



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.727430/2013-25
ACÓRDÃO	2302-004.330 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSÉ WILHAMI FERNANDES DE OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se reconhece nulidade do lançamento quando inexistentes as hipóteses taxativas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. A utilização de meio eletrônico para troca de informações, quando realizada por opção do próprio contribuinte, não configura vício procedimental nem implica prejuízo ao contraditório ou à ampla defesa. Irregularidades formais não essenciais são sanáveis, nos termos do art. 60 do mesmo diploma legal.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO. ERROR IN JUDICANDO. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando a decisão de primeira instância enfrenta, de forma suficiente, as questões relevantes para a solução da controvérsia. A discordância quanto à fundamentação adotada ou à valoração da prova caracteriza inconformismo com o mérito do julgado, não nulidade processual.

IRPF. TITULAR DE SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os emolumentos percebidos por titular de serventia extrajudicial constituem rendimentos do trabalho não assalariado, sujeitos à incidência do imposto sobre a renda. Configura omissão de rendimentos a diferença apurada entre os valores efetivamente auferidos e aqueles informados na Declaração de Ajuste Anual.

APURAÇÃO DA RECEITA. PRESUNÇÃO ILEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o lançamento fundado em documentos idôneos, informações oficiais e registros produzidos pelo próprio contribuinte. A utilização de dados extraídos de livros obrigatórios e de informações do Tribunal de

Justiça não caracteriza presunção ilegal, quando evidenciada, de forma objetiva, a omissão de rendimentos.

RECEITAS PRÓPRIAS E VALORES DESTINADOS A FUNDOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

Os valores arrecadados a título de emolumentos ingressam na disponibilidade jurídica do titular da serventia extrajudicial, ainda que parte deles esteja sujeita a repasses obrigatórios a fundos legalmente instituídos. A destinação posterior dos valores não afasta a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda.

LIVRO CAIXA. GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas do Livro Caixa está condicionada à escrituração regular e à comprovação por documentação hábil e idônea, bem como à demonstração de sua necessidade para a manutenção da fonte produtora. Despesas caracterizadas como aplicação de capital são indedutíveis.

ÔNUS DA PROVA.

Compete ao contribuinte comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa. A ausência de prova suficiente impede o reconhecimento das deduções pleiteadas e a revisão do lançamento.

CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. LEGALIDADE.

É legítima a aplicação concomitante da multa de ofício, pela falta de pagamento do imposto apurado no ajuste anual, e da multa isolada, pelo descumprimento da obrigação de recolhimento mensal do carnê-leão. As penalidades decorrem de infrações distintas, com fundamentos legais e bases de cálculo próprios, inexistindo bis in idem.

ACÓRDÃO

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

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente)

RELATÓRIO

1 DA AUTUAÇÃO FISCAL E DA IMPUGNAÇÃO

Trata-se de Recurso Voluntário, às fls. 5254/5323, interposto em face do Acórdão de Impugnação nº 08-40.091, exarado pela 1ª Turma da DRJ/FOR, em 22 de agosto de 2017, às fls. 5204/5241, que julgou procedente em parte a Impugnação, apresentada por Jose Wilhami Fernandes de Oliveira, às fls. 4982/5003, contra Autos de Infração lavrados pela DRF – RJ-1/DIFIS, às fls. 4962/4975.

O Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, às fls. 4.962 a 4.975, relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao ano-calendário de 2009, acompanhado dos demonstrativos de fls. 4.936 a 4.961 e do Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.915 a 4.935, por meio do qual foi constituído crédito tributário no montante de R\$ 1.322.541,31.

Conforme descrito às fls. 4.964 a 4.966, a exigência decorreu da constatação das seguintes infrações à legislação tributária:

- a) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, notadamente rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório do imposto (carnê-leão);
- b) Dedução indevida da base de cálculo do imposto de renda, tanto na apuração mensal (carnê-leão) quanto na Declaração de Ajuste Anual, mediante dedução indevida de despesas lançadas a título de Livro Caixa;
- c) Aplicação de multas, em especial multa de ofício e multa isolada, em razão da falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que o contribuinte é titular do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro, exercendo atividade notarial remunerada por emolumentos.

A fiscalização consignou que, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, compete à Corregedoria Geral da Justiça – CGJ a normatização e fiscalização das serventias extrajudiciais, inclusive quanto à cobrança e ao recolhimento das taxas incidentes sobre os emolumentos percebidos, destinadas, entre outros, ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ, ao FUNPERJ e ao FUNDPERJ, conforme legislação estadual específica.

Como instrumento de controle, as serventias mantêm o denominado Livro Adicional, no qual são registrados diariamente os atos praticados e os respectivos adicionais legais incidentes sobre os emolumentos, nos termos do Ato Executivo Conjunto nº 05/2000, vigente à época.

Em atendimento a ofícios expedidos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro encaminhou à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações relativas aos valores recolhidos a título de adicionais legais incidentes sobre os emolumentos percebidos pelo contribuinte nos anos de 2008 e 2009.

A autoridade fiscal destacou que os emolumentos e custas percebidos por tabeliães, notários e oficiais de registro, quando não remunerados exclusivamente pelos cofres públicos, sujeitam-se ao regime do carnê-leão, nos termos do art. 8º da Lei nº 7.713/1988 e da Instrução Normativa SRF nº 15/2001.

No curso da ação fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar os Livros Caixa referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009, bem como a documentação comprobatória das despesas neles lançadas. Após sucessivas intimações, prorrogações de prazo e termos de continuação da ação fiscal, o contribuinte apresentou documentação relativa às despesas, bem como os livros em meio magnético, permanecendo pendências quanto à comprovação de diversas despesas.

No tocante ao ano-calendário de 2009, a fiscalização utilizou informações constantes do Livro Adicional, fornecidas pelo próprio contribuinte em meio magnético, abrangendo as três unidades do 22º Ofício de Notas (Matriz, Tijuca e Vicente de Carvalho), a partir das quais elaborou demonstrativos com os totais mensais de emolumentos e adicionais legais.

A autoridade fiscal concluiu que o contribuinte auferiu, no ano-calendário de 2009, rendimentos totais no montante de R\$ 5.905.723,31, tendo sido identificadas omissões de rendimentos em determinados meses, mediante comparação entre os valores apurados e aqueles declarados na Declaração de Ajuste Anual.

Além disso, foram glosadas despesas escrituradas no Livro Caixa, por serem consideradas indedutíveis ou insuficientemente comprovadas, incluindo, entre outras:

– aquisição de bens classificados como ativo permanente;

- despesas com assessoria e serviços jurídicos;
- despesas de caráter pessoal do contribuinte e de seus familiares;
- despesas de transporte e locomoção sem previsão legal;
- despesas não comprovadas por documentação fiscal idônea;
- repasses a entidades associativas e fundos que, segundo a fiscalização, não integrariam as receitas consideradas.

A soma anual das despesas glosadas totalizou R\$ 1.324.581,73, conforme planilhas anexas ao Termo de Verificação Fiscal.

Por fim, foi aplicada multa isolada de 50%, com fundamento no art. 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430/1996, em razão da falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão.

Cientificado do lançamento em 22/08/2013, o contribuinte apresentou impugnação às fls. 4.982 a 5.002, na qual suscitou, em síntese:

a) nulidade do lançamento, por alegada ilegalidade procedimental, em razão da utilização de comunicações por correio eletrônico sem adesão formal ao Domicílio Tributário Eletrônico;

b) vício material na constituição do crédito tributário, por suposta apuração incorreta das receitas;

c) impossibilidade de considerar como receitas próprias valores que corresponderiam a receitas de terceiros, destinadas a fundos e entidades legais;

d) glosa indevida de despesas do Livro Caixa; e(v) impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, por configurarem dupla penalização sobre a mesma base de cálculo.

Ao final, requereu o julgamento procedente da impugnação, com a consequente reforma integral do lançamento.

Para efeitos de contextualização, transcreve-se o relatório da decisão recorrida:

Relatório

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o auto de infração de fls. 4.962 a 4.975, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas do ano-calendário 2009, acompanhado dos demonstrativos de fls. 4.936 a 4.961 e do Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.915 a 4.935, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 1.322.541,31.

Conforme descrição dos fatos de fls. 4.964 a 4.966, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária: - omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas – omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício,

sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do auto de infração. Fatos gerados, valores apurados e enquadramento legal as fls. 4.964; - dedução indevida da base de cálculo (carnê-leão e ajuste anual) – redução indevida de bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (declaração de ajuste anual) do imposto de renda com dedução a título de Livro Caixa, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do auto de infração. Fatos gerados, valores apurados e enquadramento legal as fls. 4.964/4.965;

- multas aplicáveis à pessoa física – falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão. O contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa, conforme Termo de Verificação em anexo. Fatos geradores, valores apurados e enquadramento legal as fls. 4.965/4.966.

Consta do citado Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.915 a 4.961, que:

- O contribuinte é titular do cartório do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro; - No Estado do Rio de Janeiro, dentre as atribuições da Corregedoria Geral de Justiça – CGJ - consta a normatização do funcionamento das serventias extrajudiciais privadas e fiscalização da cobrança e recolhimento das taxas incidentes sobre os emolumentos percebidos pelos titulares destas serventias, por serem estas taxas uma das fontes de receita do FETJ. Um dos instrumentos de controle da CGJ é o "Livro Adicional" onde cada serviço notarial registra o número de atos praticados diariamente, por espécie, natureza e outros e o valor do adicional de 20% (Lei nº 3.217/99), de 5% para o FUNPERJ (Lei complementar nº 111/06) e de 5% para o FUNDPEFJ (Lei Nº 4.664/05) incidentes sobre os emolumentos percebidos pelo titular do cartório, conforme determinado pelo artigo 1º do Ato Executivo Conjunto nº 05/2000 (legislação à época) do Presidente do Tribunal de Justiça e Corregedor-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, publicado no Diário Oficial de 30/03/2000. - Em resposta aos Ofícios nº 202/2011 de 27/08/2011 e 299/2012 da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, Divisão de Fiscalização, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro encaminhou à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Ofícios DGPCF/DEGAR/DIARR Nº 3959/12 de 08/08/2012 e Nº 5995/12, a relação com valores totais de todas as GRERJ recolhidas pela serventia referentes aos 20% das receitas recolhidas ao FETJ, e no ano de 2008 e 2009. - Os emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários e oficiais públicos, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica, exceto quando remunerados exclusivamente pelos cofres públicos, estão submetidos ao carnê-leão. (Lei 7.713 de 1988, art. 8º e IN nº 15 de 06/02/2001, art. 21). - O contribuinte foi intimado, em 23/12/2011, a apresentar os Livros Caixas escriturados relativos aos anos-calendário de 2008 e 2009 e a documentação comprobatória de todas as despesas relacionadas nos Livros Caixas. - Em resposta apresentada em 04/01/2012, o contribuinte solicitou dilação do prazo para atendimento. Foi concedido o prazo para atendimento para até 30/01/2012. - O

contribuinte apresentou a documentação referente ao ano-calendário de 2008 e 2009, deixando de apresentar os respectivos livros caixa escriturados. - Foi emitido o Termo de Continuação da Ação Fiscal nº 02, cuja ciência deu-se em 03/02/2012.

- Em 13/02/2012, solicitamos que o contribuinte apresentasse a documentação em meio-magnético. (...)Por meio do Termo de Intimação nº 09, foi solicitado a apresentação dos livros caixa escriturados relativos aos anos-calendário de 2008 e 2009.

Em 06/08/2012, o contribuinte solicitou mais 10 dias de prazo para apresentação dos referidos livros caixa. (...)Em 10/10/2012, o fiscalizado foi intimado a apresentar os Livros Caixa escriturados em meio magnético. Este Termo foi atendido. (...)Em 03/12/2012 o representante do contribuinte tomou ciência do Termo de Constatação nº 13, relativo às despesas escrituradas em livro caixa do ano de 2009, que estavam pendentes de comprovação.

Em 17/12/2012, o representante do contribuinte compareceu nesta Divisão de Fiscalização, para apresentar a documentação comprobatória relativa ao ano calendário de 2009, em atendimento ao Termo de Constatação Fiscal nº 13.

Foi emitidos os Termos de Continuação Fiscal de nº 14 com ciência pessoal ocorrida em 20/02/2013 e nesta oportunidade, por meio do Termo de Devolução e Intimação Fiscal nº 15, o contribuinte foi intimado a apresentar novos elementos que comprovassem as despesas relacionadas no Livro Caixa de 2009, constantes no Termo de Constatação nº 13.

Em 04/03/2013 o contribuinte foi novamente intimado, por meio do Termo de Devolução e Intimação Fiscal nº 16 a apresentar o Livro Adicional relativo ao ano-calendário de 2009.

O contribuinte apresentou alguns documentos em resposta ao Termo de nº 15. (...)Em 09/07/2013, o contribuinte foi intimado a apresentar as cópias das folhas do Livro Adicional, onde constam os totais diários dos Emolumentos correspondentes aos atos praticados em 2009, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 20.

A resposta foi enviada em meio magnético. E mediante as listagens com os emolumentos mensais e as respectivas taxas legais correspondentes, das 3 unidades do 22º Ofício de notas, enviadas pelo contribuinte; esta Fiscalização elaborou as tabelas anexas com os totais mensais divididos pelas unidades do Cartório.

Em 22/07/2013, enviamos os totais dos emolumentos, referentes às 3 unidades para conferência do fiscalizado. Em sua resposta, no dia 23/07/2013, nos foi apresentada uma tabela com totais diferentes, sem, no entanto, oferecer a razão das diferenças.

Em 06/08/2013, após ser questionado do porque das diferenças, o representante do contribuinte explicou que o relatório enviado em 23/07/2013 era apenas um controle gerencial, conforme abaixo transcrito:

"Tentei todos esses dias gerar um relatório que totalize mensalmente com dados do Livro Adicional e não consegui. O único documento que tenho de totais mensais foi este que lhe enviei, porém ele não é carregado pelo sistema do Livro Adicional, é apenas um controle gerencial e realmente vai trazer divergências do Livro Adicional, que totaliza por dia".

Independentemente desta resposta do contribuinte, a receita total do Cartório são os números escriturados no Livro Adicional, conforme determina o art 158 da Consolidação Normativa da Corregedoria Geral de Justiça, supra transcrito no item 1.

Ao final da auditoria fiscal para o ano-calendário 2009, foram identificadas as seguintes infrações à legislação tributária em vigor.

1. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física. Conforme descrito anteriormente, o contribuinte apresentou, em meio magnético, os relatórios mensais do Livro Adicional, gerados para cada uma das três unidades do 22º Ofício de Notas, que chamou de Matriz, Tijuca e Vicente de Carvalho, contendo os emolumentos cobrados pela prestação de cada serviço, acrescido dos adicionais previstos pela Lei nº 3.217/1999 -FETJ; pela Lei nº 4.664/2005 e pela Lei Complementar nº 111/2006. O rendimento mensal total apurado pela fiscalização para efeitos tributáveis corresponde à soma dos emolumentos de cada serviço e os adicionais, declarados pelo contribuinte, previstos nas Leis nº 3.217/1999, Lei nº 4.664/2005 e Lei Complementar nº 111/2006.

Remarque-se que as referidas taxas figuraram integralmente como despesas escrituradas do livro caixa e foram deduzidas da base de cálculo da apuração do imposto de renda. Efetuamos a totalização mensal e comparamos com os rendimentos declarados pelo contribuinte e demonstramos a seguir, no quadro abaixo, as omissões de receita apuradas por esta Fiscalização. As tabelas que serviram de base para este demonstrativo encontram-se anexo a este Termo de Verificação Fiscal:

O contribuinte, como Titular do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro, auferiu rendimentos totais (rendimentos totais) no ano calendário 2009 de R\$ 5.905.723,31. Este total é resultante do somatório mensais dos emolumentos e dos adicionais previstos nas Leis correspondentes com a exceção dos meses de fevereiro, novembro e dezembro, nos quais foram considerados os valores constantes da Declaração de ajuste 2010, referente ao ano-calendário de 2009, apresentada pelo fiscalizado. Importante ressaltar que as informações constantes do Livro Adicional foram oferecidas a esta Fiscalização pelo contribuinte.

2 Dedução indevida de despesas do livro-caixa. O contribuinte foi intimado a comprovar todas as despesas pleiteadas no seu livro-caixa. (...)A partir da documentação apresentada pelo contribuinte, encontram-se, em anexo, as planilhas mensais com as despesas glosadas e sua respectiva motivação.

As despesas consideradas indedutíveis, relacionadas nessas planilhas, são despesas relativas a:

Aquisição de bens, utensílios, móveis, equipamentos, etc:

Trata-se de bens considerados como ativo permanente e aplicações decapital.

Estão incluídas neste grupo as aquisições de microcomputadores, "nno-breaks", impressoras e outros.

Assessoria e Serviços Jurídicos:

Despesas com honorários advocatícios, não são consideradas despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Junte-se o fato de que estas despesas não foram devidamente comprovadas, o contribuinte apresentou apenas comprovante de depósitos.

Despesas com o próprio contribuinte e de seus familiares: Despesas do próprio contribuinte e dos seus parentes, sobretudo, pagamento de carnê-leão, IRPF em cota única e multas de trânsito, condomínio, pagamento de cartão de crédito, INSS de empregados domésticos, luz, gás, telefone do próprio e de outras pessoas, compra de material de construção, pagamento de mensalidade de clube, depósitos judiciais, garagem, pagamento de IPTU de outros imóveis, etc.

O valor correspondente ao pagamento do plano de saúde do próprio fiscalizado está sendo glosado como despesa de livro caixa e concedido como despesa médica do próprio contribuinte, conforme o quadro abaixo: (fls. 4.931) Despesas de transporte e locomoção: As despesas de locomoção, transporte, combustível, peças e manutenção de automóvel não têm previsão legal, só sendo permitidas para representante comercial autônomo se correrem por conta deste.

Despesas não devidamente comprovadas: Não podem ser aceitos como comprovação de despesas com cupom fiscal sem a devida identificação do adquirente, sendo dado o mesmo tratamento para as notas fiscais simplificadas.

Para que as despesas sejam dedutíveis, o documento fiscal deve conter a perfeita identificação do adquirente e das despesas realizadas, sendo que estas devem ser necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Não foram aceitas notas de venda, orçamento, cupom fiscal ou nota fiscal simplificada (sem a identificação do adquirente), tíquetes de caixa.

Da mesma forma não ficaram suficientemente comprovadas as despesas relativas às questões judiciais trabalhistas em que o contribuinte apresentou algumas cópias de Autos de Arrecadação emitidas pelo Tribunal Regional do Trabalho e

cópia de cheques assinados pelo contribuinte, em ambas situações a efetiva comprovação do pagamento não foi apresentada.

As despesas relativas ao pagamento obrigatório da Mútua e Anoreg foram glosadas, tendo em vista que estes valores, que foram efetivamente cobrados dos clientes, não figuraram nas receitas consideradas pela Fiscalização e de igual forma não podem ser consideradas como despesas dedutíveis.

Portanto, estão sendo glosadas neste Auto de Infração as despesas consideradas indedutíveis pleiteadas indevidamente no Livro-Caixa, bem como as despesas que não foram devidamente comprovadas e as acima referenciadas, cuja soma anual é de R\$ 1.324.581,73, relacionadas nas planilhas anexas.

3 Multa Isolada devido à falta de recolhimento do carne-leão. Está obrigada ao pagamento do carnê-leão a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados pela fonte pagadora direta, no País, inclusive os emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos. A falta de seu recolhimento enseja a aplicação da multa isolada.

A multa isolada está prevista no artigo 44, II, "a" da Lei nº 9.430, de 1996, com redação alterada pela Lei nº 11.488 de 2007, sob o argumento de não recolhimento do tributo devido a título de carnê-leão, previsto no § 1º do artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, abaixo transcrito; Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País. (Vide: Lei nº 8.012, de 1990, Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, e Lei nº 9.250, de 1995)§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos, (grifei)O percentual da multa é de 50% sobre o valor do imposto, relativos aos recebimentos de pessoas físicas, conforme Quadro II abaixo: (fls. 4.934).

Cientificado do lançamento em 22/08/2013, por via postal, conforme Aviso de Recebimento às fls. 4.976, contribuinte apresentou a impugnação de fls. 4.982 a 5.002, em 20/09/2013, alegando:

NULIDADE DO LANÇAMENTO - ILEGALIDADE PROCEDIMENTAL. (...)Vejam Srs. Julgadores, a auditora, muito provavelmente pressionada pela Administração da SRFB, para encerrar a ação fiscal, a partir do mês de julho de 2013 passou a intimar e exigir informações do Impugnante via e-mail (ANEXO 2), procedimento este não previsto na legislação de regência do processo administrativo, contaminando de ilegalidade todo o processo de constituição do crédito tributário, tornando-o completamente nulo.

Em resposta ao solicitado pela auditora o Impugnante transferiu para a mesma, via e-mail, diversas informações do Cartório. A auditora agiu de forma temerária, o ato em si, além de ilegal, poderia permitir o alcance por terceiros dessas informações, gerando conseqüentemente, a quebra de seu sigilo fiscal, conforme pode ser constatado na leitura das mensagens constantes do ANEXO-2.

Nos termos do que dispõe o Anexo I da Instrução Normativa SRFB nº 1.077/2010, foi disponibilizado a habilitação do serviço de caixa postal para contribuintes pessoas físicas e jurídicas, possibilitando o recebimento de mensagens genéricas enviadas pela SRFB, ou pessoais, nas quais são feitas intimações de decisões e atos proferidas pelos órgãos da SRFB, dispensando a ciência pessoal ou por correio.

Entretanto, nos termos do Anexo I da IN SRFB nº 664/2006, há necessidade de adesão formal mediante assinatura do Termo de Opção Por Domicílio Tributário Eletrônico, o que no presente caso não ocorreu com o Impugnante.

O Impugnante em face da ilegalidade do procedimento adotado pela auditora requer a nulidade total e absoluta do auto de infração.

1 - INADMISSIBILIDADE DO LANÇAMENTO EM FACE DE VICIO MATERIAL NA APURAÇÃO DO IMPOSTO A presente autuação (AC 2009) complementa a ação fiscal levada a efeito no Impugnante, no âmbito do MPF 07.1.08.00-2011-05380-7, com abrangência para os anos-calendário de 2008 e 2009.

Para apurar o total da Receita do Impugnante e proceder ao lançamento de omissão de receita para o AC de 2008, processo administrativo nº.

12448.736114/2012-63 utilizou-se a agente fiscal da prerrogativa de cálculo matemático com base nos repasses feitos ao Fundo Especial do tribunal de Justiça - FETJ (20%), Lei nº. 2.524 de 22/01/1996 e Lei nº 3.217, artigo 1º de 27/05/1999, ao FUNDPERJ - Lei 4664/05 (5%) e ao FUNPERJ - Lei 111/06 (5%), ou seja, presumiu ilegalmente a receita da empresa (presunção não prevista em lei) e efetuou o lançamento Para embasar o equivocado lançamento do AC 2008, apresenta no seu Termo de Verificação Fiscal daquele ano, vários dispositivos legais, tais como: os de criação dos respectivos Fundos; a legislação de regência dos Cartórios onde estão relacionados os direitos e deveres dos notários e oficiais de registro; a legislação estadual para recolhimento das contribuições aos Fundos em questão; e por fim, a consolidação normativa no âmbito da Corregedoria Geral de Justiça relativamente à escrituração, cobrança dos atos praticados, dos emolumentos recebidos e de seu repasse pelos Notários e Oficiais de Registro.

Para o ano objeto do presente lançamento, AC 2009, talvez alertada pelos seus pares, sobre a ilegalidade do lançamento do ano anterior, argüida em impugnação apresentada pelo Interessado, evita presumir o total dos rendimentos, esquece, contudo, por ato falho, de retirar do Termo de Verificação Fiscal do AC 2009, aquela extensa e inútil legislação inserida no Termo de Verificação Fiscal do ano anterior (vide fls. 2 a 8 do presente TVF).

É sintomático também, o declarado em negrito pela auditora, no 1º parágrafo das fls. 14 do TVC, e que está totalmente fora do contexto da narrativa para a infração de omissão de rendimentos que vinha até então sendo descrita, como segue:

Remarque-se que as referidas taxas figuram integralmente como despesas escrituradas no livro caixa e foram deduzidas da base de cálculo da apuração do imposto de renda " A auditora informa as fls. 13 do TVF, que para apurar o total do rendimento mensal para efeitos tributáveis, considerou a soma dos emolumentos de cada serviço e os adicionais, declarados pelo contribuinte, previstos nas Leis nº 3.217/1999, Lei nº 4.664/2005 e Lei Complementar nº 111/2006. Declarados pelo contribuinte aonde? Não informa a fonte de onde retirou para efetuar as tais totalizações mensais.

A fiscalização as fls. 14 do seu TVF apresenta um quadro da sua lavra, para demonstrar as supostas omissões de rendimentos apuradas no AC 2009.

O contribuinte como Titular do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro, auferiu rendimentos totais (rendimentos totais) no ano calendário 2009 de R\$ 5.905.723,31. Este total é resultante do somatório mensais dos emolumentos e dos adicionais previstos correspondentes... " Deduz se do texto acima que a auditora para apurar o total dos rendimentos auferidos pelo Cartório do 22º Ofício de Notas, efetuou somatório mensais dos emolumentos e dos adicionais previstos em Lei, apesar de contraditoriamente no início das fls. 15 do TVC, declarar que as informações constantes do Livro Adicional foram oferecidas pelo Impugnante, e não obtidas diretamente do referido livro por ela.

Na verdade a auditora não efetuou somatório algum. Como os Srs. Julgadores poderão observar os totais dos rendimentos obtidos pela mesma, constantes da coluna "Total Considerado pela Fiscalização ", e que serviram para determinar as diferenças dos nove meses a tributar, são coincidentemente idênticos aos valores informados pelo Impugnante, e que constam da coluna "Total Emolumentos e Taxas Total". Basta somar os totais mensais da tabela apresentada pelo sujeito passivo anexa ao auto de infração, para se chegar aos mesmos valores mensais, ou seja, a auditora para chegar ao total dos rendimentos do AC 2009, se utilizou de uma informação equivocada apresentada pelo Interessado, como se verá mais adiante.

Ora, Srs. Julgadores é inadmissível que por mera comodidade venha à auditora transferir para o Impugnante a apuração de suas receitas, quando lhe foram fornecidos todos os meios para que alcançasse tal fim. Causa estranheza que transcorrido quase dois anos do início da ação fiscal, utilize de tal artifício, provavelmente por ser o que lhe demandaria menor esforço.

O Impugnante alertou a auditora que os valores por ele informados estavam completamente errados conforme reproduzido no próprio Termo de Verificação Fiscal, as fls. 13: (...)Para corroborar mais ainda tal irregularidade, relativamente aos repasses para ACOTERJ (Lei 489/81), e MÚTUA (Lei 590/82), efetuados no AC

2009, a auditora os glosou sob a alegação de que estes valores não figurariam nas receitas consideradas pela fiscalização (fl. 18 do Termo de Verificação).

Ora, Srs. Julgadores, com esta confissão formal, inserida em seu próprio Termo de Verificação Fiscal, a auditora comprova a total incorreção na apuração das receitas.

Isto posto, se, na forma do artigo 142 § único do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, impunha-se à fiscalização, obrigatoriamente, a apuração correta das receitas do Interessado.

O Decreto 1.171, de 22 de junho de 1994, que trata do Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, ordena que:

VIII — "Toda pessoa tem direito à verdade. O servidor não pode omiti-la ou falseá-la, ainda que contrária aos interesses da própria pessoa interessada ou da Administração Pública. Nenhum Estado pode crescer ou estabilizar-se sobre o poder corruptivo do hábito do erro, da opressão ou da mentira, que sempre aniquilam até mesmo a dignidade humana quanto mais a de uma Nação ". (grifo nosso).

Não tendo o fisco se utilizado dos meios legais e das provas diretas (Movimento Financeiro/CAIXA/Livro Adicional) para constituição do crédito tributário, preferindo omitir receitas ou de forma transversa requerer ao sujeito passivo sua apuração, conforme já explicitado, temos caracterizado um vício material insanável inerente ao lançamento, que se reflete na ausência de pressuposto objetivo. (...)O vício material relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento, ou seja, diferentemente do vício formal, tem relação direta com a infração.

No caso vertente, nota-se, até com certa facilidade, que o lançamento está contaminado com vício material, em virtude não só da equivocada e imprecisa apuração da suposta omissão de receita, como em razão dos erros e equívocos cometidos pela Auditora. Fica caracterizado, portanto, que o procedimento adotado pelo Fisco, além de ilegal é totalmente impreciso e, desta forma, releva relembrar, que o lançamento tributário não comporta esse tipo de imprecisão. Ao contrário, o art. 142 do CTN (citado no Acórdão anterior) é claro quando define o lançamento como procedimento administrativo "tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido".

2 - CONSTITUIÇÃO EQUIVOCADA DO LANÇAMENTO DE OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS DE TERCEIROS O Impugnante acosta a presente peça Impugnatória, com o fito de exemplificação, cópia de uma "NOTA DE DISTRIBUIÇÃO" (ANEXO-3) e cópia de uma "NOTA DE PROCURAÇÃO" (ANEXO-3), documentos estes emitidos pelo cartório do 22º Ofício de Notas, para consumação dos seus rendimentos, em contrapartida aos atos por ele praticados.

Da análise efetuada a estes documentos, constata-se, facilmente, que o cartório do 22º Ofício de Notas, recebe, no mesmo documento, destacadamente, receitas próprias e de terceiros. Receitas de terceiros estas, instituídas pelos seguintes dispositivos legais: Lei 3.217/99 (20% FETJ), Lei 4.664 (5% FUNDPERJ), Lei 111 (5% FUNPERJ), Lei 489/81 (MÚTUA) e Lei 590/82 (ACOTERJ). todas calculadas sobre os emolumentos recebidos. Essas receitas originariamente não pertencem ao agente recebedor, constituindo-se o cartório do 22º Ofício de Notas, em mero arrecadador e repassador destes valores. Logo, elas jamais poderiam compor o total de seus rendimentos.

Como é possível que valores, instituídos e destinados a compor fundos para o sistema judicial estadual, tais como: a) Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro FETJ, 2) Fundo Especial da Defensoria Pública do Estado do Rio de Janeiro FUNDPERJ, e 3) Fundo Especial da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - FUNPERJ possam fazer parte dos rendimentos percebidos pelo Impugnante?

Na realidade, a infração fiscal passível de penalidade pela Auditora Fiscal seria a de glosa destes valores, erroneamente deduzidos como despesas no Livro Caixa do Impugnante. Preferiu, entretanto, o caminho inverso, ao considerá-las na composição de suas receitas totais, base para apuração da suposta omissão de receita acusada.

É indiscutível que é ônus do Fisco a prova cabal da correta ocorrência dos elementos configuradores do fato gerador e do tributo. Cabe a ele comprovar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão. Ausentes, como no presente caso, tais elementos essenciais, improcedente se torna o lançamento constituído sob alegação de omissão de receita, cabendo ser reformado por este Egrégio Colegiado.

3 - GLOSA INDEVIDA DE DESPESAS DO LIVRO CAIXA

No tocante a algumas glosas de despesas do Livro Caixa, efetivadas pela fiscalização, o Impugnante vem a seguir refutá-las, trazendo as justificativas contidas no Quadro Demonstrativo a seguir, coluna "justificativas do Impugnante", e requer serem as mesmas revisadas por essa Turma Julgadora.

Ainda, em relação à descon sideração de determinadas despesas, o Impugnante vem enfatizar e acrescentar que:

É totalmente descabida a descon sideração dos repasses para a ACOTERJ (Lei 489/81), e MÚTUA (Lei 590/82) sob a alegação de que estes valores não compõem as receitas consideradas (fls. 18 TVF). É a própria auditora as fls. 13 do TVF que vem confirmar figurarem estes valores na receita total, ao dispor:

"Independentemente desta resposta do contribuinte, a receita total Cartório são os números escriturados no Livro Adicional, conforme determina o art. 158 da Consolidação Normativa da Corregedoria Geral de Justiça, supra transcrito no item 1".

Assim, solicita a reforma destas glosas e que constam no Quadro Demonstrativo adiante mencionado.

Absurda a indedutibilidade das despesas relativas à aplicação de capital, tais como aquisição de bens necessários a manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, tais como: instalação de máquinas, equipamentos, utensílios, instrumentos mobiliários etc.

Mais absurda ainda é a informação da necessidade de lançamento desses bens na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste do Impugnante (fls.16 do TVF).

Nenhum dos dispositivos legais citados as fls. 16 do TVF pela auditora suportam a alegada glosa, pelo contrário reforçam a sua dedutibilidade. A seguir transcrevemos os mesmos(...)4 - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA CONCOMITANTEMENTE A Auditora Fiscal, no presente Auto de Infração, além da multa de ofício de 75%, concernente às infrações ali apontadas, aplicou também a multa isolada de 50%, prevista nos arts. 43 e 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06, e artigo 1º, inciso II da Lei nº. 11.482, de 31 de maio de 2007, pelo não recolhimento do carnê-leão. E o mesmo tributo lançado, com duas multas, em tese, pela prática do mesmo ilícito tributário.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) assim procede sob o argumento de que as penalidades estão previstas na legislação tributária federal em dispositivos distintos, cujas aplicações se dão de forma independente. Seriam multas por práticas de ilícitos independentes, segundo a ótica da RFB.

A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício é uma duplicação da penalidade, desproporcional ao eventual prejuízo causado. Desta forma, seria justo e correto, nessas circunstâncias, manter apenas a multa de ofício, a qual incidiria sobre o valor real que deixou de ser recolhido aos cofres públicos, ou seja, proporcional ao efetivo prejuízo causado.

No entanto, inexistente a possibilidade de cobrança concomitantemente de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo.

Conseqüentemente, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem 19 o devido recolhimento. Neste caso, é típica a aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste, além da multa isolada, a

cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem afastado a cobrança da multa isolada, sob o fundamento de que não se pode aplicar duas multas sobre a mesma base de cálculo. São vastas as decisões neste sentido:

INFRAÇÕES SUJEITAS À MULTA ISOLADA Incabível a multa isolada, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) que deixa de fazê-lo, independentemente da exigência da multa de ofício sobre o imposto de renda apurado no lançamento (declaração). "(CARF, 2ª Turma, Acórdão nº 2202-001.964, 15/08/2012)"**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 voluntário provido. "(CARF, 1ª Turma Especial, Acórdão nº 2801-02.060, 29/11/2011)"**MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO** - Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso III da Lei nº. 9.430/96 com multa de ofício, tendo em vista dupla penalização sobre a mesma base de incidência. . (Ac. 1º. CC nº 10613891/04- 18/03/2004).

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO - Pacífica a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso III da Lei nº. 9.430, de 1996, com multa de ofício, tendo em vista dupla penalização sobre a mesma base de incidência. Tributária. (Ac. 1º. CC nº 106 16008/06- 12/06).

MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO - A penalidade pela falta de antecipação do Imposto de Renda decorrente da percepção de rendimentos de pessoas físicas não pode ser cumulativa com aquela destinada a punir o não pagamento do saldo de tributo apurado no mesmo procedimento de ofício, quando este último absorve a base de cálculo da primeira. (Ac. 1ª CC nº 106 15745, de 16/08/2006).

DO PEDIDO Ex positis, requer a esta Delegacia de Julgamento, seja julgado procedente, a presente IMPUGNAÇÃO, e reformado o presente crédito tributário, em razão de todo o exposto, por ser medida de inteira justiça. Termos em que, Pede Deferimento." É o relatório.

2 DA DECISÃO RECORRIDA

Após apreciar os Autos de Infração, às fls.4962/4975, o Termo de Verificação (fls. 4915/4961), e a Impugnação apresentada pelo Contribuinte, às fls. 4982/5003, a 1ª Turma da DRJ/FOR, exarou Acórdão de Impugnação nº 08-40.091, em 22 de agosto de 2017, às fls.5204/5241, que julgou procedente em parte a Impugnação, de acordo com os seguintes fundamentos:

1. Rejeição da nulidade por alegada ilegalidade procedimental.

A decisão recorrida afastou a preliminar de nulidade ao fundamento de que as hipóteses legais são taxativas, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não se verificando incompetência da autoridade nem preterição do direito de defesa. Registrou-se que a troca de informações por e-mail não foi imposta pela fiscalização, tendo ocorrido por iniciativa e opção do próprio fiscalizado, inexistindo quebra de sigilo fiscal; eventual irregularidade, ademais, seria sanável, à luz do art. 60 do mesmo diploma.

2. Legalidade do lançamento por omissão de rendimentos.

Entendeu-se que a legislação do imposto de renda (Lei nº 7.713/88 e RIR/99) impõe a tributação dos emolumentos percebidos por titulares de serventias extrajudiciais como rendimentos do trabalho não assalariado, sendo legítimo o lançamento de ofício diante da diferença apurada entre os valores efetivamente auferidos e aqueles declarados na DAA, caracterizando omissão de rendimentos.

3. Inexistência de presunção ilegal.

A apuração não se baseou em presunção, mas em documentos idôneos produzidos pelo próprio contribuinte e em informações oficiais do Tribunal de Justiça (GRERJ), método que permitiu identificar objetivamente que os emolumentos recebidos superaram os valores declarados, cabendo ao contribuinte demonstrar eventual erro, ônus do qual não se desincumbiu.

4. Ônus da prova do contribuinte.

Ressaltou-se que compete ao contribuinte comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas no Livro Caixa. As alegações de erro, defasagem ou inconsistência não vieram acompanhadas de documentação comprobatória suficiente, o que inviabilizou a revisão dos valores lançados.

5. Fato gerador e responsabilidade tributária.

Considerou-se devidamente caracterizada a omissão de rendimentos, independentemente de eventual erro pontual de datas, por se tratar de imposto apurado em ajuste anual. Destacou-se, ainda, que a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva (art. 136 do CTN) e que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória (art. 142 do CTN).

6. Aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Reconheceu-se a legitimidade da aplicação simultânea das penalidades por decorrerem de infrações distintas: a multa de ofício, pela omissão de rendimentos no ajuste anual, e a multa isolada, pelo descumprimento da obrigação de recolhimento mensal do carnê-leão, com fundamentos legais e bases de cálculo próprias, afastando-se a alegação de bis in idem.

7. Manutenção das glosas de despesas do Livro Caixa.

A dedutibilidade foi condicionada ao atendimento cumulativo dos requisitos legais (relação com a atividade, efetiva realização no ano-calendário, necessidade à manutenção da fonte produtora, escrituração em Livro Caixa e comprovação idônea). Despesas caracterizadas como aplicação de capital foram consideradas indedutíveis, devendo integrar o patrimônio; diante da ausência de comprovação adequada, mantiveram-se as glosas efetuadas.

O Acórdão recorrido restou assim ementado:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS PELO TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES.

É válido o lançamento efetuado com base em dados fornecidos ao Fisco pelo Tribunal de Justiça a respeito de valores vertidos ao FETJ pelo Cartório, quando as informações obtidas evidenciam que o montante auferido a título de emolumentos pelo tabelião é superior ao oferecido à tributação na declaração de ajuste anual da pessoa física.

GLOSA DE DEDUÇÃO INDEVIDA DE LIVRO CAIXA.

Poderão ser deduzidas da base de cálculo do imposto Livro Caixa devidamente escriturado com a finalidade de deduzir dos rendimentos tributáveis os dispêndios necessários à aquisição da referida renda, bem como a apresentação de todos os comprovantes relativos aos valores nele escriturados.

Utiliza-se os critérios de indispensabilidade e inevitabilidade para classificar as despesas realizadas como dedutíveis no Livro Caixa.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. SIMULTANEIDADE.

É cabível a simultaneidade da aplicação de multa de ofício e de multa isolada, na medida em que, além de terem sido lançadas em estrita observância da legislação que rege a matéria, referem-se a diferentes infrações apuradas e possuem bases de cálculos distintas.

3 RECURSO VOLUNTÁRIO

Jose Wilhami Fernandes de Oliveira, foi notificado da referida decisão em 12/09/2017, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 5250.

Inconformado, em 9 de outubro de 2017, interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, às fls. 5254/5323, apresentando as seguintes alegações:

Em preliminar, o Recorrente argui nulidade do lançamento por ilegalidade procedimental, sustentando que a autoridade fiscal realizou intimações e requisições de informações por meio eletrônico (e-mail), sem observância das disposições do Decreto nº 70.235/72 e das Instruções Normativas SRFB nº 664/2006 e nº 1.077/2010, por inexistir adesão formal ao Domicílio Tributário Eletrônico ou consentimento expresso para tal forma de comunicação. Alega que o procedimento adotado compromete a validade do processo administrativo fiscal, ensejando nulidade absoluta do lançamento.

Suscita, ainda, cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que a Turma de Julgamento de 1º grau deixou de apreciar matéria expressamente impugnada, notadamente a tese de constituição equivocada do lançamento de omissão de receitas relativas a valores de terceiros. Sustenta que o acórdão recorrido enfrentou fundamentos dissociados da impugnação apresentada para o exercício de 2009, reproduzindo argumentos utilizados em julgamento referente a exercício diverso, o que configuraria error in iudicando.

No mérito, o Recorrente alega vício material na apuração da suposta omissão de rendimentos, afirmando que a fiscalização não se utilizou de meios diretos e idôneos disponíveis, como o Livro Adicional e o movimento financeiro, valendo-se de informações imprecisas e transferindo indevidamente ao sujeito passivo a apuração de suas receitas. Sustenta que tal procedimento compromete a correta identificação do fato gerador e da matéria tributável, em afronta ao art. 142 do CTN.

Argumenta, ainda, que parte dos valores considerados como receita corresponde a ingressos de terceiros, legalmente destinados a fundos públicos (FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ, ACOTERJ e MÚTUA), inexistindo acréscimo patrimonial ao titular do cartório, que atua apenas como arrecadador e repassador. Defende que eventual irregularidade deveria ser tratada como glosa de despesas do Livro Caixa, e não como omissão de receitas, destacando a existência de autuação posterior em que a própria fiscalização adotou tal enquadramento.

Quanto às glosas de despesas do Livro Caixa, o Recorrente sustenta a dedutibilidade dos valores glosados, inclusive repasses obrigatórios e despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, afirmando que estão amparadas pela legislação de regência e devidamente comprovadas nos autos, inclusive com documentação apresentada em fase recursal.

Por fim, insurge-se contra a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, por entender caracterizada duplicidade punitiva, defendendo que a multa isolada somente seria cabível nas hipóteses em que não há lançamento de ofício do tributo.

Requer, ao final, o reconhecimento das nulidades arguidas ou, subsidiariamente, a reforma integral do lançamento, com o afastamento das exigências e penalidades impostas.

É o relatório.

VOTO

CONSELHEIRO **ROBERTO CARVALHO VELOSO FILHO**, RELATOR

1.ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário foi interposto por parte legítima, com representação regular e dentro do prazo legal. Presentes os pressupostos objetivos e subjetivos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto conheço o Recurso Voluntário.

2.PRELIMINARES

2.1. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ILEGALIDADE PROCEDIMENTAL

Sustentou nulidade absoluta do lançamento em razão da realização de intimações e requisições de informações por e-mail, sem adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico, com risco de violação do sigilo fiscal, acarretando cerceamento do direito de defesa em razão da ausência de intimações prévias suficientes para apresentação de esclarecimentos e documentos antes da lavratura do Auto de Infração.

A decisão recorrida, afastou a nulidade, por inexistirem as hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Entendeu que a troca de e-mails ocorreu por iniciativa e opção do próprio contribuinte, sem imposição da fiscalização, não havendo quebra de sigilo fiscal nem prejuízo ao direito de defesa.

A preliminar não merece acolhida.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, a nulidade no processo administrativo fiscal constitui medida de exceção, restrita às hipóteses expressamente previstas em lei, quais sejam, a prática de atos por autoridade incompetente ou a ocorrência de preterição do direito de defesa. Fora dessas situações taxativamente elencadas, não se admite a invalidação do procedimento ou do lançamento, em prestígio aos princípios da legalidade, da instrumentalidade das formas e da segurança jurídica.

Corroborando tal entendimento, dispõe o art. 60 do mesmo diploma legal que irregularidades, incorreções ou omissões que não se enquadrem nas hipóteses do art. 59 não acarretam nulidade, salvo se demonstrado prejuízo concreto ao sujeito passivo. A legislação processual administrativa, portanto, repele o formalismo excessivo e exige, para o reconhecimento de nulidade, a comprovação efetiva de dano ao exercício do contraditório ou da ampla defesa, o que se harmoniza com a jurisprudência administrativa consolidada no âmbito deste Conselho.

No caso concreto, verifica-se que o procedimento fiscal foi regularmente instaurado mediante Mandado de Procedimento Fiscal válido, tendo sido expedidas sucessivas intimações formais, todas com ciência do contribuinte, assegurando-lhe plena participação no curso da ação fiscal. Ademais, a utilização de meio eletrônico para troca de informações não se deu de forma impositiva ou compulsória, mas decorreu de opção do próprio contribuinte para o envio de documentos, inexistindo qualquer elemento que indique restrição ao exercício de seus direitos processuais.

Não se evidencia, assim, qualquer prejuízo ao contraditório ou à ampla defesa, ônus probatório que incumbia ao Recorrente e que não foi satisfeito. A nulidade, como reiteradamente afirmado pela jurisprudência administrativa, não se presume, devendo ser demonstrada de forma inequívoca, o que não ocorreu nos autos.

No processo administrativo fiscal, a fase de fiscalização antecede a instauração da fase litigiosa. O contraditório e a ampla defesa se concretizam, de forma plena, a partir da ciência do lançamento e da apresentação da impugnação, nos termos do Decreto nº 70.235.

No caso dos autos, verifica-se que o lançamento foi regularmente cientificado ao sujeito passivo, que exerceu amplamente o direito de defesa, apresentando impugnação detalhada, documentos e argumentos, posteriormente reapreciados pela autoridade julgadora de primeira instância e, agora, por este Conselho.

Diante disso, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

2.2 – NÃO APRECIÇÃO DE MATÉRIA IMPUGNADA PELA TURMA DE JULGAMENTO DE 1º GRAU – CERCEAMENTO DE DEFESA – “ERROR IN JUDICANDO”

O recorrente assinalou que ao impugnar o lançamento, a autoridade fiscal incorreu em grave vício procedimental, ao reproduzir, por simples transposição, extensa fundamentação constante do Termo de Verificação Fiscal do ano-calendário de 2008, incompatível com a realidade fática e jurídica do exercício de 2009. Tal equívoco, segundo alega, contaminou também o julgamento proferido pela Turma da DRJ/FOR, que manteve o lançamento com base em argumentos estranhos à matéria efetivamente impugnada, deixando de apreciar pontos centrais da defesa, notadamente aqueles relativos à alegada constituição equivocada do lançamento por receitas de terceiros.

O recorrente, argumenta, ainda, que o Acórdão nº 08-40.091 (AC 2009) reproduziu, *ipsis litteris*, fundamentos constantes do Acórdão nº 08-40.093 (AC 2008), apesar de as impugnações tratarem de matérias distintas, o que evidenciaria total dissintonia entre o objeto impugnado e o objeto julgado.

Diante da ausência de apreciação da impugnação administrativa, conclui o Recorrente pela ocorrência de cerceamento do direito de defesa e violação ao devido processo legal, em afronta ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, requerendo, por conseguinte, que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconheça a nulidade do processo administrativo fiscal e cancele integralmente o lançamento, ante a impossibilidade de seu reexame por este colegiado.

Não assiste razão ao recorrente.

A preliminar suscitada pelo Recorrente, sob o rótulo de suposto *error in iudicando*, não resiste ao mais elementar exame técnico. O Acórdão recorrido apreciou de forma suficiente, coerente e juridicamente adequada as questões centrais submetidas à apreciação, enfrentando os fundamentos do lançamento e expondo, de maneira clara, as razões pelas quais manteve o crédito tributário. Não há, portanto, qualquer omissão apta a macular a decisão de primeira instância.

A alegação de que a Turma da DRJ/FOR teria julgado matéria diversa daquela impugnada decorre de leitura enviesada do voto recorrido e de tentativa de artificial dissociação entre fundamentos fáticos e enquadramento jurídico. Ao examinar a omissão de rendimentos, a natureza dos emolumentos percebidos pelo titular de serventia extrajudicial e a dedutibilidade das despesas lançadas em Livro Caixa, o colegiado de origem enfrentou exatamente o núcleo da controvérsia instaurada pelo próprio contribuinte, ainda que não o tenha feito sob a ótica argumentativa por ele pretendida.

É firme a orientação administrativa no sentido de que não se exige do julgador a análise individualizada e literal de cada argumento expendido pela parte, bastando que sejam examinadas as questões relevantes à solução do litígio. A exigência de enfrentamento pormenorizado de todas as alegações, tal como pretendida pelo Recorrente, além de inexistir na legislação processual administrativa, conduziria à indevida ampliação das hipóteses de nulidade, em frontal afronta aos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972.

No caso concreto, a Turma julgadora deixou assentado, com apoio expresso na legislação de regência, que os valores percebidos pelo contribuinte a título de emolumentos e adicionais legais configuram rendimentos tributáveis do trabalho não assalariado, afastando, por consequência lógica e necessária, a tese de que se tratariam de meras “receitas de terceiros”. A rejeição implícita de determinada linha argumentativa, quando incompatível com a fundamentação adotada, não configura omissão, mas sim exercício regular da função julgadora.

Cumprе enfatizar que eventual discordância quanto à interpretação jurídica adotada ou quanto à valoração da prova não caracteriza cerceamento de defesa, mas simples inconformismo com o resultado do julgamento. O chamado *error in iudicando*, ainda que

existente fosse, não enseja nulidade do acórdão, constituindo matéria típica de mérito, a ser apreciada no âmbito recursal, sem qualquer repercussão sobre a validade do processo administrativo.

Não demonstrado, de forma objetiva e concreta, qualquer prejuízo ao contraditório ou à ampla defesa, resta evidente que a preliminar ora analisada carece de amparo legal e jurídico. Trata-se, em verdade, de tentativa de rediscussão do mérito sob a roupagem de nulidade processual, expediente reiteradamente repellido pela jurisprudência deste Conselho.

Diante disso, rejeita-se integralmente a preliminar de cerceamento de defesa por suposta não apreciação da matéria impugnada.

3.MÉRITO

O presente processo administrativo fiscal tem origem em procedimento regularmente instaurado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de Mandado de Procedimento Fiscal específico, destinado à verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, concernentes ao ano-calendário de 2009, em face de José Wilhami Fernandes de Oliveira, contribuinte enquadrado como titular de serventia extrajudicial.

A atuação fiscal desenvolveu-se de forma progressiva, formal e documentada, observando-se, desde o início, os princípios da legalidade, da motivação, do contraditório e da ampla defesa, mediante a expedição de sucessivos termos de intimação, termos de constatação e, ao final, a consolidação do Termo de Verificação Fiscal, que serviu de fundamento direto para a lavratura do Auto de Infração ora submetido à apreciação deste Colegiado.

Consoante se extrai dos autos, o procedimento fiscal teve como ponto de partida a análise da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2010, ano-calendário de 2009, na qual o contribuinte declarou rendimentos tributáveis de pessoa física em montante anual expressivo, superior a cinco milhões de reais, distribuídos de forma variável ao longo dos meses do exercício. Paralelamente, declarou valores igualmente relevantes a título de despesas deduzidas em Livro Caixa, bem como recolhimentos mensais de carnê-leão, sem, contudo, apresentar, na própria declaração, memória de cálculo detalhada ou demonstração analítica da base de apuração do imposto recolhido mensalmente.

A expressividade dos valores envolvidos, aliada à natureza da atividade exercida pelo contribuinte, justificou a instauração de ação fiscal específica, com a finalidade de verificar a correta qualificação dos rendimentos percebidos, a adequação das deduções efetuadas em Livro Caixa e a regularidade dos recolhimentos obrigatórios do carnê-leão.

No curso da ação fiscal, o contribuinte foi formalmente intimado, por diversas vezes, a apresentar os Livros Caixa relativos aos anos-calendário de 2008 e 2009, bem como a documentação comprobatória das despesas neles escrituradas, tanto em meio físico quanto em

meio magnético. As intimações foram reiteradas ao longo do procedimento, inclusive mediante contatos complementares, tendo sido oportunizada a apresentação de documentos em diferentes momentos, com concessão de prazos e deferimento de pedidos de dilação.

Não obstante as oportunidades concedidas, a documentação apresentada revelou-se fragmentada, incompleta ou insuficiente para comprovar a totalidade das despesas lançadas em Livro Caixa, especialmente no que se refere à identificação do adquirente, à natureza da despesa, à vinculação com a atividade geradora dos rendimentos e à indispensabilidade dos gastos para a manutenção da fonte produtora.

Em razão dessas inconsistências, a fiscalização procedeu à lavratura dos Termos de Constatação Fiscal nº 12 e nº 13, relativos, respectivamente, aos anos-calendário de 2008 e 2009, nos quais foram detalhadamente descritas as despesas cuja comprovação foi questionada, acompanhadas de quadros analíticos mensais, listagens individualizadas de gastos e demonstrações comparativas entre os valores declarados na Declaração de Ajuste Anual e aqueles efetivamente escriturados nos Livros Caixa apresentados em papel e em meio magnético.

Os referidos termos consignam, de forma expressa, os critérios técnicos e normativos adotados pela fiscalização para fins de aceitação ou glosa das despesas, com destaque para a exigência de documentação fiscal idônea, identificação clara do adquirente, demonstração do nexo com a atividade profissional e observância das restrições legais quanto à dedutibilidade de determinadas naturezas de gasto, tais como despesas de transporte, locomoção, combustível, aplicações de capital, despesas pessoais e gastos médicos do próprio contribuinte.

Ressalte-se que os Termos de Constatação Fiscal não se limitaram a apontamentos genéricos, mas trouxeram descrição minuciosa dos achados fiscais, com indicação precisa das divergências verificadas, dos valores envolvidos e dos fundamentos que, em tese, impediriam o reconhecimento das despesas como dedutíveis para fins de apuração do imposto.

Após a ciência dos termos de constatação, o contribuinte apresentou documentação complementar, a qual foi devidamente analisada pela fiscalização. Ainda assim, persistiram diferenças relevantes entre os valores declarados e aqueles considerados comprovados, bem como inconsistências quanto à natureza e à qualificação jurídica de determinados lançamentos efetuados em Livro Caixa.

Na sequência, foi lavrado o Termo de Verificação Fiscal, documento que consolida todo o histórico da ação fiscal, descrevendo, em ordem cronológica, as intimações expedidas, os documentos apresentados, os critérios normativos considerados e as conclusões alcançadas pela fiscalização quanto à ocorrência de infrações à legislação do imposto sobre a renda.

Com base nesse conjunto probatório, foi formalizado o Auto de Infração, exigindo-se o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, multa de ofício proporcional, multa isolada por descumprimento da obrigação de recolhimento mensal obrigatório e juros de mora calculados pela taxa SELIC, tudo conforme expressamente detalhado nos demonstrativos anexos ao lançamento.

Assim, o lançamento ora em exame não decorre de presunções genéricas ou de meras inferências abstratas, mas de procedimento fiscal estruturado, lastreado em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, em análises comparativas, em critérios normativos explicitados e em sucessivas oportunidades de esclarecimento e complementação documental.

O contexto fático-procedimental delineado nos autos evidencia que a controvérsia submetida a julgamento encontra-se adequadamente delimitada, tanto quanto às matérias autuadas, quanto ao período abrangido e aos fundamentos legais invocados.

É, portanto, à luz desse quadro fático-probatório e normativo que se passa ao exame do mérito recursal.

3.1. PRESUNÇÃO ILEGAL NA APURAÇÃO DA RECEITA

O recorrente defendeu que a fiscalização utilizou presunção não prevista em lei, estimando receitas com base em percentuais de repasses a fundos públicos (FETJ, FUNDPERJ e FUNPERJ), mediante cálculo matemático arbitrário, conforme os seguintes argumentos:

Para apurar o total da Receita do Recorrente e proceder ao lançamento de omissão de receita para o AC de 2008, processo administrativo nº 12448.736114/2012-63, utilizou-se a agente fiscal da prerrogativa de cálculo matemático com base nos repasses feitos ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ (20%), Lei nº 2.524 de 22/01/1996 e Lei nº 3.217, artigo 1º de 27/05/1999, ao FUNDPERJ – Lei 4664/05 (5%) e ao FUNPERJ – Lei 111/06 (5%), ou seja, presumiu ilegalmente a receita da empresa (presunção não prevista em lei) e efetuou o lançamento.

Para embasar o equivocado lançamento do AC 2008, apresenta no seu Termo de Verificação Fiscal daquele ano, vários dispositivos legais, tais como: os de criação dos respectivos Fundos; a legislação de regência dos Cartórios onde estão relacionados os direitos e deveres dos notários e oficiais de registro; a legislação estadual para recolhimento das contribuições aos Fundos em questão; e por fim, a consolidação normativa no âmbito da Corregedoria Geral de Justiça relativamente à escrituração, cobrança dos atos praticados, dos emolumentos recebidos e de seu repasse pelos Notários e Oficiais de Registro.

Para o ano objeto do presente lançamento, AC 2009, talvez alertada pelos seus pares, sobre a ilegalidade do lançamento do ano anterior, arguida em impugnação apresentada pelo Interessado, evita presumir o total dos rendimentos. Esquece, contudo, por ato falho, de retirar do Termo de Verificação Fiscal do AC 2009, aquela extensa e inútil legislação inserida no Termo de Verificação Fiscal do ano anterior (vide fls. 2 a 8 do presente TVF).

É sintomático também o declarado em negrito pela auditora, no 1º parágrafo das fls. 14 do TVF, e que está totalmente fora do contexto da narrativa para a infração de omissão de rendimentos que vinha até então sendo descrita, como segue:

“Remarque-se que as referidas taxas figuram integralmente como despesas escrituradas no livro caixa e foram deduzidas da base de cálculo da apuração do imposto de renda”.

A auditora informa às fls. 13 do TVF, que para apurar o total do rendimento mensal para efeitos tributáveis, considerou a soma dos emolumentos de cada serviço e os adicionais, declarados pelo contribuinte, previstos nas Leis nº 3.217/1999, Lei nº 4.664/2005 e Lei Complementar nº 111/2006. Declarados pelo contribuinte em que lugar? Não informa a fonte de onde retirou para efetuar as tais totalizações mensais.

A fiscalização às fls. 14 do seu TVF apresenta um quadro da sua lavra, para demonstrar as supostas omissões de rendimentos apuradas no AC 2009. Reproduzimos a seguir o quadro em tela:

“O contribuinte como Titular do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro, auferiu rendimentos totais (rendimentos totais) no ano-calendário 2009 de R\$ 5.905.723,31. Este total é resultante do somatório mensais dos emolumentos e dos adicionais previstos nas Leis correspondentes...” 12 Deduz-se do texto acima que a auditora para apurar o total dos rendimentos auferidos pelo Cartório do 22º Ofício de Notas, efetuou somatório mensais dos emolumentos e dos adicionais previstos em Lei, apesar de contraditoriamente no início das fls. 15 do TVC, declarar que as informações constantes do Livro Adicional foram oferecidas pelo Recorrente, e não obtidas diretamente do referido livro por ela.

Na verdade a auditora não efetuou somatório algum. Como os Srs. Julgadores poderão observar os totais dos rendimentos obtidos pela mesma, constantes da coluna “Total Considerado pela Fiscalização”, e que serviram para determinar as diferenças dos nove meses a tributar, são coincidentemente idênticos aos valores informados pelo Impugnante, e que constam da coluna “Total Emolumentos e Taxas Total”. Basta somar os totais mensais da tabela apresentada pelo sujeito passivo, anexa ao auto de infração, para se chegar aos mesmos valores mensais, ou seja, a auditora para chegar ao total dos rendimentos do AC 2009, se utilizou de uma informação equivocada apresentada pelo Interessado, como se verá mais adiante.

Ora, Srs. Julgadores é inadmissível que, por mera comodidade, venha a auditora transferir para o Impugnante a apuração de suas receitas, quando lhe foram fornecidos todos os meios para que alcançasse tal fim. Causa estranheza que transcorrido quase dois anos do início da ação fiscal, utilize de tal artifício, provavelmente por ser o que lhe demandaria menor esforço.

O Recorrente alertou a auditora que os valores por ele informados estavam completamente errados, conforme reproduzido no próprio Termo de Verificação Fiscal, às fls. 13:

“Tentei todos esses dias gerar um relatório que totaliza mensalmente com os dados do Livro Adicional e não consegui. O único documento que tenho de totais mensais foi este que lhe enviei, porém, ele não é carregado pelo sistema do Livro Adicional, é apenas um controle gerencial e realmente vai trazer divergências do Livro Adicional, que totaliza por dia”.

Como consequência, tem-se valores mensais de supostas receitas apuradas pelo fisco completamente inexatos e divergentes dos valores constantes dos seus Registros, pelo simples fato da auditora não querer exercer corretamente o seu mister.

Para corroborar mais ainda tal irregularidade, relativamente aos repasses para ACOTERJ (Lei 489/81), e MÚTUA (Lei 590/82), efetuados no AC 2009, a auditora os glosou sob a alegação de que estes valores não figurariam nas receitas consideradas pela fiscalização (fl. 18 do Termo de Verificação Fiscal). Ora, Srs. Julgadores, com esta confissão formal, inserida em seu próprio Termo de Verificação Fiscal, a auditora comprova a total incorreção na apuração das receitas.

Isto posto, se, na forma do artigo 142 § único do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, impunha-se à fiscalização, obrigatoriamente, a apuração correta das receitas do Interessado.

O Decreto 1.171, de 22 de junho de 1994, que trata do Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, ordena que:

VIII – “Toda pessoa tem direito à verdade. O servidor não pode omiti-la ou falseá-la, ainda que contrária aos interesses da própria pessoa interessada ou da Administração Pública. Nenhum Estado pode crescer ou estabilizar-se sobre o poder corruptivo do hábito do erro, da opressão ou da mentira, que sempre aniquilam até mesmo a dignidade humana quanto mais a de uma Nação”. (grifo nosso).

Ademais, a Constituição Federal, em seu artigo 37, ordena:

Art. 37. “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”.

Não tendo o fisco se utilizado dos meios legais e das provas diretas (Movimento Financeiro/CAIXA/Livro Adicional) para constituição do crédito tributário, preferindo omitir receitas, ou de forma transversa, requerer ao sujeito passivo sua apuração, conforme já explicitado, temos caracterizado um vício material insanável inerente ao lançamento, que se reflete na ausência de pressuposto objetivo.

O objeto do lançamento corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária no apontamento dos sujeitos da obrigação. E, como

todo fato gerador de tributo está vinculado a um preceito legal, este também há que estar citado com precisão.

O vício material relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento, ou seja, diferentemente do vício formal, tem relação direta com a infração.

No caso vertente, nota-se, até com certa facilidade, que o lançamento está contaminado com vício material, em virtude não só da equivocada e imprecisa apuração da suposta omissão de receita, como em razão dos erros e equívocos cometidos pela Auditora.

Fica caracterizado, portanto, que o procedimento adotado pelo Fisco, além de ilegal é totalmente impreciso, e desta forma, releva relembrar, que o lançamento tributário não comporta esse tipo de imprecisão. Ao contrário, o art. 142 do CTN (citado no Acórdão anterior) é claro quando define o lançamento como procedimento administrativo “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido...”. Isto é, verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, e não insinuar, dar a entender, presumir.

Como anteriormente comentado, não pode a fiscalização, como atividade plenamente vinculada, promover lançamento do Imposto de Renda sem elementos suficientes, sob pena de ferir os princípios da estrita legalidade tributária e tipicidade cerrada.

A decisão Recorrida consignou entendimento de forma diversa, concluindo que não houve presunção, mas apuração direta com base em documentos idôneos produzidos pelo próprio contribuinte e em informações oficiais do Tribunal de Justiça, suficientes para evidenciar a omissão de rendimentos, pelas razões ora apresentadas:

No caso em tela, a fiscalização apurou que o contribuinte, na condição de titular do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro, auferiu rendimentos tributáveis (emolumentos) no valor de R\$ 5.905.723,31. A diferença entre esse valor e o montante informado na Declaração de Ajuste Anual – DAA, R\$ 563.239,91, foi considerado rendimento omitido.

A presunção é suposição da existência de um fato desconhecido (fato presumido) que se quer provar indiretamente a partir de um fato conhecido já provado (indício). Para que uma presunção simples se estabeleça é necessário que se demonstre de forma bastante segura uma relação de causalidade entre os indícios e o fato presumido. Ou seja, a presunção simples pressupõe a existência de indício e de uma relação de causalidade entre esse e o fato a ser provado.

Assim, embora a presunção simples seja um meio de prova possível, de fato o aplicador da lei deve utilizá-la com muita cautela, pois não pode haver dúvidas sobre a existência de outras possibilidades quando conhecidos os indícios.

Ocorre que, no caso vertente, entendo que a omissão de rendimentos não foi presumida, mas apurada a partir das informações contidas nas GRERJ recolhidas e documentos produzidos pelo próprio contribuinte em observância às regras impostas pela legislação pertinente.

Ainda, não pode o contribuinte alegar que cabe à fiscalização apurar suas receitas. A obrigação de escriturar o livro caixa é do contribuinte, o qual deve refletir ser feito a partir de documento hábeis e idôneos, vez que o ônus da prova é do fiscalizado. Em discordando dos valores apurados ao longo da ação fiscal, o contribuinte tem que apontar as falhas e demonstrar através de documentos o valor que considera correto.

Observe que não é o caso de se demonstrar qualquer nexo de causalidade entre o recolhimento do adicional e a prática dos atos, o que seria necessário se estivéssemos diante de uma presunção, mas meramente considerar dados inseridos em documentos produzidos pelo próprio contribuinte.

Assim, de posse das informações obtidas junto ao Tribunal de Justiça, a respeito do recolhimento do adicional, a fiscalização pôde constatar, sem que precisasse valer-se de qualquer tipo de presunção, que o montante de emolumentos cobrados e, por conseguinte, recebidos no ano-calendário de 2009 foi superior ao valor informado pelo contribuinte na declaração de ajuste anual.

Ou seja, a fiscalização, baseando-se em documentos que, por si só, já evidenciavam a omissão de rendimentos procedeu à autuação.

No mesmo sentido da decisão ora combatida, decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao apreciar controvérsia envolvendo o mesmo sujeito passivo, conforme consignado no Acórdão nº 2302-003.912, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, na sessão de 7 de novembro de 2024, no Processo nº 17227.721076/2021-53, em sede de Recurso Voluntário interposto por José Wilhami Fernandes de Oliveira, reafirmando entendimento já adotado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em casos análogos, vejamos:

percebe-se também que o Recorrente deixou de prestar os devidos esclarecimentos à fiscalização. Cabe ressaltar que a resposta apresentada foi vaga e nada esclarecedora, na medida em que simplesmente referiu que as diferenças acusadas nas planilhas “podem ter” sido originadas pela inclusão dos valores dos repasses, tanto nas receitas quanto nas despesas do contribuinte.

Portanto, não assiste razão ao recorrente.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal e dos demonstrativos que instruem o Auto de Infração, a autoridade fiscal descreveu de forma clara e detalhada a metodologia adotada para apuração dos rendimentos tributáveis e para a glosa das despesas consideradas indevidas ou não comprovadas.

O lançamento se funda em elementos objetivos extraídos dos próprios registros do contribuinte e das informações por ele prestadas, inexistindo demonstração inequívoca de erro aritmético ou de equívoco conceitual capaz de descaracterizar o crédito tributário constituído.

Nesse contexto, o recorrente não logrou infirmar os pressupostos de fato que embasam o lançamento, razão pela qual não se reconhece o alegado vício material.

3.2 CONSTITUIÇÃO EQUIVOCADA DO LANÇAMENTO DE OMISSÃO DE RECEITAS

O Recorrente, sem prejuízo das preliminares de nulidade já suscitadas, reitera integralmente os argumentos apresentados em sua impugnação e acrescenta novos elementos ao recurso, sustentando que o lançamento padece de erro no enquadramento jurídico da infração. Para tanto, junta documentos emitidos pelo 22º Ofício de Notas, demonstrando que, nos mesmos instrumentos, há a segregação entre receitas próprias e valores arrecadados em nome de terceiros, relativos a fundos legalmente instituídos, dos quais o cartório atua apenas como arrecadador e repassador.

O recorrente esclarece que tais valores destinados a fundos como FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ, Mútua e ACOTERJ não integram seus rendimentos, pois o ônus financeiro recai exclusivamente sobre o usuário do serviço notarial, inexistindo acréscimo patrimonial ao titular da serventia. Assim, não poderiam compor a base de cálculo do Imposto de Renda nem fundamentar a acusação de omissão de receitas, sendo juridicamente inconcebível sua caracterização como rendimentos do Recorrente.

O fiscalizado conclui afirmando que a própria fiscalização, em procedimento relativo ao ano-calendário de 2010, enquadrou situação idêntica como “dedução indevida de despesas do Livro Caixa”, e não como “omissão de receitas”, o que evidencia a inconsistência do lançamento ora combatido. Diante do erro no enquadramento legal e na consequente constituição do crédito tributário, sustenta ser improcedente a autuação, requerendo sua reforma por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Não assiste razão ao recorrente.

Não procede a alegação do Recorrente de que o lançamento padeceria de erro no enquadramento jurídico da infração, ao qualificar como omissão de receitas valores que, segundo sustenta, corresponderiam a meras “receitas de terceiros”.

Nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional e dos arts. 3º e 8º da Lei nº 7.713/1988, constitui rendimento tributável todo acréscimo patrimonial que ingressa na esfera de disponibilidade econômica ou jurídica do contribuinte, independentemente da destinação posterior conferida a parcelas desses valores.

No caso dos autos, os emolumentos percebidos pelo titular de serventia extrajudicial, inclusive aqueles sobre os quais incidem adicionais legalmente destinados a fundos estaduais, ingressam originariamente em sua disponibilidade jurídica, sendo por ele arrecadados

no exercício da atividade delegada, o que é suficiente para caracterizar o fato gerador do imposto sobre a renda.

A circunstância de a legislação estadual impor ao titular da serventia a obrigação de repassar percentuais dos emolumentos a fundos como FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ, Mútua e ACOTERJ não descaracteriza a natureza de rendimento bruto dos valores percebidos. Trata-se de hipótese análoga à de encargos legais incidentes sobre a receita, cuja existência não afasta a tributação pelo imposto de renda, mas, quando muito, poderia ser examinada sob a ótica da dedutibilidade, desde que atendidos os requisitos legais, o que não é objeto da presente acusação.

Com efeito, a fiscalização não procedeu a qualquer presunção indevida nem confundiu receitas próprias com valores estranhos à atividade do contribuinte. Ao contrário, o lançamento foi construído a partir de dados objetivos, extraídos do Livro Adicional, das GRERJ e de informações prestadas pelo próprio Recorrente, que evidenciaram divergência entre os valores efetivamente auferidos no exercício da atividade notarial e aqueles oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual. A omissão de receitas, portanto, foi apurada, e não presumida.

Não merece acolhida, igualmente, o argumento de que a fiscalização, em procedimento relativo a exercício posterior, teria adotado enquadramento diverso para situação semelhante. A atuação administrativa deve ser analisada à luz do conjunto fático-probatório específico de cada exercício, não havendo direito subjetivo do contribuinte à repetição de eventual entendimento adotado em outro procedimento, sobretudo quando o lançamento ora examinado encontra respaldo direto na legislação de regência e nos elementos constantes dos autos.

Ademais, ainda que se admitisse, por hipótese, a possibilidade de qualificação alternativa da infração, como dedução indevida de despesas de Livro Caixa, tal circunstância não conduziria à nulidade do lançamento. Conforme entendimento reiterado deste CARF, o contribuinte se defende dos fatos que lhe são imputados, e não da capitulação jurídica isoladamente considerada, sendo irrelevante eventual divergência quanto à classificação jurídica quando os fatos estiverem clara e suficientemente descritos, como ocorre no presente caso.

Assim, inexistindo erro no enquadramento legal da infração e estando demonstrada a omissão de rendimentos tributáveis auferidos pelo Recorrente no exercício da atividade de titular de serventia extrajudicial, deve ser mantido o lançamento tal como formalizado.

3.3 GLOSA INDEVIDA DE DESPESAS DO LIVRO CAIXA

O recorrente contestou as glosas de despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, inclusive repasses obrigatórios e gastos classificados como aplicação de capital, conforme os seguintes fundamentos:

Relativamente a algumas glosas de despesas do Livro Caixa, mantidas pela Turma de Julgamento da DRJ/FOR, o Recorrente vem a seguir, mais uma vez, refutá-las, requerendo que as justificativas contidas no Quadro Demonstrativo a seguir, coluna “justificativas do Recorrente”, sejam reexaminadas por este colegiado.

Ainda, em relação à desconsideração de determinadas despesas, o Recorrente vem enfatizar e acrescentar que:

É totalmente descabida a desconsideração dos repasses para a ACOTERJ (Lei 489/81), e MÚTUA (Lei 590/82) sob a alegação de que estes valores não compõem as receitas consideradas (fls. 18 TVF). É a própria auditora às fls. 13 do TVF que vem confirmar figurarem estes valores na receita total, ao dispor:

“Independentemente desta resposta do contribuinte, a receita total Cartório são os números escriturados no Livro Adicional, conforme determina o art. 158 da Consolidação Normativa da Corregedoria Geral de Justiça, supra transcrito no item 1”.

O fato de compor ou não suas receitas, é irrelevante, fato é, que tais valores são despesas/gastos para o 22º Ofício de Notas, foram constituídos por força de lei, e são sim dedutíveis, já que têm estrita conexão com a fonte produtora dos rendimentos, serem hábeis e idôneas, e, enfatizamos, terem sido constituídos por imposição legal.

Absurda a indedutibilidade das despesas relativas à aplicação de capital, tais como aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, tais como: instalação de máquinas, equipamentos, utensílios, instrumentos mobiliários etc.

Mais absurda ainda é a informação da necessidade de lançamento desses bens na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste do Impugnante (fls. 16 do TVF).

A decisão recorrida, manteve as glosas por ausência de comprovação dos requisitos legais de dedutibilidade, ressaltando que despesas de aplicação de capital não são dedutíveis e devem ser registradas como bens patrimoniais, pelos motivos a seguir elencados:

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Em suma, são consideradas despesas passíveis de escrituração no Livro Caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis e inevitáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos.

Como exemplos corriqueiros de despesa de custeio dedutíveis temos os valores pagos a título de aluguel, água, luz, telefone, condomínio (vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional), despesas com material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho.

Ressalte-se, ainda, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

De acordo com o Parecer CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.” A publicação da Receita Federal do Brasil “Perguntas e Respostas Pessoa Física – Imposto de Renda 2009, em resposta à pergunta n.º 388, esclarece que despesa de custeio é aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Por outro lado, deve-se identificar quando um gasto ou um dispêndio trata, realmente, de despesa, para distingui-la de aplicação de capital, tendo em vista que a primeira é dedutível e a segunda não. Tal distinção está expressa no Parecer Normativo CST nº 60, de 1978, DOU de 29/06/1978:

3.1 Na sistemática adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda, considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Para exemplificar, constituem aplicação de capital os valores despendidos na instalação de escritórios ou consultórios, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, utensílios, mobiliários, etc., indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.

3.1.1 Esses bens devem ser relacionados, destacadamente, na declaração de bens devendo informar nas colunas próprias o preço de aquisição; (...) 3.2 São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc., e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos os demais requisitos legais e normativos.

No mesmo sentido da decisão combatida, decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao apreciar controvérsia envolvendo o mesmo sujeito passivo, conforme

assentado no Acórdão nº 2401-005.737, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, na sessão de 12 de setembro de 2018, no Processo nº 18471.003409/2008-62, envolvendo José Wilhami Fernandes de Oliveira, vejamos:

Inegável, portanto, que o contribuinte auferiu renda acima do montante de rendimentos declarados, representando os emolumentos omitidos acréscimo patrimonial. Para havê-los, em despesas incorreu. Contudo, para as deduzir, a legislação do imposto de renda impõe condições, especificamente:

Lei nº 8.134, de 1990

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991) I a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários; II os emolumentos pagos a terceiros; III as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995) b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995) c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

Notese que, ao se aplicar os dispositivos em tela, ou seja, ao se apreciar quais são as condições a serem cumpridas para se admitir a dedução facultada pela norma legal, devese adotar a interpretação literal/declarativa, por força do art. 111 do CTN.

Logo, só se admite a dedução das despesas referidas no artigo em tela se houver comprovação mediante escrituração de livro-caixa lastreada em documentação idônea.

Pelo princípio da verdade material, é possível se admitir a desconsideração de glosa de dedução de livro-caixa em face da apresentação de um novo livro caixa, devidamente corrigido e a registrar receitas e despesas amparadas em documentação hábil e idônea.

Perante a fiscalização, foi apresentado livrocaixa acompanhado de documentos (fls. 16/64) a demonstrar os valores de dedução de livrocaixa mantidos pela fiscalização (fls. 7 e 382), restando glosado uma dedução a título de livrocaixa de apenas R\$ 2.412,05 de uma dedução postulada em DAA de R\$ 10.310,00.

O recorrente alega que apresentou novo livrocaixa: o Doc. 2 da Impugnação, constante das fls. 444/485. Contudo, de livrocaixa não se trata, eis que nele não estão lançadas as receitas. Além do conteúdo, o título do documento em questão produzido pelo contribuinte é claro ao verbalizar ser um consolidado de despesas mensais e é exatamente disso que se trata.

Independentemente da análise dos documentos que guarnecem o Consolidado de Despesas de fls. 444/485, ou seja, independentemente da análise dos documentos de fls.

524/1799, a condição legal para se admitir a dedução de despesas a título de livrocaixa não restou preenchida, pois foi não apresentado um novo livrocaixa com a escrituração da diferença glosada de R\$ 2.412,05.

De qualquer forma, o que o contribuinte pede em sua defesa e no recurso voluntário não é o restabelecimento da glosa de R\$ 2.412,05. Isso porque, confessa que as despesas a serem comprovadas pelos documentos de fls. 524/1799, lançadas no Consolidado de Despesas Mensais totalizam o importe de R\$ 2.942.731,79 e que não foram deduzidas a título de livrocaixa em sua DAA, mas, segundo alega, teriam sido erroneamente abatidas do montante de rendimentos oferecidos à tributação, tendo por erro material declarado o rendimento líquido.

Não há erro na situação em tela. A prova apresentada pela fiscalização é clara a demonstrar a omissão de rendimentos no valor de R\$ 3.483.539,95 e, como o contribuinte não pode mais requerer a retificação de sua declaração em razão do disposto nos arts. 147, § 1º, do CTN e 832 do RIR, optou pela estratégia de reconhecer em parte a omissão de rendimentos para tentar convencer a autoridade lançadora e a autoridade julgadora a retificar de ofício sua declaração, exercendo por via transversa e intempestiva a faculdade de retificar sua declaração para declarar parte do rendimento omitido e já lançado de ofício, bem como exercer a faculdade preclusa de efetivar dedução a título de livrocaixa.

Notese que não se chega a discutir a validade das provas apresentadas ou se exprimem ou não a realidade dos fatos, eis que no mundo jurídico não mais faz jus o contribuinte à postulação da retificação de sua declaração para incluir rendimentos omitidos ou efetivar dedução não exercida oportunamente, não

havendo no caso concreto erro material justificador da retificação de ofício de sua declaração de ajuste anual.

Admitir o cancelamento de parte do lançamento de ofício de omissão de receita e a retificação de ofício da DAA em razão de suposto erro material consistente em omissão de rendimentos, já lançados de ofício, por suposta informação de rendimentos líquidos advindos de uma dedução de despesas não contabilizada em livrocaixa e não levadas tempestiva e espontaneamente para a DAA significa afrontar a legalidade e se premiar a torpeza do contribuinte.

Não houve erro material, mas efetiva omissão de rendimento e não exercício da faculdade de deduzir despesas a título de livrocaixa pela não inclusão das despesas no livro caixa e por sua não informação oportuna em DAA. Tendo o contribuinte omitido os rendimentos e deixado caducar a faculdade de efetuar deduções à título de despesas de livro caixa, inclusive a despesa com o adicional ao FETJ, não merece reforma o Acórdão recorrido.

Não assiste razão ao recorrente.

Como bem consignado na decisão recorrida, a dedução de despesas do Livro Caixa constitui faculdade do contribuinte, a ser exercida de forma regular, tempestiva e mediante a correta escrituração e comprovação.

A inclusão posterior de despesas não escrituradas oportunamente ou não informadas na declaração de ajuste anual configura verdadeira retificação da declaração após a ciência do lançamento, hipótese que não se admite no processo administrativo fiscal.

Não comprovado erro material, tampouco demonstrada a imprescindibilidade e a regularidade das despesas glosadas, mantém-se a exigência tal como constituída

3.4 Cumulação da multa de ofício e da multa isolada

O contribuinte defendeu em suma a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por configurar bis in idem.

A Decisão recorrida, considerou legítima a cumulação, por decorrerem de infrações distintas: omissão de rendimentos no ajuste anual e descumprimento da obrigação de recolhimento mensal do carnê-leão, com bases legais e de cálculo diversas, de acordo com a seguinte interpretação:

O interessado também argumenta que deve ser cancelada a multa isolada, por ser inaplicável em concomitância com a multa de ofício.

A Lei nº 7.713, de 1988, em seu artigo 8º, estabelece que a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e

ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Por outro lado, a Lei nº 8.134, de 1990, artigo 4º, inciso I, determinou que o imposto de que trata a Lei nº 7.713, de 1988, artigo 8º, seria calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Portanto, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata a Lei nº 7.713, de 1988, artigo 8º, compõem, também, a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

A multa aplicada isoladamente do imposto é devida quando o contribuinte, estando obrigado a recolher mensalmente o imposto de renda, conforme disposto no art. 8º da Lei nº 7.713/88, não o faz. A apresentação da declaração de rendimentos anual e o recolhimento do imposto devido, ou mesmo o lançamento de ofício quando o contribuinte omitiu estes rendimentos da declaração, no caso de haver imposto a pagar após os ajustes, não exime o contribuinte, que não observou as obrigações tributárias mensais, da penalidade específica prevista na redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, cuja redação atual foi dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007. Esta norma legal visa, especificamente, apenar os contribuintes que não observaram esta obrigatoriedade de recolhimento.

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; (...) Depreende-se do dispositivo legal acima transcrito que, não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual. Saliente-se que a multa é "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste.

Se fosse possível atrasar os recolhimentos mensais e deixá-los para a Declaração de Ajuste Anual, descumprindo, desta forma, a Lei nº 7.713/1988, sem qualquer penalidade específica para a falta de pagamento mensal, a norma legal seria

inócua, pois seu descumprimento nenhum ônus acarretaria ao infrator, ou seja, nada significaria em termos de penalidade.

Daí ser esta multa aplicada isoladamente do imposto, pois este, o imposto, será lançado, no caso de o contribuinte ter omitido o rendimento, após os ajustes, o que é feito na forma da declaração anual.

Assim, ambas as multas devem ser aplicadas quando o imposto mensal obrigatório não tiver sido pago e quando, do procedimento de ofício, resultar imposto maior do que o declarado no ajuste, caso dos autos. As multas são aplicáveis em decorrência de duas infrações distintas, que não possuem a mesma base de cálculo. Enquanto para apuração do carnê-leão só se consideram os rendimentos de pessoa física ou do exterior recebidos no mês, no ajuste são considerados todos os rendimentos e todas as deduções permitidas, incluindo as antecipações do próprio carnê-leão.

Correta, portanto, a cobrança de multa isolada e de multa de ofício.

Conforme se extrai da jurisprudência administrativa deste Conselho, as multas possuem naturezas jurídicas distintas e incidem sobre infrações diversas: a multa de ofício, sobre o lançamento do imposto devido, e a multa isolada, sobre o descumprimento da obrigação de recolhimento mensal.

Para os períodos de apuração objeto dos autos, mostra-se legítima a aplicação concomitante das penalidades, não havendo falar em bis in idem.

A insurgência do recorrente contra a aplicação concomitante da multa de ofício, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, e da multa isolada do Carnê-Leão, prevista no art. 44, inciso II, alínea “a”, do mesmo diploma legal, não merece acolhida.

A premissa central da tese defensiva, no sentido de que haveria dupla penalização pelo mesmo fato, não se sustenta juridicamente. As penalidades em exame decorrem de infrações distintas, autônomas e com fatos geradores próprios, ainda que relacionadas ao mesmo tributo.

A multa isolada do Carnê-Leão incide em razão do descumprimento da obrigação tributária mensal, consistente no dever de recolher, até o último dia útil do mês subsequente, o imposto incidente sobre rendimentos recebidos de pessoa física ou do exterior, nos termos do art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, combinado com o art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.134, de 1990.

Já a multa de ofício, por sua vez, decorre da constituição definitiva do crédito tributário anual, quando verificada falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata, conforme previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo como pressuposto o aperfeiçoamento do fato gerador complexo do imposto de renda no ajuste anual.

A legislação ordinária é inequívoca ao autorizar a exigência cumulativa das multas. O art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação vigente à época dos fatos, dispõe expressamente:

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

I – de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata;

II – de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, 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.

O próprio texto legal afasta qualquer dúvida interpretativa ao estabelecer que a multa isolada é devida independentemente da apuração de imposto no ajuste anual, o que revela, de modo claro, que a sua incidência não exclui nem substitui a multa de ofício, quando configuradas as respectivas hipóteses legais.

A interpretação sustentada pelo recorrente conduziria a resultado manifestamente incompatível com a lógica do sistema tributário. Admitir que o contribuinte possa postergar o pagamento do imposto mensal obrigatório para o ajuste anual, sem qualquer penalidade específica, equivaleria a esvaziar por completo a eficácia normativa do Carnê-Leão, transformando obrigação legal expressa em faculdade sem consequência jurídica.

A multa isolada cumpre função própria e indispensável: estimular o cumprimento tempestivo da obrigação mensal, distinguindo o contribuinte que recolhe o imposto no prazo legal daquele que apenas o oferece à tributação no ajuste anual ou sequer o declara.

A matéria encontra-se pacificada neste Conselho, com reiteradas decisões no sentido da plena legalidade da cumulação.

No Acórdão nº 2302-003.912, restou assentado que:

“A multa isolada tem como premissa a ausência do adiantamento mensal a que o contribuinte é obrigado, enquanto a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 tem como causa a falta de recolhimento do imposto cujo fato gerador complexo se aperfeiçoa no ajuste anual. A multa isolada é devida ainda que não haja imposto a pagar na DIRPF.”

No mesmo sentido, o Acórdão nº 2302-003.911 consignou que:

“A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não configura duplicação de penalidade, pois se referem a infrações distintas, com fundamentos e bases de cálculo diversos, sendo plenamente legítima sua exigência cumulativa.” O entendimento foi definitivamente consolidado com a edição da Súmula CARF nº 147, segundo a qual:

“A partir da edição da Medida Provisória nº 351/2007, é legítima a incidência da multa isolada de 50% pela falta de pagamento mensal do Carnê-Leão, sem prejuízo da aplicação simultânea da multa de ofício de 75% pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda sujeito ao ajuste anual.” No caso dos autos, os períodos objeto da exigência são posteriores à vigência da MP nº 351/2007, circunstância que atrai integralmente a aplicação do entendimento sumulado.

Portanto, resta plenamente caracterizada a legalidade da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada do Carnê-Leão, inexistindo qualquer vício material ou excesso punitivo a ser reparado.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se o lançamento nos termos da decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho