes em 2008 (Sind. dos Servidores Notariais e Registrais e Sind. dos Notários e Registradores, ambos de Novo Hamburgo), constatou-se que: 1) Vale refeição: mínimos obrigatórios por dia de trabalho de R\$ 10,00 (até março) e R\$ 12,00 (a partir de abril); 2) Contratação de empresa prestadora de serviço médico e hospitalar: facultada ao empregador mediante manifestação por escrito do empregado, com quem era dividido o ônus em partes iguais; 3) Entidade associativa dos empregados: não há menção de qualquer obrigação a seu financiamento. Consideradas indedutíveis as despesas excedentes àquelas obrigatórias (legislação ou acordos coletivos), não caracterizados como encargos trabalhistas. Cita legislação referente ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT (dedutibilidade para pessoas jurídicas), Solução de Consulta SRRF03/Disit nº 14/11 (inedutibilidade de despesas com planos de saúde em livro caixa de tabelião), CLT (art. 458, §2º, IV - não é salário “assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde”). Se o salário for contabilizado como despesa pelo valor líquido, a parte desses gastos suportado pelo empregado é dedutível, mas somente parte desses gastos transitou pelos contracheques, conforme demonstrado no Anexo 15 (fl. 5.853). Em relação à AFTF e Unimed, consideradas indedutíveis a parcela que excedeu aos descontos em folha; quanto à Sodexho, a parcela que excedeu ao obrigatório.

2. Falta de recolhimento do IRPF – carnê-leão (fls. 5.906/5.907).

Decorrentes das glosas do livro caixa, as bases de cálculo do carnê-leão foram reajustadas, ensejando a aplicação das multas isoladas (art. 106, III, do RIR/99).

3. Multa qualificada e representação fiscal para fins penais (fl. 5.907).

Multa (art. 44, §1º, da lei nº 9.430/96) sobre as glosas dos pagamentos à E-Tab, tendo em vista que, em conluio com a empresa, escriturou despesas excessivas em relação aos serviços tomados, com o fim de reduzir o IRPF, transferindo receita da pessoa física para a jurídica.

Representação (art. 1º do Decreto nº 2.730/98) pelas mesmas razões de fato. Cientificado em 11/12/13 (fl. 5.911), foi apresentada a **impugnação** (fls. 5.914/6.036), em 10/01/14 (fl. 5.913), acompanhada dos documentos às fls. 6.037/6.220, que traz as alegações a seguir sintetizadas.

Preliminar. Ilegalidade da multa isolada concomitante à multa de ofício (item 1 e seguintes), que duplamente o penaliza. A exigência seria vedada pela jurisprudência administrativa

pacífica, tanto no Conselho de Contribuintes quanto no CARF, a exemplo das ementas que reproduz.

Se mantida a multa, a mesma não poderia incidir sobre os valores pagos pela pessoa jurídica E-Tab (cuja glosa mensal abrangem grande parte da exigência), tendo as considerações dos itens 174 e 188 da impugnação (compensação dos valores pagos pela PJ) efeitos sobre a suposta falta de recolhimento de carnê leão. Nos itens 8 a 10 demonstra a decorrente redução da multa de R\$ 556.086,86 para R\$ 307.857,47.

Glosas sujeitas à multa de 75%.

Material e serviços de colocação de piso e pintura (item 18 e seguintes).

Ao contrário da presunção do Autuante, as despesas não tem nenhuma relação com aplicação de capital (o imóvel pertence a terceiro) e nem tampouco são desnecessárias. Em razão do contrato de locação, a legislação civil o obriga a manter o imóvel em perfeitas condições de uso, devendo devolvê-lo nas mesmas condições em que o recebeu, fazendo-se assim necessárias as manutenções periódicas. No caso do piso, visou também oferecer condições de segurança aos usuários do estacionamento, a mobilidade e a acessibilidade urbanas (deficientes, idosos e grávidas). As despesas não são benfeitorias ou reformas no imóvel, objetivando manter ou aumentar seu valor, mas sim despesas da atividade do tabelionato que geram a receita tributável.

Assessoria de segurança e serviço de vigilância e portaria (item 33 e seguintes). Defende que o prédio onde funciona o tabelionato tem altíssimo fluxo de pessoas e diversas entradas, e nele se encontram seu caixa, seu almoxarifado (papéis timbrados), os carimbos notariais, os documentos submetidos a protesto, além de outros documentos afins.

Elenca diversas providências essenciais à segurança do prédio e do acesso aos documentos/dados do tabelionato e à segurança dos dados, alegando que tais precauções seriam inúteis sem o controle de acesso de pessoas e a segurança em tempo integral do tabelionato. Alega que não há como exercer ao mesmo tempo as diversas tarefas necessárias em diversos locais (lavar escrituras, zelar pelos documentos guardados, controlar o entrada-sai dos clientes), assim como não pode estar permanentemente no estabelecimento. Esclarece que a guarda de documentos na sede do tabelionato se estende por anos, sob risco de punição.

Alega que, por meio de longa pesquisa no sítio do CARF, não logrou localizar qualquer acórdão do Autuante que tratasse da glosa de despesas com segurança, demonstrando a pré-disposição do Autuante, além de outras condutas no TVF que beiram à perseguição pessoal.

Contribuições a entidades (item 43 e seguintes). Entende que o lançamento correspondente é nulo, alegando o cerceamento de

seu direito constitucional à ampla defesa motivado pela ausência de fundamentação da glosa, uma vez que a mesma se deu sob o argumento de que “a associação a nenhuma dessas entidades é obrigatória ou essencial”, sem nenhum esclarecimento específico sobre cada uma das entidades, sobre a efetividade das despesas (reconhecidas pelo Autuante) e sobre sua necessidade/usualidade. Alega a inocorrência de qualquer questionamento sobre tais despesas durante a ação fiscal. Alega que, apesar do reduzido impacto de cada uma das despesas, transfere-se indevidamente ao Impugnante o ônus de demonstrar a sua dedutibilidade, minando seu esforço de defesa ao reduzir o tempo disponível para os demais tópicos. Caso não anulada, faz análise de cada contribuição por meio dos itens 52 a 59.

AFTF, Unimed e Sodexo Pass (item 60 e seguintes). São benefícios indiretos (plano de saúde e auxílio alimentação) aos funcionários do tabelionato em decorrência da relação de emprego que, pagos de forma habitual, se tornam obrigatórios e, nas palavras do TVF, inevitáveis e inafastáveis, já que incorporado ao contrato individual ou ao acordo coletivo. Trata-se de obrigação desvinculada do salário, legalmente não integrante da base de cálculo previdenciária (art. 458, §2º, IV, da CLT), mas não por isso afastável seu pagamento. Equivocado, assim, o entendimento de que somente o valor mínimo do auxílio alimentação previsto no acordo coletivo seria dedutível, sendo seu excesso não obrigatório, mesmo porque o acordo expressamente abrange valores superiores ao mínimo.

Glosas sujeitas à multa de 150% . As extensas alegações estão descritas às fls. 5.946/6.009, cujas conclusões foram reproduzidas a seguir:

123) Em conclusão de tudo o que foi até aqui exposto:

- a. O Impugnante não teria tido nenhum benefício financeiro caso as suposições e presunções do autor do lançamento fossem verdadeiras. Olhando-se apenas o imposto de renda, pode parecer que tivesse, mas, como demonstrado, o Impugnante teria tido prejuízo caso os pagamentos à E-Tab fossem arbitrados artificialmente, e totalmente desnecessários. Em outras palavras, o Impugnante teria pago despesa desnecessária para ter prejuízo financeiro;

- b. Os valores somente foram pagos à E-Tab porque a E-Tab prestou serviços ao tabelionato;
- c. Não há controvérsia sobre a efetividade do pagamento, e sobre o preenchimento dos requisitos formais (comprovação da despesa por nota fiscal) para a dedutibilidade dos pagamentos;
- d. Os serviços prestados pela E-Tab em 2008 foram essenciais à manutenção do funcionamento do tabelionato, e, sem eles, o tabelionato não teria funcionado, teria simplesmente parado; mais, foram essenciais à liberação do tabelião para a prática dos atos notariais que lhe são privativos, aumentando as receitas com os emolumentos, e, por via indireta, a base de cálculo do imposto de renda;
- e. Não há impedimento legal na contratação dos serviços que foram prestados pela E-Tab, eis que não abrangem a prática de atos privativos do tabelião;
- f. Não há impedimento legal para o modelo de negócio e para o critério contratado para a determinação do valor devido pelos serviços;
- g. Todos os pagamentos feitos são despesas dedutíveis, não havendo no Termo de Verificação Fiscal qualquer argumento, suposição ou presunção hábeis a retirar do Impugnante o direito à dedução no Livro-Caixa;
- h. Os lançamentos feitos no livro-caixa são legítimos quanto ao seu enquadramento como despesas dedutíveis e quanto aos valores integrais lançados;
- i. As glosas são indevidas.

Qualificação da multa.

Preliminarmente, remete os julgadores à leitura dos itens 119 e 122 da impugnação, que demonstram que, se a ficção criada pelo Autuante fosse verdadeira, o Impugnante teria prejuízo financeiro. Alega que o TVF não apresenta qualquer prova essencial para a qualificação, nem qualquer fundamentação adequada (presunção legal relativa ao valor do negócio), afirmando apenas que “tendo em vista que o contribuinte, em conluio com a empresa, escriturou despesas excessivas em relação aos serviços tomados, com o fim de reduzir o tributo apurado pelo sujeito passivo, transferindo receita da pessoa física para a pessoa jurídica”. Os autos direcionam ao sentido contrário: os atos foram lícitos, não houve omissão, as despesas foram pagas e escrituradas, a empresa existe, os serviços prestados, a receita foi declarada pela empresa, nunca ocultou que era sócio da E-Tab. Reproduz vasta jurisprudência e doutrina, no sentido de que não são suficientes presunções, suposições, indícios ou ilações. Muitos acórdãos afastam a qualificação em casos diversos de omissões, mais graves que o

aqui apurado, em que não houve a omissão. A qualificação não se presta aos casos em que não fique caracterizado o evidente intuito de fraude (inequívoco dolo específico), e que decorram de eventual erro de interpretação da legislação ou de limitação de dedutibilidade por serem pessoas ligadas. Os valores pagos são compatíveis com o contrato e inferiores aos gastos que teria caso contratasse empregados para esse fim. O Autuante utilizou cálculos tendenciosos e presunções e ilações pessoais despojados de legalidade. Na pior das hipóteses, a multa a aplicar seria a de 75%, que é o caso da “declaração inexata”, como dito pelo próprio Autuante. Ao qualificar a multa sem prova incontroversa do dolo, violou o art. 112 do CTN (interpretação mais favorável), em especial os incisos I (capitulação legal) e IV (natureza da penalidade). Mesmo que ilações fosse admitidas, a qualificação seria inadmissível, já que aquelas devem decorrer de um nexo lógico entre as premissas e a conclusão, bem como da veracidade das premissas. Neste caso, as premissas não correspondem à realidade dos fatos, e a causa da glosa (ser pessoa ligada) foi o único fundamento para a autuação, que, inadequadamente glosou integralmente as despesas, e não somente o excesso presumido como a lei supostamente aplicável lhe permitiria).

Ilegalidade da desconsideração dos tributos pagos pela pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos. Entende abusiva e ilegal a conduta de ignorar simplesmente os tributos já pagos pela E-Tab (R\$ 496.458,79 - IRPJ/PIS/Cofins/CSLL - documentos 177-A e 177-B), devendo deduzi-los do débito apurado no auto de infração, antes de aplicar a multa e os juros, caso mantido o lançamento, resultando no saldo de R\$ 497.666,21. Alega que esses pagamentos de tributos federais, voluntários pois recolhidos antes do vencimento do IRPF exigido, devem ser imputados como pagamentos mensais de IRPF e compensados antes da aplicação de qualquer penalidade. Requer a confirmação dos pagamentos pela DRF de Novo Hamburgo/RS. Caso inadmitida a compensação, a declaração do direito à repetição do indébito.

Cancelamento do arrolamento e arquivamento da representação fiscal.

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte. Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 6.707/6.835, onde são reiterados os argumentos já lançados em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

No presente caso, o contribuinte tem glosa das seguintes despesas:

1. Deduções indevidas de livro caixa (Anexo 6 do AI – fl. 5.311).

Glosas sujeitas à multa de 150% - R\$ 3.615.000,00:

1.1. E-Tab Tecnologia e Gestão (fls. 5.862/5.902). A despeito da boa qualidade dos serviços prestados pelo tabelionato e da utilidade daqueles prestados pela E-Tab, a glosa recaiu sobre a integralidade das despesas pagas à empresa, haja vista a interpretação restritiva exigida quando do acatamento de deduções e que:

1.1.1. Contrato: inadmissível a contratação de uma empresa para as funções administrativas inerentes à delegação personalíssima como tabelião; o contrato se qualifica mais como um contrato de uma sociedade de fato ou de uma parceria para a exploração comercial do tabelionato, também inadmissível pela delegação personalíssima; não foram fixados preços para os serviços prestados; transferido alto percentual da receita bruta do tabelião à empresa, que é estreitamente ligada ao mesmo.

1.1.2. Serviços prestados: a maior parte não é despesa de custeio necessária; não é possível determinar os valores de cada serviço, inclusive daqueles dedutíveis, pois os valores não foram individualizados, assim como a quantidade de horas de cada um, e o preço médio da hora de serviço é arbitrariamente e exageradamente sobrelevado, especialmente quando comparado aos preços cobrados de outras serventias em que a E-Tab não participa da administração.

1.1.3. E-Tab: o Contribuinte tinha, indiretamente, mais de 75% (até outubro) e mais de 70% (a partir de novembro) de seu capital social; recebeu da empresa, indiretamente, mais de 82% dos lucros distribuídos e mais de 85% dos adiantamentos a sócios; tinha amplo poder de decisão.

Glosas sujeitas à multa de 75% - R\$ 429.231,82:

1.2. Milforros Divisórias, Sergio César Samua, SJGI Mat. Constr. (fls. 5.902/5.903). Corresponderam a despesas com a aquisição de pisos/cola para piso, serviços de pintura, e aquisição de piso/colocação de piso, respectivamente, todos direcionados ao imóvel locado onde funciona o tabelionato. Se previstos no contrato de locação poderiam ser considerados dedutíveis no livro caixa (Perguntas e Respostas IRPF 2009 – nº 397). Não comprovado que integraram o valor locativo e que o contrato é omissivo (fls. 466/471), foram consideradas liberalidade do Contribuinte e glosadas.

1.3. ASI Assessoria de Segurança, Protector (fl. 5.903). Serviços de assessoria, vigilância, segurança e portaria. Glosadas, haja vista que mesmo sendo úteis, não são necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

1.4. Contribuições a entidades de classe (fl. 5.903). A associação a nenhuma das entidades constantes do quadro abaixo é obrigatória ou essencial ao desempenho do tabelião, não sendo despesas inafastáveis e necessárias.

Grupo de lançamentos	Nome da entidade beneficiária dos pagamentos
ACI	Associação Comercial, Industrial e de Serviços de Novo Hamburgo, Campo Bom e Estância Velha
ASSOC DOS NOT E REG DO BRASIL	Associação dos Notários e Registradores do Brasil - ANOREG/BR
COLEGIO NOTARIAL DO BRASIL	Colégio Notarial do Brasil
COOPNORE	Cooperativa de Economia e Crédito Mútuo dos Profissionais da Área Notarial e Registral do RS e SC
ECAD ESCR ARRECAÇÃO	Escritório Central de Arrecadação e Distribuição
FUNDAÇÃO SEMEAR	Fundação Semear
INSTITUTO DE REG IMOBILIARIO	Instituto de Registro Imobiliário no Brasil - IRIB
INSTITUTO ETHOS	Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social

1.5. AFTF, Unimed, Sodexho Pass (fl. 5.904/5.906). Repasses à Assoc. de Funcionários do Tab. Fischer, planos de saúde dos funcionários e seus dependentes, e cartão alimentação aos funcionários, respectivamente. Por meio dos acordos coletivos vigentes em 2008 (Sind. dos Servidores Notariais e Registrais e Sind. dos Notários e Registradores, ambos de Novo Hamburgo), constatou-se que: 1) Vale refeição: mínimos obrigatórios por dia de trabalho de R\$ 10,00 (até março) e R\$ 12,00 (a partir de abril); 2) Contratação de empresa prestadora de serviço médico e hospitalar: facultada ao empregador mediante manifestação por escrito do empregado, com quem era dividido o ônus em partes iguais; 3) Entidade associativa dos empregados: não há menção de qualquer obrigação a seu financiamento. Consideradas indedutíveis as despesas excedentes àquelas obrigatórias (legislação ou acordos coletivos), não caracterizados como encargos trabalhistas. Cita legislação referente ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT (dedutibilidade para pessoas jurídicas), Solução de Consulta SRRF03/Disit nº 14/11 (inedutibilidade de despesas com planos de saúde em livro caixa de tabelião), CLT (art. 458, §2º, IV - não é salário “assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde”). Se o salário for contabilizado como despesa pelo valor líquido, a parte desses gastos suportado pelo empregado é dedutível, mas somente parte desses gastos transitou pelos contracheques, conforme demonstrado no Anexo 15 (fl. 5.853). Em relação à AFTF e Unimed, consideradas indedutíveis a parcela que excedeu aos descontos em folha; quanto à Sodexho, a parcela que excedeu ao obrigatório.

Ao que se verifica, não há respaldo para manutenção das referidas glosas. Todas as despesas acima relacionadas são necessárias, relevantes e/ou úteis para o desenvolvimento da atividade de um tabelionato. Entendo que a fiscalização equivoca-se ao considerar que as despesas apresentadas de custeio necessária a atividade de tabelião.

Entendo, com base nas decisões deste Conselho, que deve ser cancelada a glosa de despesas registradas em livro-caixa quando comprovadas com documentação hábil e idônea. Neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2005 DEDUÇÃO DE DESPESAS COM O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE PROFISSIONAL. LIVROCAIXA. Apenas podem ser deduzidas do IRPF as despesas efetuadas pelo contribuinte no exercício de sua atividade profissional caso feita, no tempo correto, a escrituração destas despesas em Livro Caixa, devidamente acompanhado dos seus comprovantes.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Acórdão nº 2801002.739 – 1ª Turma Especial, Relatora Tânia Mara Paschoalin, julgado em 17.10.2012)

O tabelião, como profissional não assalariado, está autorizado a deduzir as despesas de custeio pagas e necessárias à manutenção da atividade profissional, desde que comprove a veracidade das despesas, mediante documentação idônea, escriturada em livro-caixa.

Entendo que a farta documentação apresenta pelo contribuinte à fiscalização, à fls. 356 a 5.092, são suficientes para afastar a glosa por dedução indevida de livro-caixa. Despesas com a manutenção da estrutura física do tabelionato (pintura, piso, forro, entre outras) e para o custeio de sua operação (funcionários, gestão, sistema de informática, plano de saúde, segurança, entre outras) podem ser deduzidas através do livro-caixa. Assim, merece reforma o acórdão da DRJ de origem, que deixou de afastar as glosas imputadas ao contribuinte, as quais entendo que são todas indevidas.

Portanto, verifico que o contribuinte apresentou provas suficientes para demonstrar que as despesas efetivamente ocorreram e, pelas razões por ele apresentadas, que estas despesas de custeio se mostravam como necessárias para o exercício de sua atividade.

Diante do provimento que se dá ao presente recurso, deixa-se de analisar os demais pedidos, em especial o de desqualificação da multa, haja vista que o acessório segue o principal. Salienta-se que, nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, "*Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*", logo, em razão disso, haja vista que está sendo decidido no mérito em favor do contribuinte, deixa-se de ser pronunciado sobre as preliminares invocadas.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário. No entanto, tendo sido este voto vencido, quanto a possibilidade de dedução de algumas despesas, passo a analisar o pedido da recorrente, no que tange a multa isolada.

Multa isolada. Concomitância com multa de ofício.

Quanto a questão da multa isolada, aplicada no percentual de 50%, calculada com base no art. 44, §1º, alínea "a", da Lei nº 9.430/96. Insurge-se o contribuinte pela impossibilidade de concomitância com a multa de ofício, aplicada com base no art. 44, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, nos percentuais de 75% e 150%.

Em concomitância, a seguinte multa isolada aplicada foi igualmente aplicada sobre a mesma base de cálculo.

Acrescento que esta matéria encontra-se inclusive com jurisprudência da 2a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa de acórdão abaixo:

IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuírem bases de cálculo idênticas.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma, Acórdão nº 9202-00.883, sessão de 11/05/2010).

Ainda, mais recentemente, a 2a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestou no mesmo sentido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA.

Em se tratando de lançamento de ofício, somente deve ser aplicada a multa de ofício vinculada ao imposto devido, descabendo o lançamento cumulativo da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas.

Recurso especial negado.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma, Acórdão 9202-003.552, sessão de 28/01/2015)

Deste modo, não podendo duas penalidades serem aplicadas sobre a mesma base de cálculo, impõe-se o cancelamento da multa isolada, pois esta foi aplicada em concomitância com multa de ofício.

Muito embora no presente caso o período da autuação seja posterior a entrada em vigor da Lei 11.488/07, entendo que deve, ainda assim, ser afastada a exigência concomitante das referidas multas, pois as multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. No caso, a exigência isolada da multa é absorvida pela multa de ofício. Neste sentido, assim já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça:

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo. 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência

*da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal. 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “. 4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: “a) na forma do art. 8º da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)”. **5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.** Recurso especial improvido. REsp 1.496.354 – PR, DJ 23/04/2015. (grifou-se)*

Deste modo, entendo por cancelar a multa isolada por aplicação concomitante com multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, redator designado.

Apesar do muito bem fundamentado voto do ilustre Relator, Conselheiro Martin da Silva Gesto, peço licença para divergir pontualmente em algumas das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal e em relação à aplicação da multa isolada do Carnê Leão.

O art. 11 da Lei nº 7.713/1988, abaixo transcrito, prevê a possibilidade de deduzir todas “as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro”, de forma a permitir que se tribute a efetiva renda do titular da serventia.

Art. 11 Os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição da República, desde que mantenham escrituração das receitas e as despesas, poderão deduzir dos emolumentos recebidos, para efeito da incidência do imposto:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, inclusive encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro.

Nos termos legais, a despesa para ser dedutível deve ser necessária para a atividade operacional do contribuinte, ou seja, deve ser indispensável para a realização de quaisquer dos negócios exigidos pela atividade exercida. Assim, faz-se necessária a análise das despesas glosadas para se determinar a sua dedutibilidade do imposto de renda.

Materiais e serviços de colocação de piso e pintura:

A Fiscalização glosou as despesas relativas à aquisição de pisos/cola para piso, serviços de pintura, e aquisição de piso/colocação de piso, direcionados ao imóvel locado onde funciona o tabelionato.

Essas despesas somente poderiam ser deduzidas se estivessem previstas no contrato de locação, conforme resposta nº 397 do "Perguntas e Respostas do IRPF/2009", transcrito abaixo:

397 — Qual é o tratamento tributário das despesas com benfeitorias, efetuadas pelo profissional autônomo em imóvel locado?

*As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo, **que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado**, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa. (destaquei)*

Observa-se que o contrato de locação de fls. 466/471 não prevê a compensação de despesas com benfeitorias e melhoramentos como compensação pelo uso do imóvel, existindo apenas a obrigação do locatário de restituir o prédio nas mesmas condições em que o recebeu. No entanto, o prazo de locação é de 10 anos, a se encerrar somente em 3/07/2016, bem além do ano de 2008, quando as despesas foram efetuadas.

Portanto, deve ser mantida a glosa referente a essas despesas.

Contribuições a entidades associativas:

Foram glosadas pela autoridade fiscal as despesas pagas ao Colégio Notarial Brasileiro - CNB -, ECAD, ACI – Assoc. Coml. Indl. e de Servs. de Novo Hamburgo, Campo Bom e Estância Velha; Anoreg/BR - Assoc. dos Not. e Reg. do Brasil; Coopnora – Coop. de Econ. e Crédito Mútuo dos Profiss. da Área Notl. e Regl. do RS e SC; IRIB – Inst. de Reg. Imobiliário; Inst. Ethos, Semear e Assoc. de Funcionários do Tab. Fischer - AFTF.

Sobre a questão, transcrevo excerto do voto condutor da decisão de primeira instância, o qual adoto como razão de decidir.

Sobre o assunto vale ainda reproduzir a orientação constante da coletânea Perguntas e Respostas IRPF:

399 – As contribuições a sindicatos de classe, associações científicas e outras associações podem ser deduzidas?

Essas contribuições são dedutíveis desde que a participação nas entidades seja necessária à percepção do rendimento e as despesas estejam comprovadas com documentação hábil e idônea e escrituradas em livro caixa. (grifos do voto transcrito)

Em sua impugnação, o Contribuinte tece considerações acerca de cada entidade (fls. 5.930/5.942). De sua leitura, além da dos estatutos e dos sites das entidades, verifico que seus objetivos e serviços se coadunam com a atividade profissional do Contribuinte.

*No entanto, a questão está em saber se a participação nas referidas entidades é de fato **necessária** para a exploração da atividade do Contribuinte ou não.*

Relativamente ao Colégio Notarial do Brasil - CNB, verificamos que de fato o Provimento no 18 do Conselho Nacional de Justiça – CNJ - instituiu a Central Notarial de Serviços Eletrônicos Compartilhados – CENSEC, integrada obrigatoriamente por todos os Tabeliães de Notas que pratiquem atos notariais (fls. 6.081/6.094). Ocorre que, apesar de a CENSEC ter sido desenvolvida, mantida e operada pelo CNB/CF (fl. 6.083), não identificamos no estatuto desta que a associação pelo tabelião a essa entidade também fosse obrigatória.

Quanto ao ECAD, tratam-se de pagamentos de direitos autorais relativos ao som ambiente e à transmissão televisiva, que, a despeito do bem estar proporcionado e da obrigação perante os artistas e correlatos decorrente do uso desses serviços, são prescindíveis em um tabelionato.

Quanto às demais entidades (ACI – Assoc. Coml. Indl. e de Servs. De Novo Hamburgo, Campo Bom e Estância Velha; Anoreg/BR - Assoc. dos Not. e Reg. do Brasil; Coopnore – Coop. de Econ. e Crédito Mútuo dos Profiss. da Área Notl. e Regl. do RS e SC; IRIB – Inst. de Reg. Imobiliário; e Inst. Ethos), destinadas especificamente ao público notarial e empresarial (Inst. Ethos), entendo que os trabalhos notariais poderiam ser realizados independentemente da adesão do Contribuinte a elas, em que pese suas atividades serem de interesse e conveniência do Autuado e que possam, porventura, refletir nos serviços oferecidos pelo Contribuinte.

A adesão a todas essas entidades é uma opção do Contribuinte, que entende ser necessária para o melhor desempenho de sua atividade notarial, mas que não consideramos essencial para a realização das atividades do registro. Sendo assim, concluo que as contribuições em questão não são dedutíveis, haja vista serem

dispêndios que não são indispensáveis à percepção dos rendimentos do cartório.

Especificamente em relação à Semear (fls. 5.940/5.941), alega que houve erro ao lançar a despesa como livro caixa, uma vez que o valor pago deve ser considerado integralmente como dedução do imposto devido, haja vista que a fundação mantém convênio com o Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente. De fato, os sistemas da RFB confirmam o direito à dedução a esse título do valor de R\$ 4.368,00 (= R\$ 364,00 x 12 meses), corretamente já declarado e compensado em sua DIRPF à fl. 5. Desta forma, cabe manter integralmente a glosa.

Quanto à Assoc. de Funcionários do Tab. Fischer - AFTF, a glosa motivou-se por não haver menção de qualquer obrigação a seu financiamento nos acordos coletivos vigentes firmados pelo Sind. dos Servidores Notariais e Reg. e pelo Sind. dos Notários e Registradores, ambos de Novo Hamburgo (fls. 2.475/2.479, 4.142/4.143). O Impugnante, por sua vez, se limita a alegar que o pagamento foi “decorrente de acordo verbal celebrado com a comissão representativa dos funcionários do tabelionato, e que, a partir do pagamento inicialmente feito, passou a integrar o conjunto de deveres do Impugnante perante a coletividade integrada por seus funcionários vinculados à entidade” e que “não pode unilateralmente ser suprimida pelo empregador-Impugnante, e, por isso, sua dedutibilidade é inquestionável” (fl. 5.945). Haja vista que, como afirmado, o acordo celebrado foi verbal, e que nenhum documento foi juntado à defesa para comprovar a obrigatoriedade noticiada, é de se considerar a despesa indedutível. (grifos do voto transcrito).

Dessa forma, não merece reparos a decisão da DRJ nesse ponto.

Planos de saúde e auxílio alimentação dos funcionários:

Também nessa questão adoto os fundamentos da decisão da DRJ, cujo trecho abaixo se transcreve.

Quanto aos planos de saúde dos funcionários e seus dependentes (Unimed), o acordo coletivo determina que sua contratação é facultada ao empregador, quando da manifestação por escrito do interesse pelo empregado, com quem seria dividido o ônus em partes iguais (fl. 2.477). O Autuante destacou ainda a Solução de Consulta SRRF03/Disit no 14/11, acerca da indedutibilidade de despesas com planos de saúde em livro caixa de tabeliões (sic):

Solução de Consulta SRRF03/Disit nº14, de 8 de julho de 2011
Assunto: Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF

EMENTA: RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. PLANO DE SAÚDE PARA FUNCIONÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE.

Para efeito da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição Federal, não poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade o valor pago a título de plano de saúde, escriturado em livro caixa, haja vista não se enquadrar como despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), de 26 de março de 1999, artigos 45, 75 e 76; Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001, artigo 51.

O TVF cita, ainda, o art. 458, §2º, IV, da CLT:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. (...). (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001) (grifo do voto transcrito)

O Impugnante, por sua vez, alega que, mesmo não sendo salário, por serem pagos de forma habitual, se tornam obrigatórios, inevitáveis e inafastáveis, já que incorporado ao contrato individual ou ao acordo coletivo. O Impugnante, no entanto, não esclarece qual seria o dispositivo legal do qual decorreria a obrigatoriedade e a incorporação ao contrato em virtude dessa habitualidade. Note-se que o caput acima prevê a incorporação ao salário de algumas prestações "in natura" por força da habitualidade, mas logo a seguir vem excetuar expressamente a "assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde".

Não obstante os dispositivos acima, o Autuante verificou que, se o salário for contabilizado como despesa pelo valor líquido, a parte desses gastos suportado pelo empregado é dedutível, e que somente parte desses gastos transitou pelos contracheques, conforme demonstrado no Anexo 15 (fl. 5.853). Por meio desse correto raciocínio, foi considerada indedutível somente a parcela que excedeu aos descontos em folha, correspondente às despesas excedentes àquelas obrigatórias (legislação ou acordos coletivos), não caracterizados, portanto, como encargos trabalhistas. Mantida, assim, a glosa integral dessas despesas.

Quanto ao auxílio alimentação pago aos funcionários (Sodexo Pass), o acordo coletivo previu como mínimos obrigatórios por dia de trabalho os valores de R\$ 10,00 (até março) e R\$ 12,00 (a partir de abril)(fls. 2.477, 4.142), sendo considerada indedutível

na autuação a parcela que excedeu ao total a que o tabelião estava obrigado (fl. 5.853). O TVF registra, ainda, que a legislação referente ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT – prevê a dedutibilidade para pessoas jurídicas, mas que, apesar de o tabelião possuir cadastro no CNPJ para fins específicos, este não pode ser equiparado à uma pessoa jurídica (art. 150, §2º, IV, do RIR/99).

O Impugnante, por sua vez, alega que o acordo expressamente abrange valores superiores ao mínimo, o que de fato se confirma por meio do item 16.1, reproduzido a seguir juntamente a outros itens pertinentes:

16.1. Aos empregadores que já aplicarem valores iguais ou superiores ao mínimo ora estipulado, fica estabelecido um acréscimo de R\$ 1,00 (um real) a tal título.

16.2. A presente cláusula não alcança os empregados que já adotam algum mecanismo similar de concessão de auxílio-alimentação, com ou sem a participação do trabalhador, ficando assegurado a tais empregadores a faculdade de substituírem a sistemática até então adotada pela contida no “caput” da presente cláusula.

16.3. O auxílio alimentação não tem natureza salarial, não se integrando nem se incorporando ao salário, para qualquer efeito.

O item 16.1 estabeleceu que, no caso de o valor aplicado já ser igual ou superior a R\$ 11,00, deveria ser acrescido R\$ 1,00 a esse título, o que foi respeitado pelo Autuante que, em seus cálculos, utilizou o valor individual de R\$ 12,00.

O Impugnante alega ainda que, assim como nos planos de saúde, em decorrência da habitualidade, as despesas com alimentação se tornam obrigatórias, já que incorporadas ao contrato individual ou ao acordo coletivo. Mas, como já consignado, o Contribuinte não forneceu outros esclarecimentos acerca do dispositivo legal do qual decorreria tal obrigatoriedade e incorporação. Ressalte-se, no entanto, que o item 16.3 do próprio acordo, acima reproduzido, vem afirmar que tais despesas “não tem natureza salarial, não se integrando nem se incorporando ao salário, para qualquer efeito”.

Desta forma, restam mantidas integralmente as glosas.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO

O entendimento que vinha expressando, neste aspecto, era no sentido de ser preciso contextualizar a situação analisada, para se verificar as consequências e sanções a serem aplicadas, dentre as previstas no nosso ordenamento jurídico.

A ausência de declaração de um rendimento, ou seu reconhecimento a menor, demanda a constituição da respectiva obrigação tributária pelo Fisco, mediante lançamento de ofício, e traz como corolário direto a aplicação da multa de 75%, chamada “multa de ofício”, que encontra sua legitimidade no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A conduta realizada pelo contribuinte, pelo que do processo consta, evidencia contraditório exigir-se dele, nesse contexto, o recolhimento do IRPF antecipado (carnê leão) sobre a parcela glosada das despesas. Se no seu entendimento (equivocado) o rendimento era isento ou não tributável, não há que se falar em antecipação. Embora pudesse ser, hipoteticamente, desdobrada em etapas, a conduta da contribuinte possui indissociável unidade lógica.

Assim, sua segmentação, para fins de aplicação de penalidade, implicaria em injustificável *bis in idem*, pois significaria a aplicação de duas sanções sobre o mesmo suporte fático.

Outrossim, tendo em vista que a interpretação do regime de aplicação de penalidade tributária é regida pelos preceitos contidos no art. 112 do CTN, dispositivo abaixo reproduzido:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I- à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III- à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV- à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

Entendia que não se pode, desse modo, interpretar literalmente cada enunciado, desprezando a análise sistemática e sua implicação sobre o mesmo contexto fático. Da mesma forma a natureza punitiva do vínculo estabelecido pela autoridade fiscal exige que, dentre as alternativas de interpretação possíveis, seja acolhida aquela mais favorável ao contribuinte.

Registrava que a alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade. Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida no decorrer do ano calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê leão ou de estimativas, e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração.

Desta feita, encerrado o ano calendário, não haveria o que se falar em recolhimento de carnê leão, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos, a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Quando se fala em multa isolada, esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê leão devidos durante o ano calendário.

Nada obstante, esse era o entendimento já assentado no âmbito deste Conselho. Vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício 2003, 2004, 2005

(...) MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

[...]”

(Processo n.º 10909.000897/2007-86; Acórdão n.º 2101-00.281, 2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003

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. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso voluntário provido.

(Processo n.º 18471.000571/200586; Acórdão n.º 2802002.160, 2013)

MULTA ISOLADA – DUPLA INCIDÊNCIA – A omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas deve ser punida com a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996. Indevida sua exigência conjunta com a multa de ofício por declaração inexata, com a mesma base de cálculo.(CSRF/04-00105,de 22/09/2005, da 4ª Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)

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.(CSRF/04-00832, de 04/03/2008 da 4ª Turma, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e CSRF/01-04987, de 15/06/2004 da 1ª Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)

Contudo, em recente Acórdão, a 2ª Turma da CSRF deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, no seguinte sentido:

Acórdão 9202-004.022 – 2ª Turma Sessão de 10 de maio de 2016

**MULTA ISOLADA DO CARNÊ LEÃO. MULTA DE OFÍCIO.
CONCOMITÂNCIA.**

É devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, eis que o dispositivo legal cabível tipifica duas condutas distintas.

Nesse Acórdão, entendeu-se que a Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, não deixa dúvidas, no sentido de que estão tipificadas duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação. Ainda, que a "*vasta jurisprudência do CARF*", dizia respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, a "*atos geradores anteriores a 2007, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente*".

Dessa feita, ressalvado meu entendimento pessoal, é mister curvar-me ao expressado pela Câmara Superior, em solução de divergência, como medida de eficiência, economicidade, segurança e confiança nos julgamentos administrativos.

No Acórdão acima transcrito, inclusive, foi citado o seguinte Acórdão, como paradigma:

Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015:

**"MULTA ISOLADA DO CARNÊ LEÃO E MULTA DE OFÍCIO.
CONCOMITÂNCIA.**

A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual."(destaquei)

CONCLUSÃO

Tratando-se, pois, do ano calendário de 2008, exercício de 2009, VOTO por manter a multa isolada do Carnê Leão, aplicada ao lançamento. Além disso, voto por manter as glosas relativas a despesas de materiais e serviços de colocação de piso e pintura, contribuições a entidades associativas, planos de saúde, auxílio alimentação dos funcionários e despesas com o ECAD, tendo acompanhado o relator em relação à dedução das despesas de assessoria de segurança e serviço de vigilância e portaria e quanto às despesas pagas à empresa E-Tab.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

Processo nº 11065.724892/2013-22
Acórdão n.º **2202-003.570**

S2-C2T2
Fl. 6.878
