



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.720276/2015-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.442 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2020
Recorrente LUIS VITORIANO VIEIRA TEIXEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. TITULAR DE SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO. EMOLUMENTOS. PRESUNÇÃO SIMPLES. ESTIMATIVA DE RECEITA. EXISTÊNCIA DE PROVA EM CONTRÁRIO. FALTA DE CERTEZA DO FATO PRESUMIDO. INSUBSISTÊNCIA.

Não há óbice ao emprego de presunção simples em direito tributário. Em relação ao estado do Rio de Janeiro, é possível estimar a receita obtida pela serventia extrajudicial com base na arrecadação ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça (FETJ), multiplicado por cinco. No caso dos autos, antes do lançamento fiscal, o contribuinte apresentou indícios sérios e convergentes da prática de descontos nos valores dos emolumentos fixados pelo Tribunal de Justiça do Estado, concedidos a clientes habituais, usuários de grande volume de serviços. Quando há elementos em sentido contrário à ocorrência do fato presumido, a autoridade tributária deve aprofundar a investigação para esclarecer as dúvidas. É insubsistente o lançamento despido da certeza necessária no que tange à existência de omissão de rendimentos da atividade notarial, aliado à falta de demonstração da inveracidade dos valores registrados no livro-caixa como prova dos emolumentos efetivamente recebidos dos clientes, observado o regime de caixa.

LIVRO-CAIXA. DEDUÇÕES DE DESPESAS. RECEITAS DE FUNDOS. RETIRADAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Mantém-se a glosa de despesas quando o titular de serviços notariais e de registro não comprova a regularidade das deduções, mediante documentação hábil e idônea.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE. ATIVIDADES EXTERNAS. TITULAR DE SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas suportadas por titular de serviços notariais e de registro com transporte e locomoção relacionados à execução das suas atribuições fora do cartório, inclusive o deslocamento de empregados e colaboradores para a realização de tarefas externas.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM SERVIÇOS DE ADVOCACIA. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas com advogados para a assessoria e defesa do titular do cartório em demandas judiciais, vinculadas às atividades notariais, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

LIVRO-CAIXA. SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

Apenas são dedutíveis as despesas com alimentação, na modalidade de ticket restaurante, destinadas indistintamente a todos os empregados da serventia extrajudicial, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

LIVRO-CAIXA. SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. DESPESAS BANCÁRIAS. RECEBIMENTO DE EMOLUMENTOS. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas bancárias para manutenção do recebimento de emolumentos pelos serviços notariais mediante cheques e cartões de débito e crédito de seus clientes, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

LIVRO-CAIXA. SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas de empréstimos bancários cujos valores não mantêm relação intrínseca com a percepção de receitas e manutenção da atividade notarial.

LIVRO-CAIXA. SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. DESPESAS COM MOTOBOY. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas com transporte de documentos relacionados à atividade notarial, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. PENALIDADES DISTINTAS.

Para os fatos geradores a partir da Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do imposto de renda a título de carnê-leão em concomitância com a multa de ofício incidente sobre o lançamento do imposto devido no ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) excluir do lançamento fiscal a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas; (ii) restabelecer as despesas de consultorias, bancárias e motoboy, respectivamente, no total de R\$ 73.052,80; R\$ 24.599,15 e R\$ 142.654,80; e (iii) determinar o recálculo da multa isolada, para adequá-la ao disposto no recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que davam provimento parcial em menor extensão, mantendo a infração por omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas. Votou pelas conclusões, quanto à omissão de rendimentos, o conselheiro Rodrigo Lopes Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), por meio do Acórdão nº 06-61.177, de 30/11/2017, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário lançado (fls. 2.774/2.809):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL

Quando se tratar de presunções legais, cabe ao contribuinte o ônus de produzir provas hábeis e irrefutáveis da inoccorrência do fato gerador.

DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO. DEDUÇÃO.

Somente podem ser deduzidas as despesas com ticket restaurante destinadas indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação hábil e idônea e escrituradas em Livro-caixa.

DESPESAS COM TRANSPORTE. DEDUÇÃO.

As despesas com transporte somente são dedutíveis se forem efetuadas por representante comercial autônomo.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

As penalidades devem ser aplicadas nos exatos moldes em que a norma legal determina, inexistindo ilegalidade no lançamento de duas multas, eis que os respectivos fato gerador e base de cálculo são completamente distintos.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescido de juros e multa de ofício, correspondente ao ano-calendário de 2010, em que a fiscalização identificou as seguintes infrações (fls. 2.374/2.390 e 2.391/2.401):

- (i) omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoas físicas;
- (ii) dedução indevida de despesas no Livro-caixa; e
- (iii) multa isolada por falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê-leão.

O procedimento fiscal foi levado a efeito em face do Titular do Cartório do 18º Ofício de Notas da Capital do Estado do Rio de Janeiro.

Quanto à omissão de rendimentos do trabalho não assalariado, resultante da atividade de serviços notariais, corresponde à diferença entre (i) os valores declarados pelo contribuinte, na sua Declaração de Ajuste Anual (DIRPF/2011) e (ii) as importâncias apuradas a partir do Livro Adicional Auxiliar, obrigatório para as serventias extrajudiciais privadas, reservado para o controle da natureza, quantidade e valor dos atos praticados pelo cartório, com vistas à arrecadação das parcelas adicionais aos emolumentos destinadas a Fundos.

No que tange à dedução de despesas da atividade, a glosa efetivada pela autoridade lançadora refere-se às seguintes parcelas escrituradas no Livro-caixa: (i) verbas destinadas aos fundos e entidades, (ii) despesas com “retiradas”, (iii) consultorias, (iv) “ticket” restaurante, (v) condução, (vi) despesas bancárias, (vii) despesas com empréstimos e (viii) despesas com motoboy.

Cientificado da autuação em 21/01/2015, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 2.403, 2.424/2.467, 2.723/2.725 e 2.755/2.758).

Intimado por via postal em 18/12/2017 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 17/01/2018, conforme carimbo de protocolo, no qual repisa os argumentos de fato e de direito apresentados na sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 2.810/2.815 e 2.819/2.864):

- (i) nulidade do lançamento fiscal, devido à preterição do direito de defesa, uma vez que o auto de infração já estava emitido ao tempo em que transcorria o prazo para esclarecimento das despesas escrituradas no livro-caixa, conforme solicitado no termo de intimação recebido no dia 14/01/2015;

(ii) não há amparo legal para o lançamento de ofício com base na arrecadação destinada aos fundos e às entidades estatais vinculados aos preços praticados pela concessão dos serviços públicos notariais e de registro;

(iii) a impropriedade da utilização do Livro Auxiliar para a aferição dos recebimentos da serventia resta evidente, tendo em conta a concessão de prazos diferenciados para pagamento dos emolumentos e de descontos a clientes habituais, com grande volume de serviços cartorários;

(iv) o valor dos emolumentos fixados pela Corregedoria do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, mediante tabela, equivale ao patamar máximo que pode ser cobrado pela prática do ato. Não há óbice que o preço seja inferior ou, ainda, que o tabelião dispense o pagamento em casos específicos;

(v) diferente da conclusão da fiscalização tributária, não houve dedução de “retiradas” a qualquer título na apuração do resultado do livro-caixa, para efeito de redução da base de cálculo do imposto de renda;

(vi) a autoridade lançadora pretende a tributação dos valores que pertencem aos fundos e entidades como se fossem receitas de emolumentos da atividade notarial;

(vii) as demais rubricas contábeis, isto é, (1) Ticket Restaurante, (2) Transporte, (3) Consultorias, (4) Despesas Bancárias, (5) Despesas com Empréstimo e (6) Motoboy, são todas referentes à atividade notarial, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, perfeitamente dedutíveis na determinação do resultado tributável; e

(viii) há impossibilidade de exigir a multa de ofício concomitante com a multa isolada, esta última decorrente da falta de recolhimento através do carnê-leão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminar

Através do “Termo de Intimação e Continuação de Procedimento Fiscal” nº 17, com ciência em 14/01/2015, a autoridade fiscal solicitou, no prazo de três dias úteis, a apresentação de justificativa para as diferenças entre os valores das despesas dos balancetes mensais e os valores das despesas declaradas no ano-calendário, conforme planilha anexa ao documento. No dia 15/01/2015, o contribuinte requereu a concessão de prazo adicional para resposta, até o dia 27/01/2015 (fls. 2.371/2.373).

Em contrapartida, o Termo de Verificação Fiscal e o Auto de Infração estão datados de 15/01/2015, quando em curso o prazo para resposta à intimação. Segundo o recorrente, tal fato sugere o comportamento contraditório do agente responsável pelo procedimento fiscal, em prejuízo às garantias do contribuinte (fls. 2.374/2.390 e 2.391/2.401).

Pois bem. O apelo recursal procura exibir um quadro de falta de transparência da fiscalização e prejuízo à defesa do contribuinte, diante da supressão da oportunidade para apresentar esclarecimentos e documentos relacionados aos fatos descritos no Termo de Intimação nº 17.

Todavia, o próprio Termo de Verificação Fiscal contém explicação satisfatória sobre o ocorrido, o que afasta qualquer ideia de malefício ao direito de defesa da pessoa física. Senão vejamos (fls. 2.388/2.389):

(...)

O imposto de renda mensal devido a título de carnê leão apurado pela fiscalização está demonstrado na Planilha 13 anexa a este Termo de Verificação Fiscal. Deve-se atentar que os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, assim como as deduções com Livro-caixa, geram efeitos tanto no cálculo do imposto de renda anual apurado na Declaração de Ajuste do Ex 2011/AC 2010, quanto no cálculo do imposto de renda mensal devido a título do carnê leão cujo recolhimento é igualmente obrigatório.

Na planilha 13 acima referida, na coluna H "Diferenças de Despesas de Livro-caixa contabilizadas e não aproveitadas na DIRPF 2011" estão elencadas as diferenças entre o que o balancete fornecido pelo fiscalizado indica como despesa que poderia ser deduzida e a que efetivamente foi utilizada na DIRPF 2011/2010 como dedução. Dessa forma, o questionamento constante do Termo de Intimação nº 17 já está contemplado pela fiscalização. (DESTAQUEI)

(...)

Com base na escrituração do livro-caixa, o agente fazendário constatou que uma parcela das despesas dedutíveis, assim consideradas pelo contribuinte na descrição do balancete contábil, não foi aproveitada na DIRPF/2011, cujos valores estão discriminados, mês a mês, na Planilha 13, coluna H. O pedido de esclarecimento no Termo de Intimação nº 17, de 12/01/2005, contempla exatamente as diferenças mensais verificadas pela fiscalização.

A autoridade fiscal efetivou a glosa de despesas não dedutíveis, de acordo com a sua avaliação, a partir do livro-caixa apresentado pelo contribuinte. Na Planilha 13, coluna K, as despesas contabilizadas no livro-caixa e não aproveitadas pelo declarante na DIRPF/2011 foram diminuídas das despesas dedutíveis, após a análise da fiscalização, mantendo-se assim as diferenças mensais não utilizadas pelo contribuinte (fls. 2.390).

Para efeito de apuração dos rendimentos do trabalho não assalariado, a dedução de despesas escrituradas no livro-caixa é uma faculdade do contribuinte, considerando a avaliação da possibilidade de dedução do dispêndio incorrido em face da legislação tributária (art. 6º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990).

Aliás, no recurso voluntário o contribuinte não demonstra a existência de equívoco na dedução de despesas na DIRPF/2011, mediante indicação de despesas dedutíveis, escrituradas no livro-caixa, que deixaram de ser aproveitadas na época da declaração, ou mesmo despesas declaradas em valor inferior ao registrado na escrituração. Desde a impugnação, a reclamação é para restabelecer os valores glosados pela auditoria fiscal.

Portanto, por não restar demonstrado qualquer prejuízo ao contribuinte, rejeito a questão preliminar.

Mérito

(i) Omissão de Rendimentos

A autoridade lançadora apurou os rendimentos tributáveis da atividade de tabelião, referentes ao 18º Ofício de Notas da Capital do Estado do Rio de Janeiro, a partir dos dados registrados no Livro Adicional Auxiliar, destinado ao controle e à inspeção dos atos cartorários praticados pela serventia extrajudicial, considerando a Tabela de Custas do Tribunal de Justiça (fls. 1.934/1.943 e 2.376/2.383).

De acordo com a narrativa fiscal, o montante total identificado pela fiscalização no exame da documentação apresentada pelo contribuinte é compatível com as informações encaminhadas pelo Tribunal de Justiça, em resposta à solicitação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para estimar a receita aferida pela serventia extrajudicial com base na arrecadação ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça (FETJ), criado pela Lei Estadual n.º 3217, de 27 de maio de 1999, multiplicado por 5 (cinco).

Em contraposição, o contribuinte contesta o critério utilizado no lançamento fiscal que deixou de levar em conta a receita efetivamente auferida, haja vista a prática corriqueira de oferecer descontos a seus clientes, em relação à parcela dos emolumentos que lhe pertence, além de prazos diferenciados para pagamento.

Segundo o recorrente, o lançamento foi efetuado pela autoridade fiscal com fundamento em presunção ilegal de omissão de rendimentos, a partir de descrição inexata e incorreta da matéria tributável, ausente a prova segura da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Não se pode confundir os valores efetivamente recebidos a título de remuneração pelo desempenho da atividade notarial, respeitado o regime de caixa aplicável a pessoa física, com a apuração no livro de registro e controle dos atos praticados pela serventia extrajudicial, uma vez que não equivale ao auferimento de renda.

Pois bem. Para proceder à estimativa de receitas da atividade, não há dúvidas que é válido o método utilizado pela fiscalização. Partindo da quantidade, natureza e data dos atos notariais praticados na serventia extrajudicial, multiplicado pelo valor fixo estabelecido na tabela expedida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, é possível calcular a provável receita obtida no período.

De modo análogo, constitui parâmetro apropriado para avaliar a receita da atividade o valor equivalente a cinco vezes os recolhimentos destinados ao FETJ, visto que a sua arrecadação é feita com base no percentual de 20% (vinte por cento) sobre os emolumentos previstos nas tabelas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

Ao contrário do que expõe o apelo recursal, os adicionais sobre os serviços utilizados, a exemplo da contribuição ao FETJ, são calculados “por fora”, isto é, não estão embutidos no valor do emolumento cobrado pelo ato notarial.¹

Não existe óbice para emprego de presunção simples na esfera tributária. A partir do fato presuntivo, devidamente comprovado, com fundamento nos recolhimentos mensais ao FETJ, é razoável estabelecer um vínculo lógico com o fato presumido, isto é, o total de rendimento bruto que teria sido auferido na atividade notarial pelo recorrente.

O raciocínio presuntivo parte do pressuposto que são vedados descontos nos valores dos emolumentos pelas unidades de serviço extrajudicial, salvo as hipóteses expressamente previstas em lei.

Eis um trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.378):

(...)

Conforme disposto no artigo 1º da Lei 3.350/99 do Estado do Rio de Janeiro, os emolumentos dos serviços notariais e de registros devem ser contados e cobrados de acordo com o ato praticado e de acordo com a tabela de emolumentos, obedecidas as gratuidades previstas em Lei.

Desta forma, fica claro que os Notários e Oficiais de Registro devem seguir os valores constantes em Lei, não podendo conceder descontos no valor dos emolumentos relativos aos serviços prestados. São obrigados, portanto, a praticar os preços fixados anualmente pela CGJ.

(...)

Com intuito de inibir a concorrência predatória entre as serventias notariais, mediante concessão de descontos nos emolumentos, foi incluído o art. 158-A da Consolidação Normativa da Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro, nos termos do Provimento CGJ nº 36/2001:

Art. 158-A – Os Notários e Oficiais de Registro só poderão cobrar os emolumentos expressamente previstos anualmente em Portaria atualizadora destes valores, baixada pelo Corregedor-Geral da Justiça, ficando terminantemente proibidos de estabelecer qualquer abatimento sobre os mesmos, sendo permitido, exclusivamente, a atribuição de gratuidade total, observando-se, sempre, nestes casos, o recolhimento referente às parcelas com destinação especial, firmadas por lei.

¹ Portaria nº 219/2009, oriunda da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que aprovou as tabelas extrajudiciais com efeito a partir de 01/01/2010.

Tal restrição sempre foi alvo de controvérsias, como se pode constatar do trecho da manifestação da Associação dos Notários e Registradores do Brasil, entidade representativa dos notários públicos, datada do dia 02/01/2008, no sentido da possibilidade de cobrança de emolumentos em valores menores que os estabelecidos na legislação. Eis o texto do recurso voluntário (fls. 2.840):

2) Na prática, porém, essa restrição não prosperou, porque o próprio art. 158-A da CN-CGJ autoriza a concessão voluntária, pelo notário, de gratuidade total, sendo uma contradição vedá-la parcialmente, quer porque, tratando-se de dispositivo de natureza administrativa, o comando nele inscrito sucumbe diante do art. 21 da Lei n.º 8.935/94, que confere ao notário competência para gerir financeiramente os serviços notariais sob sua exclusiva responsabilidade pessoal, impedindo-o de cobrar emolumentos em valores maiores que os previstos na legislação, sem lhe tirar, contudo, a liberdade para cobrar menos.

É notória a concorrência entre os tabelionatos de notas, com vistas à captação de serviços notariais, levando os titulares das serventias extrajudiciais a adotar um tratamento diferenciado nos valores de autenticações, reconhecimento de firmas, entre outros, aos clientes habituais e usuários de grande volume de serviços.²

Por certo, considerando os limites da prestação do serviço público delegado, a prática da redução do preço do ato praticado pelo serviço notarial, em desacordo com as tabelas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, pode configurar uma infração civil e administrativa, punível com multa, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis ao tabelião.

Entretanto, e aqui está um ponto fundamental, o abatimento no valor do emolumento, mesmo que se admita irregular, não tem o condão de converter o desconto concedido pelo tabelião ao ato extrajudicial em rendimento da atividade, passível de tributação pelo imposto de renda.

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda nova, a qual se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo. Os preços dos atos extrajudiciais previstos nas tabelas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro não resultam em patrimônio acrescido, na medida em que a materialização do fato gerador depende da prática dos atos pelo tabelião, uma situação de fato.

Na hipótese de renda da pessoa física, o acréscimo patrimonial é submetido à tributação, mensalmente, à medida que os rendimentos forem efetivamente recebidos, pelo regime de caixa (art. 2º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988).

Para efeito da aplicação da presunção, a autoridade fiscal deve carrear aos autos um conjunto de indícios que não deixe margem a dúvidas quanto à omissão de receita da atividade. É dizer, para o lançamento fiscal não deve haver elementos em sentido contrário à ocorrência do fato presumido.

² Por meio de consulta na Internet é possível identificar inúmeros provimentos e orientações expedidos pelas Corregedorias de Justiça dos Estados, sobretudo nos últimos anos.

No presente caso, em mais de uma resposta no decorrer da ação fiscal, o contribuinte alegou que os valores dos emolumentos fixados pela Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, mediante tabelas, não correspondiam, necessariamente, àqueles efetivamente cobrados, muito menos, recebidos no momento da prática dos atos, tendo em conta descontos concedidos aos seus clientes (fls. 2.355/2.370).

Com o propósito de evidenciar a impropriedade da utilização do Livro Auxiliar para a aferição dos rendimentos da atividade notarial, o contribuinte extraiu do sistema de controle de faturamento de serviços a relação nominal de clientes, listando os preços praticados e os descontos concedidos, quando fosse o caso, na parte dos emolumentos do tabelião. As planilhas não foram anexadas pela fiscalização aos autos, tendo o contribuinte juntado a documentação quando do protocolo da impugnação (fls. 2.480/2.717).

Embora não se possa classificá-las como prova cabal a respeito da ocorrência dos fatos narrados, os documentos constituem indícios sérios e convergentes da plausibilidade da prática de descontos nos valores dos emolumentos cobrados pelo 18º Ofício de Notas da Capital do Estado do Rio de Janeiro.

Nesse cenário, incumbiria à autoridade fiscal aprofundar as investigações em curso, mediante nova intimação ao contribuinte, análise do livro-caixa, e os respectivos documentos comprobatórios das receitas, ou realização de diligência fiscal em clientes do cartório, entre outras providências a seu critério, a fim de reunir elementos adicionais de prova, confirmando ou não a veracidade dos dados.

Todavia, a fiscalização simplesmente ignorou os esclarecimentos prestados, com base na premissa que o tabelião de notas não poderia conceder descontos nos valores dos emolumentos referentes aos serviços prestados, dado que obrigado a praticar os preços fixados anualmente pela Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, salvo as hipóteses previstas em lei.

Cabe lembrar que o auto de infração deverá estar instruído com todos os elementos indispensáveis à comprovação dos fatos que a fiscalização invoca como fundamento à sua pretensão. Vale dizer que a prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, que, no presente caso, é o fato presumido de omissão de rendimentos, inexistindo inversão do ônus probatório.³

A propósito, na sistemática de apuração de rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive pelos titulares de serviços notariais, a escrituração das receitas e das despesas em livro-caixa, quando respaldada por documentos hábeis e idôneos, segundo a natureza, faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados. Em momento algum, a autoridade fiscal demonstra a inveracidade dos valores registrados no livro-caixa como prova dos emolumentos efetivamente recebidos dos clientes, observado o regime de caixa.

Em suma, a produção probatória pela fiscalização não legitima o lançamento de ofício nos moldes em que realizado, deixando de alcançar a certeza necessária no que tange à existência de omissão de rendimentos da atividade notarial.

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3 ed. São Paulo : Editora Noeses, 2011, p. 264/265.

Por tais motivos, cabe tornar insubsistente a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício.

(ii) Glosas de despesas

(ii). 1 - Despesas com “Retiradas”

A fiscalização procedeu à glosa de despesas associadas às retiradas de numerário pelo próprio titular do cartório e outros dispêndios de caráter pessoal, identificados na conta denominada “Luis Vitoriano Vieira Teixeira” – 4.5.01 (fls. 2.387/2.388).

Em contrapartida, a recorrente afirma que nenhuma despesa com retirada foi computada como dedução na determinação do resultado do ano-calendário.

Pois bem. No recurso voluntário, o contribuinte apenas repisa os argumentos da impugnação, já exaustivamente analisados pelo acórdão de primeira instância.

Os exemplos trazidos no apelo recursal comprovam a existência de diferenças entre os valores das despesas declarados pelo contribuinte na DIRPF/2011 e o somatório das despesas dos balancetes mensais. Contudo, a análise dos dados pelo recorrente é superficial, incapaz de mostrar a natureza dessas divergências e, principalmente, que correspondam às retiradas do titular da serventia extrajudicial.

Na verdade, os documentos carreados aos autos comprovam o acerto do procedimento fiscal. Para ilustrar, trago o seguinte exemplo: segundo o balancete analítico consolidado do mês de janeiro/2010, houve despesas no total de R\$ 757.380,78, despesas não dedutíveis de R\$ 19.796,75 e “retiradas” de R\$ 51.484,01, enquanto o somatório das despesas na DIRPF/2011 é igual ao montante de R\$ 734.153,40. A toda a evidência, despesas com “retiradas” do titular da serventia extrajudicial fazem parte do somatório da DIRPF/2011 (fls. 03/09 e 13/29).

(ii) 2 – Despesas com Fundos e Entidades

De acordo com a fiscalização, o contribuinte incluiu indevidamente, como despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, os valores recolhidos a fundos e entidades, sob a rubrica denominada de “deduções da receita” (fls. 2.387/2.388).

Na ótica do recorrente, a autoridade lançadora pretende tributar os valores que pertencem aos fundos e entidades como se fossem receitas de emolumentos recebidos pelos atos extrajudiciais.

Pois bem. Ao mesmo tempo em que tais valores não integram a receita da pessoa física, não devem compor as despesas dedutíveis na declaração de ajuste anual. Afinal, tais valores cobrados dos clientes, calculados em forma de adicional aos emolumentos, não pertencem ao tabelião, que atua como agente arrecadador e depositário de recursos públicos.

À época da fiscalização, o contribuinte esclareceu que os valores de receita declarados foram apurados pelo valor líquido, quando do efetivo recebimento, descontados os recursos arrecadados e repassados aos fundos e entidades públicas.

Exemplificando, o contribuinte declarou para o mês de janeiro/2010 na DIRPF/2011 o valor de R\$ 858.468,12, a título de rendimentos recebidos, que é o mesmo valor do balancete analítico (fls. 03/09 e 13/29).

Porém, com relação às despesas, declarou um total de R\$ 757.380,78, o que inclui o valor de R\$ 333.506,02, oriundo dos recolhimentos efetuados a fundos e entidades, localizados na rubrica “deduções de receita” do balancete analítico.

Assinalo que, para efeito da glosa das despesas, a fiscalização ajustou os valores da mesma forma que fez em relação à apuração das receitas, de modo a respeitar o regime de caixa. (fls. 2.386/2.387).

Logo, sem razão o recorrente.

(ii) 3 – Ticket Alimentação

A alimentação configura uma necessidade fundamental de todo ser humano, independentemente da relação com percepção de receita, não se caracteriza como dispêndio vinculado à obtenção de rendimentos.

Não obstante, à semelhança da pessoa jurídica, é admissível a dedução de valores de alimentação destinados indistintamente a todos os empregados da pessoa física em decorrência das relações de trabalho, dado que tais dispêndios, nessa hipótese, passam a fazer parte da remuneração dos trabalhadores, na forma de utilidade, enquadrando-se, portanto, nas hipóteses da legislação tributária (art. 6º, inciso I, da Lei nº 8.134, de 1990).

Pondera o apelo recursal que todos os servidores, empregados e contratados do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro fazem jus, dentre outras utilidades, ao auxílio alimentação. Enquanto concessionário do serviço público do órgão, o recorrente está obrigado a conceder as mesmas condições aos seus empregados.

Como se observa, o recorrente compreendeu perfeitamente a situação, porém não tomou a iniciativa de agregar aos autos qualquer prova documental de que as despesas glosadas estão vinculadas, na sua integralidade, à alimentação fornecida mensalmente a todos os seus funcionários, em forma de ticket alimentação ou equivalente. Limita-se o discurso do recorrente ao plano da teoria, insuficiente para a comprovação dos fatos.

A decisão recorrida bem expressou a falta de produção probatória pelo contribuinte nos autos (fls. 2.801):

(...)

92. Todavia, no caso dos autos, não há nenhuma evidência de que a alimentação faça parte da remuneração contratualmente estabelecida entre as partes ou que já tenha integrado aos respectivos salários por força da habitualidade, de forma a se reputar tal custeio não como uma liberalidade, mas como obrigação trabalhista.

93. Registre-se, ainda, que não consta dos autos qualquer documento que comprove eventual obrigação, disciplinada em contrato individual de trabalho ou mesmo em Convenção Coletiva, para o contribuinte arcar com despesas de alimentação de seus funcionários.

94. Nesse sentido, deveria o Impugnante ter carreado aos autos, em conjunto com a sua peça de defesa, documentos que comprovassem a regularidade dessa despesas em relação ao funcionários com vínculo empregatício, conforme determina art. 16, III, do Decreto nº 70.235/70, assim dispõe:

(...)

Não comprovado que os valores referem-se à alimentação fornecida indistintamente aos trabalhadores, por força do vínculo laboral, mantém-se a glosa da fiscalização (conta 4.2.10.10).

(ii) 4 – Despesas com Consultorias

Ao glosar as despesas com consultorias, extraídas da conta 4.3.03.03, a fiscalização alegou que não restou comprovado que os pagamentos mensais a David Milech eram necessários para a percepção da receita na atividade notarial (fls. 2.388).

Segundo o recorrente, as despesas com advogados são necessárias, normais, usuais e compulsórias para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos e à percepção da concessão recebida do Poder Judiciário.

Pois bem. O agente fiscal não glosou integralmente os valores da conta consultorias do livro-caixa. Para confirmar a glosa parcial das despesas escrituradas no período, é suficiente a comparação entre os balancetes mensais e o quadro nº 12 do Termo de Verificação Fiscal.

Como esclarecido no acórdão de primeira instância, os valores glosados referem-se a despesas relacionadas a pagamentos ao escritório de advocacia Fernandes, Milech e Advogados Associados, em razão de atuação na Justiça Comum, Trabalhista e Federal na defesa do tabelionato em demandas que envolvem, entre outros, responsabilidade civil e direitos trabalhistas (fls. 2.723/2.735).

A glosa das despesas foi motivada pela fiscalização pela desnecessidade dos serviços para a percepção da receita da atividade, sem adentrar, especificamente, na documentação comprobatória das despesas.

Com base na mesma linha de raciocínio, a decisão de piso concluiu que o pagamento de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa do cartório não configura despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, razão pela qual a pessoa física não pode deduzi-la da receita decorrente da atividade notarial.

Penso diferente, porquanto a despesa de custeio necessária é tanto aquela essencial, indispensável à percepção do rendimento quanto o dispêndio útil, oportuno para a exploração da atividade pela pessoa física, que se apresenta de forma usual ou normal, vinculado à fonte produtora de rendimentos (art. 6º, inciso III, da Lei nº 8.134, de 1990).

No século XXI, ante a complexidade da profissão e a vasta legislação que permeia o trabalho das serventias extrajudiciais, é compreensível que os titulares de serviços notariais e de registro façam a opção pela contratação de assessoria jurídica para assuntos vinculados às atividades dos cartórios.

Além disso, o advogado desempenha um papel fundamental na defesa da fonte produtora, já que tem a missão de protegê-la de condenações que podem prejudicar ou inviabilizar as atividades geradoras de receita.

Logo, cabe restabelecer a dedução de despesas a título de consultorias, no total de R\$ 73.052,80 (fls. 2.388).

(ii) 5 – Despesas com Condução

Trata-se de glosa de despesas com condução ou transporte do tabelião para a prática de atos fora do cartório e de funcionários em diligências externas (conta 4.3.03.03).

Como assentado no acórdão recorrido, a legislação tributária estabelece que as despesas de locomoção e transporte do contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado, tal como o tabelião, não são dedutíveis da receita do exercício da respectiva atividade. Para essa natureza de despesa, há uma única exceção, quando efetuada por representante comercial autônomo (art. 6º, § 1º, alínea "b", da Lei nº 8.134, de 1990).

Para fins de dedução da base de cálculo, as despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo, entre outras de igual natureza, relacionadas à execução das atribuições do titular do serviço notarial e de registro fora do cartório, não constituem gastos vinculados à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Nessa restrição está incluído o deslocamento de seus empregados e colaboradores para a realização de tarefas externas.

Destarte, a decisão de piso não merece reforma, eis que não há previsão legal para a dedução das despesas pleiteadas pelo recorrente.

(ii) 6 – Despesas Bancárias

Expõe o recorrente que a despesa bancária é imprescindível ao exercício das atividades notariais, dado que disponível a facilidade de pagamento dos emolumentos pelos clientes por meio de cheques e cartões de débito e crédito. As despesas correspondem às tarifas cobradas pelas instituições financeiras para manutenção da conta bancária, locação dos equipamentos para recebimento através de cartões, emissão de cheques, taxa de administração, entre outras tarifas bancárias.

Segunda a decisão de piso, o contribuinte não demonstrou que as despesas bancárias são decorrentes da atividade notarial e necessárias à percepção de receitas.

Pois bem. A motivação do auto de infração é singela e genérica, chegando mesmo a tangenciar a imprecisão, já que a fiscalização afirmou tão só que as despesas não são necessárias à percepção da receita.

A toda a evidência, a interpretação da autoridade fiscal decorreu exclusivamente da natureza desse tipo de despesa. Com base nas suas palavras, não é possível inferir que as tarifas das operações bancárias, após avaliação dos comprovantes, não tinham relação intrínseca com a fonte produtora.

A instância julgadora administrativa não deve extrapolar a motivação do lançamento e avançar nas atribuições da área de fiscalização quanto à verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Não é lícito ao contencioso fiscal suprir a descrição imperfeita da autoridade fiscal.

Há pouco tempo, a RFB expediu a Solução de Consulta Cosit nº 280, de 26/12/2018, que trata de hipótese de dedutibilidade de despesas bancárias no livro-caixa pelo titular de cartório, cuja interpretação da legislação, considerando a situação fática dos autos, mantém conexão com o presente processo. Eis a sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF LIVRO CAIXA. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CARTÃO DE DÉBITO.

As despesas decorrentes do uso de sistema de recebimento mediante cartão de débito pelos clientes, tais como taxas e despesas bancárias, valores retidos pelo banco, locação de equipamentos e despesas com manutenção de conta bancária, podem ser deduzidas das receitas de serviços notariais e de registro, como despesas de custeio, desde que necessárias às atividades e sejam escrituradas em livro-caixa e comprovadas por documentação idônea.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, arts. 68 e 69, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

O recebimento de receitas da atividade mediante operações bancárias é uma realidade dos cartórios e, desse modo, classificam-se como despesas de custeio, necessárias à percepção das receitas e à manutenção da fonte produtiva.

Portanto, cabe restabelecer a dedução de despesas bancárias, no total de R\$ 24.599,15 (fls. 2.388).

(ii) 7– Empréstimos Bancários

Para essa despesa, o recorrente afirma que obteve crédito junto às instituições financeiras para fazer frente à ação civil nº 0115263-30.1990.8.19.0001, dentre outras demandas, cuja execução de sentença pretende o ressarcimento de perdas e danos em montante superior a R\$ 600.000,00, em valores nominais, com determinação, inclusive, de penhora “on line” de recursos financeiros nas contas bancárias do recorrente, equivalente a 30% da receita bruta mensal. Sustenta que, longe de uma liberalidade ou anormalidade, o empréstimo bancário foi uma necessidade.

Pois bem. Como bem decidido pelo acórdão recorrido, as despesas não se enquadram como necessárias à percepção das receitas e à manutenção da atividade notarial. Não há prova que os empréstimos foram destinados a financiar a aquisição de bens e serviços vinculados ao recebimento de receitas. Pelo contrário, a explicação do recorrente revela que as ações judiciais repercutem diretamente na redução do lucro da atividade profissional.

Logo, mantida a glosa.

(ii) 8– Despesas com Motoboy

Por último, a fiscalização glosou as despesas como “motoboy”, por não serem necessárias à percepção da receita. Alega o contribuinte que os dispêndios referem-se ao contrato de transporte de documentos, selos e livros entre os três estabelecimentos onde são desenvolvidas as atividades de serventia extrajudicial na cidade do Rio de Janeiro (matriz e duas filiais). Foi juntado contrato (fls. 2.764/2.770).

O acórdão de primeira instância considerou que o contrato é amplo e não afasta a possibilidade de utilização dos serviços de motoboy, também, para a locomoção de prepostos da serventia para execução de serviços externos, dado que não há qualquer documento probatório que confirme que os serviços prestados são unicamente de transporte de objetos. Além disso, ressaltou que o contrato de prestação de serviços não foi transcrito no registro público e, desse modo, não tem respaldo probatório junto ao Fisco.

Pois bem. Aqui também a motivação do auto de infração é singela e genérica. Aparentemente, embora atendidas às intimações para entrega de recibos, notas fiscais e demais documentos, a autoridade fiscal concluiu que os dispêndios realizados não são necessários à percepção da receita com fundamento exclusivamente na denominação da despesa na escrituração, porquanto a narrativa fiscal é omissa quanto à natureza e às condições de prestação dos serviços de motoboy (fls. 2.379/2.380).

O julgador de primeira instância faz objeção ao contrato de prestação de serviços apresentado, por não estar transcrito no registro público. Ao que parece, a decisão de piso pretende a transcrição de todos os instrumentos particulares em cartório, tendo em conta a possibilidade de integrar no futuro o conjunto probatório perante a Fazenda Pública, o que, evidentemente, é um disparate.

Diante da colaboração do contribuinte no curso da ação fiscal, caberia à fiscalização questionar a natureza das despesas escrituradas com motoboy, se relacionadas à movimentação e entrega de documentos, ao transporte de pessoas ou ambos. Vale dizer, a hipótese de valores despendidos com locomoção de funcionários e colaboradores para execução de serviços externos, citada pelo acórdão recorrido, deveria ter sido arrolada pela autoridade fiscal quando da motivação da glosa das despesas.

As explicações do recurso voluntário, com suporte no contrato de prestação de serviços, mantêm coerência com a atividade desenvolvida pelo recorrente, em que há necessidade de trânsito de documentos entre as unidades do tabelionato de notas, ou mesmo entre clientes e serventia extrajudicial. Configuram, assim, despesas intrínsecas à percepção das receitas e à manutenção da atividade notarial.

Logo, cabe restabelecer a dedução de despesas com motoboy, no total de R\$ 142.654,80 (fls. 2.388).

(iii) Concomitância entre Multas

Segundo o recorrente, é absolutamente descabida a multa isolada cumulada com a multa de ofício, uma vez que o mesmo fato dá ensejo a duas penalidades distintas, o que é vedado pela legislação.

Com relação aos fatos geradores até o ano de 2006, a jurisprudência administrativa é firme no sentido da impossibilidade da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.

Nesse sentido, o enunciado sumulado n.º 147 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF n.º 147: Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 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%).

Nada obstante, após a alteração da lei pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, a matéria assumiu outros contornos.

O próprio verbete n.º 147 desvela que passou a existir a previsão de aplicação de penalidades distintas para as duas condutas: (i) deixar de recolher antecipadamente o imposto devido a título de carnê-leão e (ii) omitir os mesmos rendimentos tributáveis quando da declaração de ajuste anual da pessoa física.

Eis a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 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;

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.

(...)

Esse é o entendimento atual da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Tribunal Administrativo:⁴

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

⁴ Acórdão n.º 9202-007.715, de 28/03/2019 (Processo n.º 10120.723502/2014-11, relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

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

Após a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é devida a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), pois se trata de duas penalidades para duas condutas distintas.

Portanto, uma vez que os fatos geradores do presente lançamento são referentes ao ano-calendário de 2010, após a alteração da legislação tributária, não há óbice à imposição das duas penalidades.

É inaplicável a teoria da continuidade delitiva, porque não há um único comportamento lesivo do sujeito passivo, uma só infração a lei. A cada mês surge a obrigação tributária de antecipar o pagamento do imposto de renda, devido a título de carnê-leão, independentemente dos meses anteriores ou subsequentes do ano-calendário, ou mesmo de apuração de imposto a pagar na declaração de ajuste anual. A lei tributária é explícita ao tomar cada mês como uma infração punível com multa isolada.

Cabe, no entanto, recalcular a multa isolada de 50%, para adequá-la ao provimento parcial do recurso voluntário, nos termos deste voto (fls. 2.390).

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a preliminar de nulidade e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: (i) excluir do lançamento fiscal a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas; (ii) restabelecer as despesas de consultorias, bancárias e motoboy, respectivamente, no total de R\$ 73.052,80; R\$ 24.599,15 e R\$ 142.654,80; e (iii) determinar o recálculo da multa isolada, para adequá-la ao disposto neste voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess