



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.729394/2015-04
ACÓRDÃO	2302-004.331 – 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

Exercício: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura nulidade do lançamento quando o procedimento fiscal é regularmente instaurado, com ciência do sujeito passivo, observância das formalidades legais e garantia de apresentação de impugnação e produção de provas na fase contenciosa.

A ausência de contraditório na fase oficiosa não caracteriza cerceamento de defesa, por se tratar de etapa inquisitorial, nos termos do Decreto nº 70.235/1972.

Inexistente preterição do direito de defesa ou hipótese de nulidade prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

VEDAÇÃO AO CONFISCO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A apreciação de alegação de efeito confiscatório da exigência tributária demanda controle de constitucionalidade, matéria reservada ao Poder Judiciário.

É vedado ao órgão administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, em observância ao princípio da legalidade.

LANÇAMENTO FISCAL. LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS. ÔNUS DA PROVA.

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa constitui exceção legal e exige o atendimento cumulativo dos requisitos de necessidade, vinculação direta com a atividade, efetiva realização no ano-calendário,

ônus econômico suportado pelo contribuinte e comprovação por documentação hábil e idônea.

Compete ao contribuinte comprovar a regularidade das despesas deduzidas, nos termos da legislação do imposto de renda da pessoa física.

A ausência ou insuficiência de comprovação documental legitima a glosa promovida pela autoridade fiscal.

LIVRO CAIXA. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. APLICAÇÃO DE CAPITAL E GASTOS DE NATUREZA PESSOAL.

Despesas qualificadas como aplicação de capital, assim como gastos de natureza pessoal, social ou liberal, não se enquadram no conceito legal de despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Inviável a dedução de bens com vida útil superior a um exercício, bem como de despesas semnexo direto e imediato com a atividade profissional.

REPASSES LEGAIS DO REGIME EXTRAJUDICIAL. FETJ, ACOTERJ, MÚTUA E CONGÊNERES. DESPESA INEXISTENTE.

Os valores destinados a fundos públicos e entidades vinculadas ao regime extrajudicial, cujo ônus financeiro recai sobre os usuários dos serviços, não integram despesas próprias do titular da serventia.

Incorreta a dedução desses valores em Livro Caixa, ainda que tenham sido incluídos nos rendimentos e posteriormente abatidos pelo contribuinte.

PRESUNÇÃO. INOCORRÊNCIA. UTILIZAÇÃO DE DADOS OFICIAIS E DOCUMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

O lançamento não se funda em presunção arbitrária ou não prevista em lei, mas em informações oficiais e documentos produzidos pelo próprio contribuinte, confrontados com os registros do Livro Caixa.

A utilização de dados de recolhimentos obrigatórios como elemento de coerência e controle não descaracteriza a apuração direta da infração consistente em dedução indevida de despesas.

FATO GERADOR. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. IRRELEVÂNCIA PARA A CONTROVÉRSIA.

Tratando-se de lançamento por dedução indevida de despesas, e não de omissão de rendimentos, mostra-se irrelevante a discussão acerca do momento de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Ainda que assim não fosse, a alegação genérica de defasagem temporal, desacompanhada de prova idônea, não é suficiente para afastar o lançamento.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Não configura cerceamento de defesa o não acolhimento das teses apresentadas pelo contribuinte, desde que devidamente apreciadas pela instância julgadora.

O processo administrativo fiscal assegura o direito de manifestação e apreciação das alegações, e não o direito ao seu acolhimento.

ACÓRDÃO

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

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

1DA AUTUAÇÃO FISCAL E DA IMPUGNAÇÃO

Trata-se de Recurso Voluntário, às fls. 3772 / 3810, interposto em face do Acórdão de Impugnação nº 08-40.092, exarado pela 1ª Turma da DRJ/FOR, em 22 de agosto de 2017, às fls.3732/3761, que julgou procedente em parte a Impugnação, apresentada por Jose Wilhami

Fernandes de Oliveira, às fls. 3606/3697, contra Autos de Infração lavrados pela DRFRJ I/ DIFIS/ EQFIS 08, às fls. 3582/ 3587.

1.1 DO LANÇAMENTO FISCAL

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o sujeito passivo, titular do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital, visando à exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo ao ano-calendário de 2010, acrescido de multa de ofício e juros de mora, conforme auto de infração de fls. 3.582 a 3.587, acompanhado dos demonstrativos de fls. 3.598 e do Termo de Verificação Fiscal de fls. 3.588 a 3.597, por meio do qual foi constituído crédito tributário no montante de R\$ 1.208.518,40.

Segundo a descrição dos fatos constante do Termo de Verificação Fiscal, a exigência decorreu, em síntese, da redução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (Declaração de Ajuste Anual), em razão da dedução indevida de despesas escrituradas no Livro Caixa, consideradas pela fiscalização como não comprovadas ou não enquadráveis como necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos da legislação de regência.

Conforme apurado, o contribuinte, na qualidade de titular de serventia extrajudicial, escriturou no Livro Caixa a totalidade das despesas incorridas no exercício de sua atividade, incluindo gastos que, segundo a autoridade fiscal, não atendiam aos requisitos legais de dedutibilidade previstos no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), bem como não estavam devidamente comprovados por documentação hábil e idônea, conforme exigido pelo § 2º do art. 76 do mesmo diploma.

No curso da fiscalização, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentação comprobatória das despesas deduzidas, tendo parte dos valores sido glosada em razão da ausência de comprovação, da falta de correlação com a atividade exercida ou da caracterização como aplicação de capital. As análises foram consolidadas em demonstrativos específicos (“Planilha 01” e “Planilha 02”), nos quais constam os valores originalmente registrados e aqueles considerados dedutíveis após a revisão fiscal, discriminados por rubrica e por mês.

A autoridade lançadora examinou, entre outras, as rubricas relativas a ações judiciais e trabalhistas, aluguéis, assessoria e serviços jurídicos, associação comercial, auto de arrecadação, brindes, confraternizações, doações, despesas médicas, depósitos judiciais, IPTU, energia elétrica, materiais de escritório e informática, móveis, telefonia, plano de saúde, salários, seguros, serviços gráficos, vale-transporte e repasses legais a entidades e fundos vinculados à atividade extrajudicial, promovendo glosas totais ou parciais conforme o caso, de acordo com os critérios legais aplicáveis.

Quanto aos valores relativos a acréscimos legais destinados a fundos públicos e entidades de classe, tais como FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ, ACOTERJ, MÚTUA e distribuição do 6º Ofício, a fiscalização consignou que tais quantias não integram os rendimentos do titular da serventia, por recaírem financeiramente sobre os usuários dos serviços, razão pela qual não são

dedutíveis como despesas, ainda que tenham sido incluídas pelo contribuinte no total dos rendimentos e posteriormente deduzidas no Livro Caixa.

Com base nessas constatações, a autoridade fiscal procedeu à recomposição das bases de cálculo mensal e anual do imposto, efetuando o lançamento de ofício do IRPF devido, com aplicação da penalidade prevista na legislação tributária e acréscimo de juros de mora, nos termos detalhados no demonstrativo integrante do auto de infração.

1.2IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 25/11/2015, por via postal, conforme Aviso de Recebimento às fls. 3.600, contribuinte apresentou a impugnação de fls. 3.606 a 3.625, em 14/12/2015, dando ensejo ao presente contencioso, conforme os seguintes argumentos:

Nas razões do pedido de reforma da decisão recorrida, o sujeito passivo sustenta, em preliminar, que vem sendo submetido a sucessivas e reiteradas fiscalizações pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as quais resultaram na constituição de diversos créditos tributários em seu desfavor, alcançando, segundo afirma, montante global aproximado de R\$ 6.200.000,00. Aduz que a soma das exigências revela caráter excessivo e desproporcional, configurando, a seu ver, efeito confiscatório, em afronta ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, bem como aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade administrativa.

Argumenta que os lançamentos impugnados estariam contaminados por vício formal, uma vez que a autoridade fiscal teria utilizado presunção não prevista em lei para apuração da matéria tributável, em violação ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária. Sustenta que a constituição da obrigação tributária exige correspondência entre o tipo legal abstrato e o fato concreto apurado, não sendo admissível a criação de base de cálculo ou obrigação tributária por meio de construções presuntivas desprovidas de respaldo legal específico.

Afirma que, no caso concreto, a fiscalização teria apurado os rendimentos brutos do titular da serventia mediante a aplicação de fórmula aritmética baseada nos valores repassados ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ, partindo do percentual de 20% incidente sobre os emolumentos para presumir o montante total das receitas, procedimento que considera artificial e impreciso. Alega que, para a verificação direta e adequada das receitas, bastaria à fiscalização examinar o Livro Caixa e o Livro Adicional, nos quais estariam registrados os atos praticados e os valores correspondentes, conforme normativos do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

Sustenta, ainda, que a metodologia adotada resultou em valores mensais inexatos e divergentes de seus registros, em razão, entre outros fatores, da concessão de descontos comerciais, da existência de outros acréscimos legais não considerados na apuração e da defasagem temporal entre a prática dos atos, o recebimento dos valores e o recolhimento das taxas judiciais. Aponta, também, a ocorrência de erro material nos demonstrativos fiscais, com indicação de valores incorretos de despesas deduzidas, o que teria reduzido indevidamente o montante passível de dedução.

No tocante ao fato gerador, o sujeito passivo alega que a autoridade fiscal incorreu em equívoco ao considerar como momento de ocorrência da disponibilidade econômica a data do recolhimento das guias de repasse ao Tribunal de Justiça, quando, segundo defende, o imposto de renda da pessoa física sujeita-se ao regime de caixa, ocorrendo o fato gerador no momento do efetivo recebimento dos rendimentos. Sustenta que não foram produzidas provas suficientes quanto à data de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, em afronta aos arts. 43, 113 e 114 do CTN.

Aduz, ainda, a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que a glosa de despesas no montante apontado teria sido efetuada de forma global e presumida, sem a individualização das rubricas, valores e períodos correspondentes, o que teria inviabilizado o pleno exercício do contraditório. Afirma que a fiscalização não discriminou quais despesas foram consideradas indedutíveis, nem os fundamentos específicos de cada glosa, contrariando a exigência de precisão na determinação da matéria tributável.

Sustenta que houve incoerência no enquadramento legal da infração, uma vez que parte dos valores relativos a repasses legais foi considerada como integrante da receita e outra parte como despesa indedutível, mediante critérios distintos aplicados a uma mesma natureza de valores. Alega que, ou tais valores integram integralmente os rendimentos, caracterizando eventual omissão de receita, ou devem ser tratados como despesas indedutíveis, sendo inadmissível a adoção simultânea de ambos os critérios.

Por fim, no que se refere às glosas de despesas do Livro Caixa, afirma que os valores por ele apurados são substancialmente coincidentes com aqueles inicialmente reconhecidos pela própria fiscalização em termos de intimação anteriores, remanescendo divergência de pequena monta, a qual requer seja revista por este Colegiado, com o consequente afastamento das glosas mantidas.

2. DA DECISÃO RECORRIDA

Após apreciar os Autos de Infração, às fls.3582/5983 e a Impugnação apresentada pelo Contribuinte, às fls. 3606/3697, a 1ª Turma da DRJ/FOR, exarou Acórdão de Impugnação nº 08-40.092, em 22 de agosto de 2017, às fls.3732/3761, julgando procedente em parte a Impugnação, de acordo com os seguintes fundamentos:

A decisão recorrida afastou as preliminares de nulidade, ao fundamento de que não houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que o contraditório e a ampla defesa se instauram apenas com a apresentação da impugnação, sendo a fase prévia à lavratura do auto de infração de natureza oficiosa e inquisitorial. Concluiu, ainda, que o lançamento observou todas as formalidades legais, inexistindo os vícios insanáveis previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Rejeitou a alegação de caráter confiscatório da exigência, ao entendimento de que o princípio da vedação ao confisco se dirige ao legislador e ao Poder Judiciário, não cabendo à autoridade administrativa afastar a aplicação da lei sob esse fundamento, em observância ao princípio da legalidade.

No mérito, entendeu que a glosa das despesas do Livro Caixa não se baseou em presunção ilegal, mas em documentos produzidos pelo próprio contribuinte, especialmente o Boletim Estatístico Extrajudicial e informações prestadas ao Tribunal de Justiça, a partir dos quais foi possível identificar deduções superiores às permitidas em lei. Assentou que o ônus da prova quanto à regularidade das despesas deduzidas incumbe ao contribuinte, que não logrou comprovar, por documentação hábil e idônea, a necessidade e a vinculação das despesas à manutenção da fonte produtora.

Consignou que a infração apurada restringe-se à dedução indevida de despesas, não se tratando de omissão de rendimentos, sendo irrelevantes alegações relativas ao momento de ocorrência do fato gerador. Destacou, 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).

Por fim, manteve as glosas efetuadas, ao entendimento de que somente são dedutíveis as despesas que atendam cumulativamente aos requisitos legais, afastando aquelas caracterizadas como aplicação de capital ou desprovidas de comprovação documental idônea, nos termos da legislação de regência.

O Acórdão recorrido restou assim ementado:

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Cerceamento do direito de defesa é impedir que o interessado conheça do processo ou apresente contra-alegações em sua defesa nos termos que lhe faculta a legislação.

O sujeito passivo foi devidamente cientificado do lançamento, estando presentes nos autos todas as informações necessárias à formação da defesa.

Não há cerceamento do direito de defesa.

DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

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.

3.RECURSO VOLUNTÁRIO

Jose Wilhami Fernandes de Oliveira, foi notificado da referida decisão em 15/09/2017, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 3768.

Inconformado, em 5 de outubro de 2017, protocolou Recurso Voluntário, tempestivamente, às fls. 3772/3810, apresentando as seguintes alegações:

O Recorrente sustenta, em síntese, a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que a glosa no valor de R\$ 1.151.625,22 teria sido apurada de forma presumida, sem a individualização das despesas supostamente indevidas, notadamente aquelas relacionadas às rubricas ACOTERJ, MÚTUA e Distribuição do 6º Ofício, o que teria inviabilizado o exercício pleno do contraditório.

Alega, que a exigência possui caráter confiscatório, diante do montante global dos créditos tributários constituídos em fiscalizações sucessivas, em afronta ao art. 150, IV, da Constituição Federal.

Aponta, nulidade da decisão de primeira instância por ausência de apreciação de matérias expressamente impugnadas, em especial quanto às glosas das rubricas “Salários” e “13º Salário” e à correta qualificação jurídica da infração, que entende ser de omissão de rendimentos, e não de dedução indevida de despesas.

No mérito, reitera a tese de vício material do lançamento, por ter sido constituído com base em presunções não previstas em lei, mediante apuração indireta da receita a partir dos recolhimentos efetuados via GRERJ, bem como erro na definição do fato gerador do imposto de renda, defendendo a aplicação do regime de caixa.

Por fim, pugna pela reforma das glosas mantidas, especialmente das despesas classificadas como “Ação Judicial” e “Ação Trabalhista”, afirmando estarem devidamente comprovadas, e requer o provimento do recurso para anular integralmente o lançamento.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **ROBERTO CARVALHO VELOSO FILHO**, relator

1.ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, conheço do Recurso Voluntário parcialmente, pelas seguintes razões:

A preliminar de vedação ao confisco não comporta conhecimento na esfera administrativa, porquanto sua apreciação demandaria juízo de constitucionalidade acerca da exação questionada.

Ocorre que o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos extrapola a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a quem incumbe apenas a aplicação da legislação tributária infraconstitucional ao caso concreto.

Tal limitação encontra-se expressamente consagrada na Súmula CARF nº 2, segundo a qual é vedado ao órgão administrativo afastar a incidência de lei sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, por versar matéria reservada com exclusividade ao Poder Judiciário, impõe-se o não conhecimento da preliminar de vedação ao confisco suscitada pelo Recorrente.

2.PRELIMINARES

2.1 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Recorrente sustenta nulidade do lançamento por ausência de individualização das despesas glosadas, afirmando que a glosa de R\$ 1.151.625,22 teria sido apurada de forma presumida, o que inviabilizaria o exercício da ampla defesa, de acordo com as seguintes alegações:

Assim como no lançamento para a infração de depósitos bancários sem a devida comprovação de origem, o fisco é obrigado a individualizar todas as despesas investigadas, para que assim, o contribuinte possa exercer sua ampla defesa, pois uma das finalidades do procedimento administrativo é a busca da verdade material.

O Fisco, não pode utilizar critérios indiscriminados para apuração de valores de despesas como no caso em comento. A fiscalização deveria individualizar os gastos glosados não comprovados pelo seu titular. Trata-se de determinação legal imperativa, que deve ser obrigatoriamente observada.

Quais foram os valores de repasses glosados? Referentes a que Rubrica? FUNDPERJ, FUNPERJ, MÚTUA, ACOTERJ ou DISTRIBUIÇÃO DO 6º OFÍCIO? Correspondentes a que períodos?

A impossibilidade de defesa é clara, torna-se mais evidente ainda, haja vista, que no transcorrer da auditoria o Impugnante foi intimado a comprovar todos os demais gastos requeridos pelo auditor, com exceção do presente.

Quem se vale de presunção deve demonstrar, de forma analítica todos os motivos e dados detalhados que o levaram a presumir o lançamento. A base de cálculo dos tributos, mesmo quando decorre de presunção, não pode prescindir de um grau de certeza, por se constituir na materialização do fato gerador do tributos.

Se os gastos não forem analisados individualmente, haverá violação do princípio da legalidade, bem como o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada previsto no ordenamento jurídico e a que está obrigada à Administração Pública.

Além disso, ocorrerá cerceamento de defesa do contribuinte, visto que este deve ter conhecimento do que está sendo acusado, ou seja, quais os gastos que foram desconsiderados pelo fisco.

Não se pode olvidar que nos termos do artigo 59, II, do decreto 70.235/72, são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade com preterição do direito de defesa.

Ademais, o lançamento tributário é procedimento administrativo que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do art. 142 do CTN. Vale dizer, pelo lançamento a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento ou fato e descrever a lei violada, requisitos necessários ao nascimento da obrigação fiscal correspondente. Este fato deve ser certo e determinado e deve ser expressamente declinado e identificado pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Em suma, a glosa de despesas pela autoridade fiscal somente tem validade no caso de a fiscalização individualizar os gastos que entendeu como não comprovados, para que, com base nessa individualização, o autuado se defenda e apresente provas.

Não se admite uma presunção de glosa de gastos que esteja baseada exclusivamente na diferença apurada entre os totais mensais de receitas e despesas.

A decisão recorrida, contudo, afastou a preliminar ao fundamento de que, na fase oficiosa, inexistente contraditório, sendo o lançamento ato privativo da autoridade fiscal (art. 142 do CTN), e que, após a lavratura do auto, foram asseguradas ao contribuinte todas as oportunidades de impugnação e produção de provas, inexistindo preterição do direito de defesa ou vício insanável nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, conforme as seguintes alegações:

Entendo que não há, no presente caso, nada que se argüir objetivamente quanto à ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo quanto no judicial. No processo administrativo,

o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972), na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Nessa fase, o procedimento tem caráter inquisitorial. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Verifica-se, no presente caso, que todos os documentos que embasaram a atuação foram juntados ao processo, incluídos aqueles que resultaram de procedimento de circularização, e poderiam ter sido obtidos pelo Contribuinte mediante cópia. O lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação, o Auto de Infração e o Termo de Constatação Fiscal que o integra descrevem com clareza as irregularidades apuradas, citam o enquadramento legal, tanto da infração como da cobrança da multa de ofício e dos juros de mora, tendo o Contribuinte, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/1972.

O interessado teve todas as oportunidades de juntar os documentos que entendesse pertinentes para desenvolver sua defesa. Para esse fim, teve à sua disposição todo o prazo de impugnação de trinta dias. Inclusive, vale lembrar que o momento adequado para o Contribuinte produzir e apresentar suas provas é, justamente, quando da apresentação de sua impugnação, conforme se depreende da regra do art.16 do Decreto nº 70.235, de 1972, alterado pela Lei nº 8.748, de 1993, abaixo transcrito:

“Art.16. A impugnação mencionará:

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”.

Nenhum procedimento administrativo dificultou ou impediu o contribuinte de apresentar sua impugnação e comprovar suas alegações, e não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

Não assiste razão ao recorrente.

No caso dos autos, o conjunto probatório revela que o procedimento fiscal foi formalmente instaurado, com a expedição de Termo de Início de Fiscalização, seguido de

sucessivos Termos de Intimação Fiscal, nos quais se oportunizou ao recorrente a apresentação de documentos, esclarecimentos e complementações probatórias, sempre com prazos expressos e ciência regular.

A exigência de documentação adicional, longe de caracterizar vício procedimental, insere-se no exercício legítimo da atividade fiscalizatória, sobretudo em matéria que envolve deduções tributárias, cujo reconhecimento depende de prova robusta e individualizada, nos termos da legislação de regência.

Não se identifica, portanto, qualquer violação às normas que regem o processo administrativo fiscal, razão pela qual se rejeita a alegação de nulidade formal do lançamento.

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 hipóteses taxativas, irregularidades, impropriedades ou discordâncias quanto à condução do procedimento não têm o condão de invalidar o lançamento, salvo se demonstrado prejuízo concreto ao exercício do contraditório ou da ampla defesa, conforme dispõe o art. 60 do mesmo diploma legal.

No caso dos autos, não se verifica qualquer atuação por autoridade incompetente, tampouco supressão de instância, ausência de ciência dos atos praticados ou limitação ao direito de manifestação do contribuinte.

Rejeito a preliminar

2.2NÃO APRECIÇÃO DE MATÉRIA IMPUGNADA PELOS JULGADORES DE 1º GRAU – CERCEAMENTO DE DEFESA – “ERROR IN JUDICANDO”

Alega o Recorrente que a decisão de primeira instância teria deixado de enfrentar argumentos relativos às rubricas “Salários”, “13º Salário” e à qualificação jurídica da infração, o que acarretaria nulidade por cerceamento de defesa, pelos fundamentos a seguir delineados:

Como esse egrégio colegiado poderá constatar às fls. 18 e 19 de sua Impugnação, o Recorrente apresenta sua contestação referente à glosa de despesas das rubricas “SALÁRIOS” e “13º SALÁRIO”, constante da Planilha 01 e 02, Rubrica 6.1.p, do TCF anexo ao Auto de Infração.

A seguir reproduzimos o constante às fls. 18 e 19 da Impugnação do Recorrente:

III.5 – GLOSA INDEVIDA DE DESPESAS DO LIVRO CAIXA(...)“Na Planilha 01, do TCF, o Auditor Fiscal, apresenta os valores mensais de Salários e 13º Salário, pleiteados no Livro Caixa pelo Impugnante. O total dos salários no ano perfaz R\$ 1.018.675,27, e o 13º perfaz R\$ 170.876,78. A soma dos dois valores corresponde a R\$ 1.189.552,05.

Na Planilha 02 do TCF, o Auditor Fiscal, apresenta os valores mensais dedutíveis apurados. O valor total dos Salários no ano corresponde a R\$ 533.861,67 e o 13º Salário a R\$ 59.640,32. A soma dos dois valores corresponde a R\$ 693.501,99. Feito o confronto entre as duas Planilhas temos uma glosa apurada pelo fisco, para as duas rubricas, da ordem de R\$ 496.050,51.

O Impugnante elaborou o Demonstrativo abaixo, como base nos Resumos das Folhas de Pagamentos mensais, que ora anexa (ANEXO-5 – 1 a 12 da IMPUGNAÇÃO), onde resta comprovado que o valor a ser tributado corresponde ao montante de R\$ 288.091,62 e não ao montante de R\$ 496.050,51.” Aliás, os valores apresentados no Demonstrativo elaborado pelo Impugnante, estão bem próximos aos valores anteriormente apurados pelo fisco, que constam do Quadro Demonstrativo do Termo de Intimação fiscal nº 016, lavrado em 28/09/2014. A divergência ali apontada é da ordem de R\$ 297.033,34. Uma diferença de tão somente R\$ 8.941,72, em relação ao valor apurado pelo Impugnante.

(...)O mesmo acontece para o ponto III.4 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS, fls. 15 a 17 da Impugnação do Recorrente, correspondente ao lançamento da Rubrica “6.1.s”, Planilhas 01 e 02 do TCF e fls. 8 a 10 também do TCF, anexo ao auto de infração, no valor glosado de R\$ R\$ 1.151.625,22. A Turma de Julgamento simplesmente se esquivou e se silenciou, não atacando o guerreado pelo Recorrente.

A seguir reproduzimos as alegações constantes na Impugnação do Recorrente, fls. 15 a 17:

8(...)III.4 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS Para fulminar definitivamente o lançamento perpetrado contra o Impugnante, equivocou-se o auditor no enquadramento legal da infração ao considerar o montante de R\$ 1.151.625,22, como uma glosa de despesa. O enquadramento correto é o de omissão de rendimentos.

As guias de recolhimento comprovam que os repasses/gastos foram efetivamente pagos à Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Ora, se foram efetivamente pagos, resta provado que os foram com recursos omitidos, haja vista a insuficiência da receita apurada pelo fisco.

O auditor concluiu que parte destes gastos/repasses (MÚTUA, ACOTERJ e DISTRIBUIÇÃO), integravam os rendimentos do Impugnante. Tanto isto é verdade, que retira parte deste montante R\$ 672.795,13, do excesso de rendimentos que apurou no valor de R\$ 693.311,16 conforme página 8 do TCF.

Vejam senhores Julgadores, o Auditor utilizou dois critérios de tributação para uma mesma infração. Do valor total dos gastos/repasses no montante de R\$ 1.824.420,35, subtraiu uma parte, no valor de R\$ 672.795,13, e a considerou como compondo a receita do Impugnante. A outra parte, R\$ 1.151.625,22, considerou como uma despesa indedutível.

Vejam senhores Julgadores, o Auditor utilizou dois critérios de tributação para uma mesma infração. Do valor total dos gastos/repasses no montante de R\$ 1.824.420,35, subtraiu uma parte, no valor de R\$ 672.795,13, e a considerou como compondo a receita do Impugnante. A outra parte, R\$ 1.151.625,22, considerou como uma despesa indedutível.

Ora, ou o valor total de R\$ 1.824.420,35, compõe os rendimentos do Impugnante, e aí temos caracterizado uma omissão de receitas, como alegado pelo Impugnante, ou o total deste valor é uma despesa indedutível, passível de glosa.

Incoerente se torna, ainda mais, o procedimento adotado, em face do próprio Auditor, à fl. 7 do TCF, afirmar:

“...Ora, assim como para os acréscimos, o ônus financeiro recai exclusivamente sobre o cidadão solicitante tais valores não devem integrar os rendimentos do titular do serviço notarial e são, portanto, indedutíveis...” Se tais valores não devem integrar os rendimentos do serviço notarial e são, portanto, indedutíveis como afirma o Auditor à fl. 7 do TCF, por que não os glosou integralmente?

Não pode o Auditor ao seu bel prazer adotar critérios divergentes para um mesmo lançamento, estabelecendo valores aleatórios, onde uma parte compõe os rendimentos do Impugnante, e outra não, ou, onde uma parte é considerada como uma despesa indedutível e outra não. Que lançamento é este?

O Impugnante volta a questionar: Quais rubricas que compõem os rendimentos de R\$ 672.795,13 e a glosa atacada pelo Auditor de R\$ 1.151.625,22? Seria a referente à “Acoterj”, à “Mútua” ou “Distribuição 6º Ofício”? A que períodos pertencem?

Como anteriormente frisado, o procedimento adotado pelo Fisco, além de ilegal, é totalmente impreciso, e desta forma, releva lembrar que o lançamento tributário não comporta este 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 ...”.

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).

(...)Os julgadores de 1º grau corroboram com o alegado pelo Interessado, quando à fl. 23 do seu Acórdão 08-40.092, parágrafo 3º, em completo ato falho, afirmam,

equivocadamente, que o lançamento constituído foi de omissão de rendimentos. Reproduzimos a seguir o relatado:

“Ou seja, a fiscalização, baseando-se em documentos que, por si só, já evidenciavam a omissão de rendimentos procedeu à autuação.”(...)Ora Egrégia Turma, não poderia ser de outra forma.

Perscrutando o Acórdão nº 08-40.092, verificamos que uma linha sequer foi destinada pela Turma de Julgamento, aos dois pontos alegados pelo Recorrente relativamente a estas matérias.

Dessa forma, a falta de apreciação da impugnação administrativa apresentada, ofende o devido processo legal e enseja o cerceamento do direito de defesa do Recorrente por afrontar a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, CF/88), ensejando o acolhimento da pretensão do recorrente no sentido de anulação do Processo Administrativo Fiscal por erro procedimental.

Em decorrência do silêncio do julgador de 1º grau, em relação à apreciação das matérias impugnadas, ocorreu cristalino cerceamento de defesa, e cabe a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como Órgão que exerce o papel de revisor e controlador da legalidade dos atos praticados no âmbito do processo administrativo, cancelar integralmente os lançamentos constituídos, em virtude da impossibilidade de reexame por este colegiado.

A decisão recorrida entendeu que as matérias relevantes foram devidamente apreciadas, com análise da glosa das despesas do Livro Caixa e da metodologia adotada pela fiscalização, inexistindo omissão apta a ensejar nulidade do julgado.

Não assiste razão ao recorrente.

O cerceamento de defesa, para fins de nulidade processual, pressupõe a demonstração inequívoca de que o sujeito passivo foi impedido de exercer, de forma efetiva, o contraditório e a ampla defesa, seja pela ausência de ciência dos atos, seja pela impossibilidade de produzir prova ou apresentar argumentos relevantes.

No caso concreto, verifica-se que o contribuinte foi amplamente intimado a se manifestar sobre as despesas lançadas em Livro Caixa, tendo apresentado descrições da natureza dos gastos, documentos parciais, esclarecimentos adicionais e argumentos técnicos, todos devidamente analisados pela autoridade fiscal e pela instância julgadora de origem.

A circunstância de a fiscalização não ter acolhido integralmente as justificativas apresentadas não configura cerceamento de defesa, mas exercício regular da atividade de julgamento administrativo, que envolve valoração da prova e enquadramento jurídico dos fatos.

O processo administrativo fiscal não assegura ao contribuinte o direito ao acolhimento de suas teses, mas apenas o direito de vê-las apreciadas, o que efetivamente ocorreu no caso dos autos.

Não se evidencia, assim, qualquer prejuízo concreto ao exercício do contraditório ou da ampla defesa, razão pela qual se rejeita a preliminar.

MÉRITO

A atuação fiscal foi deflagrada a partir da análise da Declaração de Ajuste Anual apresentada pelo sujeito passivo, na qual foram informados rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas no montante global de R\$ 5.825.726,01, bem como deduções expressivas a título de Livro Caixa, que totalizaram R\$ 5.506.454,24 no mesmo período. A magnitude dos valores envolvidos, aliada à natureza da atividade exercida, justificou a instauração de ação fiscal específica, voltada à verificação da aderência das deduções pleiteadas aos estritos requisitos legais que regem o regime do Livro Caixa.

Desde o início da fiscalização, o contribuinte foi formalmente cientificado por meio do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal nº 001, oportunidade em que lhe foi solicitada a apresentação do Livro Caixa integral do ano-calendário de 2010, com a discriminação das receitas e despesas escrituradas. O documento foi tempestivamente apresentado, permitindo à autoridade fiscal proceder à análise técnica de sua estrutura, conteúdo e coerência interna.

Do exame inicial do Livro Caixa, verificou-se a existência de escrituração cronológica diária, com registros compatíveis, em tese, com a dinâmica operacional de serventia extrajudicial, contemplando receitas oriundas da prática de atos notariais e despesas recorrentes relacionadas à manutenção da atividade. Todavia, constatou-se que a escrituração, por si só, não continha elementos suficientes para demonstrar a dedutibilidade fiscal das despesas lançadas, uma vez que se tratava de instrumento meramente declaratório, desacompanhado, em grande parte, de documentação comprobatória hábil e idônea.

Em razão disso, a fiscalização adotou metodologia progressiva e dialógica, típica do procedimento preparatório ao lançamento, expedindo sucessivos Termos de Intimação Fiscal com vistas a oportunizar ao contribuinte a prestação de esclarecimentos e a complementação probatória necessária. Destacam-se, nesse contexto, os Termos de Intimação nº 004, nº 005, nº 010, nº 012, nº 015 e nº 016, nos quais foram solicitados, de forma individualizada e temática, documentos e informações relativas a rubricas específicas do Livro Caixa.

A autoridade fiscal demandou, de maneira reiterada, a apresentação de contratos, comprovantes de pagamento, peças processuais, faturas, boletins estatísticos extrajudiciais e descrições circunstanciadas da natureza e da essencialidade das despesas lançadas. Tal atuação teve por escopo aferir, à luz dos arts. 73, 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, se os dispêndios registrados atendiam cumulativamente aos requisitos legais de necessidade, vinculação direta com a atividade geradora de rendimentos, ônus econômico suportado pelo próprio contribuinte e comprovação documental idônea.

No curso da fiscalização, evidenciou-se que parcela relevante das despesas escrituradas apresentava fragilidades sob o prisma fiscal, seja por ausência ou insuficiência de comprovação documental, seja por inadequação de sua natureza jurídica ao conceito de despesa dedutível em Livro Caixa. Identificaram-se, ainda, despesas com nítido viés pessoal ou institucional, dispêndios classificados como aplicação de capital, bem como taxas e repasses legais do regime extrajudicial cujo ônus econômico, segundo o entendimento fiscal, recai sobre o usuário do serviço, e não sobre o titular da serventia.

A metodologia adotada pela fiscalização pautou-se por critérios objetivos e uniformes, com análise segmentada das rubricas, distinguindo-se claramente as hipóteses de glosa por ausência de previsão legal, por insuficiência probatória, por rateio proporcional e por caracterização como bem de capital. Em diversas situações, a autoridade fiscal reconheceu a potencial dedutibilidade da despesa, condicionando sua aceitação à apresentação de elementos probatórios mínimos, o que revela postura técnica e não arbitrária.

Somente após o exaurimento da fase instrutória, com a concessão de múltiplas oportunidades de manifestação ao contribuinte, e diante da persistência de inconsistências relevantes, foi lavrado o Auto de Infração, delimitando-se com precisão a controvérsia à redução indevida da base de cálculo do IRPF, em decorrência da dedução de despesas de Livro Caixa consideradas não comprovadas, desnecessárias ou juridicamente incompatíveis com o regime fiscal aplicável.

O lançamento foi formalizado com estrita observância ao regime jurídico do Livro Caixa, conforme consolidado na jurisprudência administrativa, segundo a qual a dedutibilidade de despesas constitui exceção à regra geral da não dedutibilidade de gastos pessoais, devendo ser interpretada de forma restritiva e condicionada ao cumprimento rigoroso dos requisitos legais. A multa de ofício aplicada corresponde à penalidade padrão prevista na legislação de regência, sem agravantes, refletindo a constatação de infração material consistente na redução indevida da base tributável.

Dessa forma, o procedimento fiscal revela-se tecnicamente estruturado, juridicamente fundamentado e desenvolvido em conformidade com os princípios da legalidade, da motivação, do contraditório e da ampla defesa, cabendo a apreciação do mérito recursal à luz do conjunto probatório produzido e dos estritos limites normativos que regem a matéria.

3.1.LANÇAMENTO CONSTITUÍDO PELO FISCO COM BASE EM PRESUNÇÃO NÃO PREVISTA EM LEI

O Recorrente sustenta que a fiscalização teria utilizado presunção ilegal ao estimar receitas e glosar despesas com base nos recolhimentos efetuados via GRERJ/FETJ, pelos motivos a seguir elencados:

Para confrontar e comprovar a Receita registrada pelo contribuinte, de forma direta e legal, bastaria ao Agente Fiscal, solicitar ao Impugnante seu Livro Caixa, como também o seu “Livro Adicional”, onde cada serviço notarial e/ou registral

contém número de atos praticados diariamente, por espécie, natureza e outros, 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 do estado do Rio de Janeiro, publicado no Diário Oficial de 30/03/2000.

O Livro Adicional foi normatizado através do Provimento CGC nº 36 de 14/08/2001 que disciplinou a cobrança dos serviços notariais e de registro, incluindo na Consolidação Normativa da Corregedoria Geral de Justiça, o que segue:

“... Art. 155. Cada Serviço Extrajudicial adotará, na escrituração de seus atos, bem como dos acréscimos legais pertinentes, um livro próprio, denominado Livro Adicional, de uso obrigatório...

... Art. 158. No Livro Adicional deverão ser lançados a quantidade total de atos praticados e os valores pertinentes, discriminando-se os números de protocolos, matrículas, registros, habilitações livro/folhas, entre outros dados, de acordo com as atribuições do Serviço Extrajudicial...

... Parágrafo único. Considerando que a base de cálculo, para efeito de cobrança dos percentuais destinados aos Fundos, é o somatório de todos os emolumentos que integram cada ato, o lançamento no Livro Adicional dos valores dos emolumentos e dos valores destinados aos Fundos deverá também corresponder ao somatório dos valores cobrados de forma individualizada...” 13 Preferiu, entretanto, de forma transversa e cômoda, presumir uma “suposta” receita do contribuinte da ordem de R\$ 5.132.414,85, que materializou-se mediante a aplicação da fórmula aritmética descrita, para chegar a uma ilegal e artificial glosa de despesas.

Como consequência, tem-se valores mensais de supostas receitas apuradas pelo fisco completamente inexatos e divergentes dos valores constantes dos seus Registros, pelos seguintes motivos:

1º) É comum, apesar de não permitido, conceder-se descontos ou se cobrar menos quando o cliente possui um volume de serviços maior. Todavia, o recolhimento da taxa não é em função do preço com desconto e sim do valor da tabela.

2º) Existem outros valores recebidos, que não foram considerados pelo fisco, tais como: FUNDPERJ (Lei 4664/05 – 5% de cada ato), FUNPERJ (Lei 111/06 – 5% de cada ato), MÚTUA (Lei 489/81 – valor fixo por ato), ACOTERJ (Lei 590/82 – valor fixo por ato) e DISTRIBUIÇÃO DO 6º OFÍCIO – valor fixo por ato – tabela).

3º) Parte dos valores sobre quais são aplicados os percentuais para apuração das taxas de 20% (adicional Lei 3217/99), de 5% (FUNDPERJ Lei 4664/05) e de 5% (FUNPERJ Lei 111/06), pertencem a receitas cujos fatos geradores referem-se a meses anteriores aos considerados para apuração das GREJs, em face do prazo para recolhimento das respectivas obrigações.

Tal prática (presunção) se estendeu também na apuração da despesa glosada no valor de R\$ 1.151.625,22, que também foi arbitrada de forma completamente ilegal e equivocada, conforme se pode verificar através da análise da Tabela 02 e 03 da página 8 do TCF, onde, um excesso de receita presumida, no valor de R\$ 693.311,16 (pág. 8 – Tabela 02 do TCF), confrontado com o somatório das despesas registradas nas rubricas “Acoterj”, “Lei 11.441/07”, “Lei 3.257/99”, “Mútua” e “Distribuição do 6º Ofício”, no montante de R\$ 1.824.420,35 (pág. 8 – Tabela 03 do TCF), redundou num esdrúxulo valor glosado.

Ademais, salta aos olhos o equívoco do crédito tributário constituído. O correto enquadramento legal da infração é de omissão de rendimentos, e não glosa de despesas, como relatado no item “III.4 – Omissão de Receitas” das preliminares.

Não tendo o fisco se utilizado dos meios legais e das provas diretas (Movimento Financeiro/CAIXA/Livro Adicional) para constituição do crédito tributário, 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 ser 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 imprecisa apuração da suposta receita e da despesa glosada, como em razão dos erros e equívocos cometidos pelo Auditor, como o que constatamos através da análise da Tabela 04 da pág. 9 do TCF, que acusa, indevidamente, o montante de R\$ 5.469.040,51, para o total das despesas pleiteadas na DIRPF. O valor correto é R\$ 5.506.454,24. Este fato gerou um valor a menor de dedução para o Impugnante, da ordem de R\$ 35.498,51. O Impugnante roga que seja este valor considerado pelos Srs. Julgadores.

Fica caracterizado, portanto, que o procedimento adotado pelo Fisco, além de ilegal é totalmente impreciso e, desta forma, releva lembrar que o lançamento tributário não comporta esse tipo de imprecisão. Ao contrário, o art. 142 do CTN 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, determinar a matéria tributável e verificar a ocorrência do fato gerador, ignorado na presente autuação, conforme adiante discorreremos, e não insinuar, dar a entender, presumir.

Como já explicado, 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.

No presente caso, é isto que ocorre, pois, efetivamente não existe previsão legal para se presumir uma receita através de uma fórmula matemática, com base nos recolhimentos da GRERJ, nem tampouco, para se presumir glosa de despesas.

A decisão recorrida afastou a alegação, assentando que a apuração se deu a partir de documentos oficiais e informações prestadas pelo próprio contribuinte ao Tribunal de Justiça, não se tratando de presunção arbitrária, mas de cotejo objetivo entre valores declarados e dados formalmente informados, cabendo ao sujeito passivo demonstrar eventual erro, ônus do qual não se desincumbiu, pelas razões ora apresentadas:

O contribuinte alega que a fiscalização se utilizou de presunção para efetivar a glosa de despesas referente às rubricas Acoterj, Mútua e Distribuição 6º Ofício.

Contudo, tal inferência foi feita a partir de documentação produzida pelo próprio contribuinte, conforme constante do TCF, abaixo transcrito:

“O Boletim Estatístico Extrajudicial, solicitado mediante o Termo de Intimação nº 004 e apresentado pelo contribuinte em 06/05/2014, é o instrumento através do qual os serviços extrajudiciais do estado do Rio de Janeiro informam ao Tribunal de Justiça - RJ os atos praticados e a movimentação de estoque de selos, em cada mês de um determinado ano. Nesse instrumento são detalhados os valores recolhidos a título contribuição para o Fundo Especial do Tribunal de Justiça - FETJ (Lei nº 3217/99), acréscimo legal que corresponde ao percentual de 20% dos emolumentos recebidos em cada ato.

Observados os valores informados pelo contribuinte constantes do Boletim Estatístico Extrajudicial referentes ao ano 2010 (apresentados ao Tribunal de Justiça/RJ), podemos consolidar os valores recolhidos a título de contribuição ao FETJ, nos meses desse ano e os respectivos rendimentos mensais, considerando que o citado acréscimo representa 20% (vinte por cento) do valores recebidos.” Ora, a presunção simples, aquela não prevista pelo legislador, mas perfeitamente admissível em direito, “é o resultado de um trabalho mental de exercício lógico, eis que a conclusão decorre da análise crítica de fatos conhecidos, na tentativa de estabelecer a verdade existente em outros fatos desconhecidos.”, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, em “Presunções no Direito Tributário” (“Cadernos de Pesquisas Tributárias”, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), vol. 9, S. Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984, p. 277).

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 no Boletim Estatístico Extrajudicial 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 de forma correta e em atendimento ao que determina a legislação 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, por conseguinte, recebidos no an^o calendário de 2008 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 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 :

A alegação de defesa em questão parte da premissa de que houve lançamento com lastro em presunção simples e que a legislação não autoriza lançamento com base em presunção que não seja legal.

Não houve lançamento com base em presunção. Isso porque, segundo a legislação estadual, o contribuinte deveria recolher para o FETJ um adicional de 20% incidente sobre os emolumentos percebidos diariamente pelo titular do cartório, sendo vedado qualquer abatimento sobre emolumentos e permitida

apenas a gratuidade total, hipótese em que não incidência do adicional. A seguir, explicito a legislação em questão:

Lei Estadual nº 713, de 1983, na redação da L.E. nº 723, de 1984 Art. 19 As custas remuneratórias dos atos de valor declarado praticados pelas serventias do foro extrajudicial ficam acrescidas em 20% (vinte por cento)....

§ 1º Os acréscimos de que cuida o caput deste artigo não se aplicam aos atos que, comprovadamente, se referirem à primeira aquisição de casa própria pelo adquirente em seu domicílio.

praticados § 2º A isenção referida no § 1º, antecedente, é extensiva aos atos com interveniência de Cooperativas Habitacionais, desde que destinadas a residência do adquirente.

Lei Estadual nº 3.217, de 1999 Art. 1º Os valores percentuais de que tratam os artigos 19 e 20 da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, com a redação que lhes foi dada pela Lei nº 723/84, incidirão sobre todos os atos extrajudiciais e serão, juntamente com as custas e a taxa judiciária, recolhidos em favor do Fundo Especial do Tribunal!

de Justiça do Estado do Rio de Janeiro FETJ, instituído pela Lei nº 2.524 de 22 de janeiro de 1996.

Lei Estadual nº 3.350, de 1999 Art. 7º Ao Corregedor Geral de Justiça, aos Juizes, aos Serventuários e ao Ministério Público, incumbe a fiscalização sobre a cobrança e recolhimento das custas e emolumentos.

Consolidação Normativa da Corregedoria Geral de Justiça nos termos do Provimento CGJ nº 36, de 2001 Art 158A Os Notários e Oficiais de Registro só poderão cobrar os emolumentos expressamente previstos anualmente em Portaria atualizadora destes valores, baixada pelo Corregedor Geral da Justiça, ficando terminantemente proibidos de estabelecer qualquer abatimento sobre os mesmos, sendo permitido, exclusivamente, a atribuição de gratuidade total, observandose, sempre, nestes casos, o recolhimento referente às parcelas com destinação especial, firmadas por lei.

Por fim, instado pela fiscalização, o próprio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro no Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 4468/08, firmado pela Diretora do Departamento de Gestão e Arrecadação, esclarece:

Em atenção ao solicitado por V.Sa., e, em complementação ao informado pelo Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº. 3805/08, acerca dos valores arrecadados a título de acréscimo de 20% vertidos ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça FETJ, atrelados ao Cartório do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital, no exercício de 2003, esclarecemos que para se alcançar o valor dos emolumentos bastará multiplicar a informação fornecida por cinco.

A Lei Federal nº 8.935, de 1994, expressamente assevera que, ainda que os notários e oficiais de registro gozem de independência no exercício de suas

atribuições, a prática dos atos na serventia lhes atribui o direito à percepção dos emolumentos integrais.

O diploma em questão reforça esse ponto ao dispor serem deveres dos notários e dos oficiais de registro os de afixar a tabela de emolumentos em vigor, de observar os emolumentos fixados para a prática dos atos e o de documentar a percepção dos mesmos por recibo. Transcrevo, in verbis:

Lei Federal nº 8.935, de 1994 Art. 28. Os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei. (...) Art. 30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro: (...) VII afixar em local visível, de fácil leitura e acesso ao público, as tabelas de emolumentos em vigor; VIII observar os emolumentos fixados para a prática dos atos do seu ofício; IX dar recibo dos emolumentos percebidos; Portanto, as normas federais em questão amparam a regra veiculada na Consolidação Normativa da Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e o esclarecimento prestado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro no Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 4468/08.

O art. 28 da Lei nº 8.935, de 1994, outorga ao notário e ao oficial de registro a disponibilidade jurídica do valor integral do emolumento, passando tal valor a integrar o patrimônio jurídico dos mesmos, ainda que não venham a ter disponibilidade financeira em razão de desconto não amparado pela legislação. Além disso, como bem destacou o Acórdão atacado, o recorrente não apresentou documentos comprovando descontos ou falta de recolhimento.

Notese que o autuado, por força do art. 28 da Lei nº 8.935, de 1994, se beneficia da totalidade do emolumento, detendo, por consequência, a disponibilidade jurídica e econômica sobre o mesmo. Logo, resta preenchida a parte final do § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, ainda que venha a ser concedido desconto não amparado pela legislação de regência.

Para ilustrar os conceitos em tela, didática é a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA ART. 43 DO CTN DISPONIBILIDADE JURÍDICA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

1. Segundo a doutrina, a disponibilidade econômica de rendas ou proventos ocorre com incorporação destes ao patrimônio do contribuinte.
2. A disponibilidade jurídica existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica.
3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa.

4. O acórdão recorrido confundiu a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não incidência do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN.

5. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL provido. (REsp 408.770/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2005, DJ 19/09/2005, p. 245) No caso concreto, os valores recolhidos em GRERJ a título de adicional de 20% sobre emolumentos a ser revertido para o FETJ, cuja escrituração deve ser efetivada no Livro Adicional (Ato Executivo Conjunto TJRJCGRJ n° 27/99, art. 4°), revelam o montante dos emolumentos acrescidos ao patrimônio jurídico do recorrente. Trata-se de apuração direta da base de cálculo, pautada em documento de emissão do próprio contribuinte.

Não houve inclusão indevida na base de cálculo como emolumento de valores pertinentes ao recolhimento de 20% ao FETJ, eis que se trata de valor adicional de 20% sobre o valor do emolumento, ensejando a multiplicação por cinco o exato montante do emolumento percebido.

Além disso, a fiscalização considerou o montante recolhido a título de acréscimo de 20% , tendo para tanto se valido de informação prestada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (fls. 284), logo não prospera a mera alegação de inclusão indevida de valores a título de MÚTUA e ACOTERJ. Caberia ao recorrente provar tal alegação.

Restam afastadas todas as alegações que tomam por pressuposto a existência de presunção simples a fundar o lançamento, pois GRERJs e Livro Adicional são documentos aptos a demonstrar o fato gerado e têm o poder de infirmar as receitas escrituradas em livro-caixa.

Não assiste razão ao recorrente.

O lançamento não se fundou em presunção legal de omissão de rendimentos, mas na análise concreta das despesas deduzidas em Livro Caixa, confrontadas com os requisitos legais de dedutibilidade. A utilização de informações oriundas de recolhimentos obrigatórios integra o conjunto indiciário disponível à fiscalização, não substituindo a análise individualizada das despesas, mas servindo como elemento de coerência e consistência do exame fiscal.

Não há falar, pois, em violação ao princípio da legalidade ou em vício formal insanável.

3.2 FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

O Recorrente afirma que houve erro na determinação da ocorrência do fato gerador, defendendo a aplicação estrita do regime de caixa e alegando defasagem temporal entre o recebimento dos emolumentos e o repasse ao Tribunal de Justiça, pelas razões a seguir expostas:

É equivocada a argumentação da Turma Julgadora de que não há que se em falar fato gerador do imposto, haja vista que o lançamento guereado não corresponde à omissão de rendimentos e sim à dedução indevida de despesas.

Ora, como é facilmente constatado o agente fiscal, para efetuar a suposta glosa indevida de despesas, constante de fls. 7 a 8, do seu TCF, anexo ao auto de infração, referente à Rubrica 6.1.s, “Acoterj, Mútua e Distribuição 6º Ofício”, no valor de R\$ 1.151.625,22, partiu do total de receitas por ele apurada, conforme Tabelas 01 e 02, fl. 8 do referido TVC.

Isto posto, a seguir demonstraremos a irregular forma de apuração dessas receitas, relativamente ao fato gerador do imposto:

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, § 1º).

O fato gerador da obrigação tributária principal, conforme o art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do imposto de renda, segundo o disposto no art. 43 do CTN, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, constituídos pelos acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Segundo essa definição, o fato gerador, ressalvadas as exceções legais expressas, ocorre automática e instantaneamente no momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, nele não interferindo qualquer atividade posterior do sujeito passivo ou ativo. A ocorrência do fato gerador poderia ser registrada em dia, hora e minuto, mas opta-se por considerá-lo diário, por ser essa a unidade de tempo utilizada para contagem dos prazos tributários, dentre os quais o decadencial e o de recolhimento ou pagamento do imposto.

O CTN prevê duas exceções a essa regra geral de ocorrência do fato gerador, ao dispor que a lei:

a) estabelecerá as condições e o momento em que se dará a disponibilidade para fins de incidência do imposto de renda relativamente à receita ou rendimento oriundo do exterior (CTN, art. 43, § 2º); e b) fixará expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido nas hipóteses de impostos lançados por períodos certos de tempo (CTN, art. 144, § 2º).

No caso em espécie, o Auditor baseou-se como elemento fundamental de prova, para alcançar os rendimentos do Impugnante, e também para atribuir a data de ocorrência do fato gerador destes rendimentos, os valores totais mensais das

GRERJs recolhidas pela serventia, referentes aos repasses ao FETJ (vide pág. 8 de 10 – Tabela 01 do TVF).

Como já alertado anteriormente, é importante destacar que os valores correspondentes aos recolhimentos das guias referem-se a quando os valores dos atos foram repassados ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, e não quando efetivamente foram percebidos pelo Impugnante.

Não foi trazido aos autos prova das datas de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, e conseqüentemente, da data efetiva da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas acontece por ocasião do recebimento dos rendimentos (regime de caixa) e não na data do repasse desses rendimentos ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

Para corroborar este entendimento, relevante se faz destacar a defasagem existente, entre a data do ato praticado (Livro Adicional), a data do seu recebimento (Movimento Financeiro de Banco/Caixa) e a data do repasse ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (GRERJ), que deve ocorrer até o oitavo dia subsequente à prática dos atos.

Em virtude do prazo estabelecido para o repasse das taxas (oito dias), os valores constantes das GRERJs correspondentes aos primeiros recolhimentos de um determinado mês, sem sombra de dúvida, referem-se a fatos geradores de mês imediatamente anterior, o que vem comprovar a imprecisão e inexatidão do lançamento consubstanciado em omissão de rendimentos lavrado contra o Impugnante.

Inadmissível que a autoridade autuante, além de presumir de forma inadequada a receita do Interessado, proceda também de forma equivocada na determinação da ocorrência do fato gerador do tributo, considerando-o ocorrido no momento em que o Impugnante o repassa ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. O Impugnante vem enfatizar que o fato gerador do Imposto de Renda, objeto de tributação, está bem definido na legislação de regência e, com certeza, não é o do repasse ou do ato, e sim o do recebimento dos citados valores. Em outras palavras, o REGIME É DE CAIXA.

Ora Srs. Julgadores: Pela exegese do artigo supracitado depreende-se, com fundamento no princípio da tipicidade cerrada, que a atividade fiscal é vinculada e deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador, no caso em pauta, por ocasião da realização dos seus atos (serviços), e não no momento do recebimento das mesmas.

O lançamento de ofício – ainda que se pudesse dele arguir as benesses advindas de maior benignidade ao Impugnante – é regido por lei, implicando vínculo indissociável do Agente lançador à temporalidade da ocorrência do fato jurídico. É abominável qualquer poder discricionário atribuível ao Fisco, sob pena de se

subverter toda ordem jurídica instalada, com exacerbada insegurança às partes intervenientes.

Dessa forma, incorre o fisco em outro erro substancial ao olvidar a legislação de regência, transmutando – segundo a sua conveniência e oportunidade – a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em ofensa, reitera-se, frontal à Lei Complementar nº 5.172/66.

O lançamento efetuado pelo ilustre Auditor ofende aos arts. 142 e 144 do Código Tributário Nacional. “Verbis” seus “caputs”:

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

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

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (O destaque não consta do original).

Não é demais lembrar que a data da ocorrência do fato gerador e o período de apuração podem afetar a determinação do montante do tributo, a fixação do prazo decadencial, a eleição da legislação aplicável e o cálculo dos juros de mora.

A decisão recorrida entendeu de forma diversa, pelos fundamentos a seguir delineados:

Em que pese as alegações da defesa acerca da ilegalidade ao apurar o fato gerador do imposto, no presente lançamento não há que se falar em omissão de rendimentos e, consecutivamente, em fato gerador do imposto, vez que a única infração lavrada pela fiscalização foi a Dedução Indevida de Despesas do Livro-caixa.

O contribuinte contesta a omissão de receitas porque entende que ao determinar o valor de emolumentos arrecadados, a fiscalização contrariou as disposições do art. 281, do RIR, a respeito das presunções legais (saldo credor de caixa; falta de escrituração de pagamentos e manutenção no passivo de obrigação já paga ou sem comprovação da exigibilidade). Não existindo estas hipóteses, alega que caberia à fiscalização o ônus de provar a omissão de receitas, reiterando as receitas informadas em sua declaração de ajuste anual.

Quanto às alegações da impugnante de que houve deslocamento indevido do fato gerador, deve-se ressaltar que o fato gerador do imposto de renda de pessoa física é um exemplo clássico de tributo que se enquadra na classificação de fato

gerador complexo, apurado no ajuste anual, ou seja, que se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Portanto, mesmo que houvesse a hipótese de erro em alguma data efetiva do recebimento do emolumento, o critério adotado pelo fisco não provocou qualquer distorção no cálculo do imposto suplementar. O que não é o caso, vez que não houve lançamento de Omissão de Rendimentos.

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:

independentemente do momento em que se entenda como ocorrido o fato gerador, o contribuinte, no caso concreto, foi intimado e reintimado a esclarecer a omissão de rendimentos detectada e não o fez, restando não apresentada documentação hábil e idônea de haver auferido rendimentos diferentes dos considerados pela fiscalização como omitidos.

O fato gerador do imposto de renda consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, nos termos do art. 43 do CTN, restando caracterizado diante da comprovação, pela fiscalização, da percepção de rendimentos não integralmente declarados, com base em informações oficiais.

A decisão recorrida aplicou corretamente a legislação do imposto de renda da pessoa física, apurando os rendimentos efetivamente auferidos no período.

A alegação genérica de defasagem temporal, desacompanhada de prova idônea, não é suficiente para afastar o lançamento, cujo ônus probatório incumbe ao contribuinte.

Os dados de recolhimento foram utilizados apenas como critério objetivo de quantificação da receita, sem comprometer a apuração mensal nem o aspecto temporal do fato gerador.

Inexistindo prova técnica capaz de infirmar a metodologia adotada, deve ser mantida a conclusão da DRJ.

3.3GLOSA INDEVIDA DE DESPESAS DO LIVRO CAIXA

O Recorrente requer o restabelecimento de diversas despesas glosadas, alegando sua essencialidade e posterior comprovação documental, pelos motivos a seguir elencados:

O Auditor Fiscal considerou como indedutível o montante de R\$ 77.178,35, lançado no Livro Caixa, referente à rubrica “Ação Judicial”, em razão de sua não comprovação pelo Recorrente.

19 O Recorrente vem comprovar a veracidade da despesa em questão, anexando (ANEXO 2) e complementando com nova documentação, como segue:

O Auditor glosou integralmente o montante de R\$ 47.547,26, referente à rubrica “Ação Trabalhista”, por falta de comprovação. O Recorrente apresenta documentação comprobatória para parte do valor desconsiderado, como segue:

Assim, requer o Recorrente, a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reforma das glosas de despesas mantidas pela DRJ/FOR, e informa ainda, que a mesma, guarda amparo legal na própria jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual CARF, como segue:

DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA – SERVENTUÁRIO DA JUSTIÇA (TABELIÃO) – DEDUÇÃO – GLOSA – RESTABELECIMENTO – São dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas de custeio necessárias à produção e percepção dos rendimentos dos serviços notariais e de registro “ex-vi”, do disposto no art. 6º, § 2º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990. Devem ser restabelecidas as despesas glosadas pela Fiscalização quando efetivamente comprovadas na forma da legislação, ainda que, documentos probantes sejam acostados aos autos na fase recursal. 1º CC/2ª Câmara/Acórdão 102-45.890 em 06/12/2002. DOU 11/04/2003.

A decisão recorrida manteve as glosas ao fundamento de que a dedutibilidade exige, cumulativamente, relação com a atividade, necessidade à manutenção da fonte produtora, efetiva realização no ano-calendário, escrituração em Livro Caixa e comprovação por documentação idônea, além de afastar despesas qualificadas como aplicação de capital, não dedutíveis à luz da legislação de regência, pelas razões que passam a ser expostas:

Quanto à glosa das despesas escrituradas no Livro Caixa, é oportuno que, antes mesmo de analisar as alegações suscitadas na impugnação apresentada, algumas considerações sejam expostas.

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no artigo 6º, incisos e parágrafos da Lei nº 8.134/90. Dispõem os referidos dispositivos legais:

“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 artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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 pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995); b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.” A Lei nº 9.250/95, por sua vez, dispõe que, in verbis:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; II – das deduções relativas: (...)g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.” Assim, para que uma despesa possa ser considerada como de custeio e, portanto, dedutível, devem ser respeitados os quatro requisitos cumulativos indispensáveis para isto:

a) deve estar relacionada com a atividade exercida; b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora (inevitável e indispensável); d) deve estar escriturada em Livro Caixa e comprovada com documentação idônea.

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.

Passo a análise da controvérsia.

Nos termos da legislação de regência do imposto de renda da pessoa física e da jurisprudência consolidada deste Conselho, a dedutibilidade de despesas no Livro Caixa exige o atendimento cumulativo de requisitos objetivos, quais sejam: a necessidade para o exercício da atividade profissional, a vinculação direta com a produção ou percepção dos rendimentos, a comprovação documental idônea e contemporânea, bem como a demonstração de que o ônus econômico foi efetivamente suportado pelo próprio contribuinte.

A inobservância de qualquer desses pressupostos compromete a legitimidade da dedução pretendida, legitimando a atuação fiscal no sentido da glosa, não se tratando de penalização, mas de mera recomposição da base de cálculo do tributo em consonância com a lei.

Nesse contexto, corretamente foram glosadas as despesas relativas a brindes, confraternizações, cestas de Natal, floricultura, doações e gastos de farmácia, porquanto tais dispêndios, ainda que eventualmente relacionados ao ambiente institucional, ostentam caráter pessoal, liberal ou meramente social, não se enquadrando no conceito legal de despesa necessária à percepção da renda.

A jurisprudência administrativa do CARF é firme no sentido da indedutibilidade dessas rubricas, por ausência de previsão legal e por inexistir nexo direto e imediato com a atividade produtora de rendimentos, razão pela qual a manutenção da glosa se impõe.

Do mesmo modo, as aquisições de bens com vida útil superior a um exercício configuram aplicação de capital, e não despesa operacional de custeio, sendo certo que a legislação do IRPF não autoriza a depreciação ou amortização desses bens no âmbito do Livro Caixa da pessoa física, o que torna correta a glosa das despesas de informática e bens de capital.

Quanto às despesas parcialmente aceitas, relativas a energia elétrica, telefonia, material de escritório, informática, plano de saúde e vale-transporte, observa-se que a fiscalização adotou critério de rateio objetivo e tecnicamente razoável, admitindo apenas a parcela comprovadamente vinculada à atividade da serventia, em consonância com a jurisprudência administrativa dominante.

No tocante às despesas com ações judiciais e trabalhistas, embora sejam, em tese, dedutíveis quando relacionadas a obrigações da serventia, sua aceitação está condicionada à comprovação documental idônea do nexo causal e do efetivo desembolso, o que não se verificou integralmente no caso concreto, legitimando a glosa nos limites da insuficiência probatória.

Igual raciocínio se aplica às despesas com assessoria e serviços jurídicos, cuja natureza, em abstrato, pode ser considerada necessária à atividade notarial, mas cuja dedução resta inviabilizada diante da ausência de contratos, detalhamento dos serviços prestados e comprovação adequada dos pagamentos, revelando-se legítima a glosa fundada na fragilidade probatória.

No que se refere às despesas com salários e 13º salário, a fiscalização identificou divergências entre os valores lançados no Livro Caixa e aqueles efetivamente pagos, conforme

demonstrado pelas folhas de pagamento, incidindo a glosa apenas sobre a parcela não comprovada ou incompatível com os registros formais, inexistindo prova robusta apta a afastar os achados fiscais.

Por fim, quanto aos repasses legais do regime extrajudicial, tais como FETJ, ACOTERJ, Mútua e congêneres, restou evidenciado que o titular da serventia atua como mero arrecadador e repassador de valores cujo ônus econômico recai sobre o usuário do serviço, não configurando despesas próprias do contribuinte; assim, correta a glosa, assim como adequada a tipificação do lançamento como desconsideração de despesas indevidamente deduzidas, e não como omissão de rendimentos, inexistindo qualquer erro de enquadramento jurídico.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade referente a vedação do confisco, conforme a Súmula 2 do CARF e na parte conhecida rejeito as preliminares e, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho