



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.736114/2012-63
ACÓRDÃO	2302-004.332 – 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: 2009

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

Não se verifica nulidade do lançamento nem da decisão de primeira instância quando demonstrado que todas as matérias suscitadas na impugnação foram efetivamente apreciadas, ainda que sob enquadramento jurídico diverso daquele pretendido pelo contribuinte. Ausente prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, afasta-se a alegação de cerceamento de defesa.

LANÇAMENTO FISCAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TITULAR DE SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. EMOLUMENTOS.

Os emolumentos percebidos por titulares de serviços notariais e de registro configuram rendimentos do trabalho não assalariado, tributáveis na pessoa física. A divergência entre os valores efetivamente auferidos e aqueles declarados na Declaração de Ajuste Anual caracteriza omissão de rendimentos, legitimando o lançamento de ofício.

APURAÇÃO DA RECEITA. GRERJ E LIVRO ADICIONAL. PRESUNÇÃO. INEXISTÊNCIA.

É válido o lançamento baseado em informações oficiais fornecidas pelo Tribunal de Justiça e em documentos produzidos pelo próprio contribuinte, como as Guias de Recolhimento da Receita Judiciária e os registros obrigatórios do Livro Adicional. A utilização desses elementos não configura presunção ilegal, mas apuração indireta fundada em dados objetivos e idôneos.

RECEITAS DE TERCEIROS. REPASSE A FUNDOS ESTADUAIS. IRRELEVÂNCIA PARA O IRPF.

Os valores incidentes sobre os emolumentos, ainda que destinados posteriormente a fundos estaduais ou entidades específicas, integram a disponibilidade econômica ou jurídica do titular da serventia. O repasse obrigatório não afasta a caracterização do acréscimo patrimonial nem descaracteriza o fato gerador do imposto de renda.

FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. ASPECTO TEMPORAL. AJUSTE ANUAL.

O imposto de renda da pessoa física possui fato gerador de natureza complexa, apurado no ajuste anual. Eventuais defasagens pontuais entre a prática do ato, o recebimento dos valores e o repasse a terceiros não comprometem a materialidade da exigência, sobretudo quando ausente prova idônea capaz de infirmar os valores apurados pela fiscalização.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO DE DESPESAS. ÔNUS DA PROVA.

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa constitui benefício fiscal condicionado. Incumbe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que os dispêndios são necessários, usuais e indispensáveis à manutenção da fonte produtora. A ausência ou insuficiência de prova autoriza a glosa das despesas.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É legítima a aplicação concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento mensal do carnê-leão e da multa de ofício decorrente da omissão de rendimentos apurada no ajuste anual. As penalidades decorrem de infrações distintas, possuem fundamentos legais próprios e bases de cálculo diversas, não configurando 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 1.DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Trata-se de Recurso Voluntário, às fls. 6090/6124, interposto em face do Acórdão de Impugnação nº 08-40.093, exarado pela 1ª Turma da DRJ/FOR, em 22 de agosto de 2017, às fls.6053/6077, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo parte do crédito tributário exigido no lançamento, apresentada por Jose Wilhami Fernandes de Oliveira, às fls. 5987/6009, contra Autos de Infração lavrados pela DRG – RIO DE JANEIRO, às fls. 5973/5983.

O Auto de Infração foi lavrado em desfavor do recorrente, titular de serventia extrajudicial, com domicílio fiscal no Rio de Janeiro/RJ, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.054.392,97.

O lançamento fiscal decorreu, segundo a autoridade fiscal, da constatação de:

- a) Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, relativos aos emolumentos percebidos pelo titular do cartório;
- b) Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro Caixa, reputadas não comprovadas ou não indispensáveis à atividade;
- c) Falta de recolhimento mensal do IRPF devido a título de carnê-leão, ensejando a aplicação de multa isolada.

A fiscalização utilizou, para apuração da receita, informações prestadas pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, notadamente os valores recolhidos por meio das Guias de Recolhimento da Receita Judiciária – GRERJ, bem como os registros constantes do chamado Livro Adicional, previsto na regulamentação administrativa da Corregedoria-Geral da Justiça.

Para exposição dos fatos, transcreve-se o relatório da decisão recorrida:

Relatório

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o auto de infração de fls. 5.973 a 5.983, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos ano-calendário 2008, acompanhado dos demonstrativos e Termo de Verificação Fiscal de fls. 5.925 a 5.972, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 1.054.392,97.

Conforme descrição dos fatos de fls. 5.975 a 5.977, 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 geradores, valores apurados e enquadramento legal às fls. 5.975;

- 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. 5.975/5.976;

- 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. 5.976/5.977.

2 IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 03/01/2013, por via postal, conforme Aviso de Recebimento às fls. 5.984, contribuinte apresentou a impugnação de fls. 5.987 a 6.007, em 29/01/2013, alegando em síntese, que o lançamento padeceria de vício material, por se fundar em presunção de omissão de receitas não prevista em lei, ao utilizar valores das GRERJ que não corresponderiam, necessariamente, à efetiva disponibilidade econômica, em afronta ao regime de caixa aplicável ao IRPF. Alegou, ainda, a impropriedade da glosa de despesas necessárias à atividade cartorária e a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, por incidirem sobre a mesma base de cálculo, vejamos:

a) O sujeito passivo sustenta, em preliminar, a inadmissibilidade do lançamento por vício formal e material, ao argumento de que a exigência foi constituída com base em presunção não prevista em lei, em afronta ao princípio da legalidade tributária.

b) Alega que a autoridade fiscal, ao apurar suposta omissão de receitas, valeu-se de metodologia indireta e arbitrária, fundada em valores constantes das GRERJ encaminhadas pelo

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, sem respaldo legal e sem utilização dos meios probatórios diretos disponíveis, como o Livro Caixa, o Livro Adicional e o movimento financeiro.

c) Afirma que tal procedimento resultou em apuração imprecisa da matéria tributável, com divergências numéricas e desconsideração de valores legalmente repassados a entidades como MÚTUA e ACOTERJ, bem como em erro na identificação da data de ocorrência do fato gerador do imposto de renda, que, segundo defende, deve observar o regime de caixa.

d) Sustenta, a indevida glosa de despesas necessárias à manutenção da fonte produtora e a ilegalidade da aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada, requerendo, ao final, o cancelamento integral do lançamento.

3 DA DECISÃO RECORRIDA

Após apreciar os Autos de Infração, às fls.5973/5983, o Termo de Verificação (fls. 5925/5946), e a Impugnação apresentada pelo Contribuinte, às fls. 5987/6009, a 1ª Turma da DRJ/FOR, exarou Acórdão de Impugnação nº 08-40.093, em 22 de agosto de 2017, às fls.6053/6077, que julgou improcedente a Impugnação, de acordo com os seguintes fundamentos:

1. Validade do lançamento por omissão de rendimentos

A DRJ entendeu que a legislação do imposto de renda (Lei nº 7.713/88 e RIR/99) determina a tributação dos emolumentos percebidos por titulares de serviços notariais como rendimentos do trabalho não assalariado, devendo integrar a base de cálculo do IRPF. Concluiu que a diferença entre os valores apurados a partir das informações das GRERJ e aqueles declarados na DIRPF configurou omissão de rendimentos, legitimando o lançamento de ofício, nos termos dos arts. 149 do CTN e 841 do RIR/99.

2. Inexistência de presunção ilegal

A decisão afastou a tese de presunção sem amparo legal, ao fundamento de que a fiscalização não se valeu de presunção, mas de prova material consistente em documentos produzidos pelo próprio contribuinte e em informações oficiais do Tribunal de Justiça. Entendeu que os valores recolhidos a título de adicionais sobre emolumentos permitiram apurar, de forma objetiva, o montante efetivamente recebido, cabendo ao contribuinte demonstrar eventuais erros nas informações prestadas, ônus do qual não se desincumbiu.

3. Ônus da prova do contribuinte

A DRJ consignou que compete ao contribuinte manter Livro Caixa idôneo e comprovar a veracidade das receitas e despesas nele escrituradas. Eventuais alegações de descontos, erros de recolhimento ou defasagem entre atos e repasses não foram acompanhadas de documentação comprobatória, razão pela qual não foram acolhidas, à luz do Decreto nº 70.235/72.

4. Fato gerador do Imposto de Renda

Quanto ao alegado deslocamento do fato gerador, a decisão entendeu que o imposto de renda da pessoa física possui fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, de modo que eventual divergência pontual de datas de recebimento não comprometeria o cálculo do imposto suplementar. Afirmou, ainda, que inexistiu prova de que os valores informados ao Tribunal de Justiça não correspondiam aos rendimentos efetivamente auferidos.

5. Glosa de despesas do livro caixa

A DRJ manteve as glosas de despesas por ausência de comprovação dos requisitos legais de dedutibilidade, destacando que apenas são dedutíveis as despesas necessárias, usuais, indispensáveis à manutenção da fonte produtora, efetivamente pagas, escrituradas em Livro Caixa e comprovadas por documentação hábil e idônea. Entendeu que o contribuinte não apresentou provas suficientes para afastar as glosas efetuadas pela fiscalização.

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

A decisão considerou legítima a aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada, por entender que decorrem de infrações distintas: a primeira, relacionada à omissão de rendimentos apurada no ajuste anual; a segunda, ao descumprimento da obrigação de recolhimento mensal do carnê-leão. Ressaltou que as penalidades possuem fundamentos legais próprios e bases de cálculo diversas, não havendo bis in idem.

7. Responsabilidade objetiva e atividade vinculada

Por fim, a DRJ ressaltou 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), não cabendo à autoridade fiscal afastar a aplicação da lei sob argumentos subjetivos. Diante disso, manteve integralmente o lançamento.

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.

4 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. 6086.

Inconformado, em 13 de outubro de 2017, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, às fls. 6090/6124, reiterando as alegações de lançamento por presunção sem amparo legal, erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador, regularidade das despesas lançadas em Livro Caixa e impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, além de suscitar cerceamento de defesa e nulidade do lançamento, pugnando, ao final, pela reforma integral da decisão recorrida e pelo cancelamento do crédito tributário, pelas alegações abaixo expostas:

a) O Recorrente sustenta, preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, ao argumento de que deixou de ser apreciada matéria expressamente impugnada, relativa à equivocada constituição do lançamento por omissão de receitas envolvendo valores de terceiros. Aduz que a omissão configurou error in iudicando, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

b) No mérito, alega que parte significativa dos valores arrecadados pelo cartório corresponde a receitas de terceiros, instituídas por leis estaduais específicas, das quais o titular da serventia atua apenas como arrecadador e repassador, inexistindo acréscimo patrimonial. Sustenta que a fiscalização aplicou indevidamente conceitos próprios de pessoas jurídicas, como “receita bruta” e “receita líquida”, para apuração de rendimentos de pessoa física, sendo o correto enquadramento, se existente irregularidade, o de glosa de despesas do Livro Caixa, e não de omissão de receitas.

c) Argumenta, ainda, que o lançamento foi constituído com base em presunção não prevista em lei, mediante estimativa aritmética fundada em valores constantes das GRERJ, apesar da existência de meios diretos e idôneos para apuração da receita efetiva, como o movimento financeiro e o Livro Adicional. Tal metodologia teria gerado inconsistências e imprecisões, caracterizando vício material do lançamento, em afronta ao art. 142 do CTN e aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

d) No tocante ao fato gerador, sustenta que houve indevido deslocamento temporal, ao se considerar como ocorrência da renda a data do recolhimento das GRERJ, e não o efetivo recebimento dos valores, em descompasso com o regime de caixa aplicável à pessoa física. Aponta defasagem entre a prática dos atos, o recebimento dos emolumentos e o posterior repasse ao Tribunal de Justiça, o que compromete a correta identificação do período de apuração.

e) Quanto às despesas, impugna as glosas efetuadas no Livro Caixa, inclusive de valores comprovadamente pagos a título de indenização judicial, bem como aponta equívocos e ausência de motivação em glosas específicas. Por fim, sustenta a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, por configurar duplicidade punitiva sobre o mesmo tributo, requerendo o afastamento desta última.

f) Ao final, pugna pelo reconhecimento das nulidades suscitadas e, no mérito, pela improcedência do lançamento, com o conseqüente cancelamento do crédito tributário exigido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, relator

1. ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

2. PRELIMINAR

2.1. CERCEAMENTO DE DEFESA POR NÃO APRECIÇÃO DE MATÉRIA EXPRESSAMENTE IMPUGNADA

O Recorrente sustenta nulidade do acórdão de 1ª instância por cerceamento de defesa, sob o argumento de que a Turma da DRJ/FOR deixou de apreciar o tópico “Constituição equivocada do lançamento de omissão de receitas – receitas de terceiros”, expressamente suscitado na impugnação administrativa, o que configuraria error in iudicando e violação ao art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Passo a análise.

2.2 Da alegação de omissão de apreciação pela decisão de primeira instância

A Recorrente sustenta que o Acórdão nº 08-40.093 deixou de enfrentar o tópico “III.3 – Constituição equivocada do lançamento de omissão de receitas – receitas de terceiros”, incorrendo em vício de julgamento por ausência de análise de ponto relevante.

Entretanto, da leitura sistemática do Relatório e, sobretudo, do Voto, verifica-se que a autoridade julgadora enfrentou expressamente a matéria, ainda que não sob a mesma rubrica formal adotada pela Impugnante.

O voto delimita, desde o início do mérito, que os autos versam sobre omissão de rendimentos, glosa de despesas de Livro Caixa e aplicação de multas, apreciando cada uma dessas questões de forma autônoma e fundamentada.

2.3 Do enquadramento jurídico dos valores repassados a fundos e taxas

A recorrente sustenta que parcelas destinadas ao FETJ, FUNPERJ, FUNDPERJ, MÚTUA e ACOTERJ não configurariam rendimentos próprios, por se tratar de receitas de terceiros, atuando o titular do cartório como mero arrecadador e repassador.

O voto recorrido, contudo, afasta expressamente essa tese, ao consignar que, os emolumentos e custas percebidos por tabeliães e titulares de cartórios constituem rendimentos do trabalho não assalariado, tributáveis na pessoa física.

As taxas e adicionais incidentes sobre os emolumentos integram a base de apuração da receita auferida, ainda que posteriormente repassadas aos fundos estaduais.

Os valores constantes das GRERJ decorrem de documentos produzidos pelo próprio contribuinte, não se tratando de presunção arbitrária, mas de elementos objetivos de apuração.

Assim, a decisão rejeita a premissa central da recorrente de que tais valores jamais poderiam compor o montante dos rendimentos tributáveis.

2.4. Da alegação de erro na tipificação da infração (omissão de receita x glosa de despesa).

A Recorrente sustenta que a infração correta seria eventual glosa de despesas indevidamente deduzidas no Livro Caixa, e não omissão de receitas, o que configuraria vício material no lançamento.

Sobre esse ponto, o voto é explícito ao afirmar que a fiscalização apurou rendimentos omitidos a partir da diferença entre os valores efetivamente auferidos e aqueles declarados na Declaração de Ajuste Anual.

Paralelamente, foram analisadas e glosadas despesas indevidas do Livro Caixa, como infração autônoma, o que afasta a tese de substituição de enquadramento.

Ainda que houvesse equívoco formal na capitulação legal, o contribuinte se defende dos fatos, os quais foram descritos de forma clara no Termo de Verificação Fiscal, inexistindo prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Portanto, a decisão reconhece a coexistência de duas infrações distintas e não acolhe a tese de que o lançamento estaria viciado por erro de enquadramento.

2.5. Da alegada utilização indevida de conceitos de Receita Bruta e Receita Líquida

A recorrente afirma que a fiscalização teria aplicado conceitos próprios das pessoas jurídicas para apurar rendimentos da pessoa física.

O voto, contudo, esclarece que, a metodologia adotada teve por finalidade recompor a totalidade dos emolumentos percebidos, a partir das informações oficiais prestadas pelo Tribunal de Justiça.

A utilização das GRERJ e do Livro Adicional não constitui presunção não prevista em lei, mas meio legítimo de apuração da renda efetivamente auferida.

Caberia ao contribuinte demonstrar, com prova documental idônea, eventual erro nos valores informados, ônus do qual não se desincumbiu.

À luz da decisão recorrida, conclui-se que não procede a alegação de omissão de apreciação, uma vez que a matéria relativa às denominadas receitas de terceiros foi efetivamente examinada no mérito do lançamento, tendo o colegiado rejeitado a tese de que tais valores não integrem os rendimentos tributáveis do titular do cartório.

Restou igualmente enfrentada a distinção entre omissão de rendimentos e glosa de despesas, com o reconhecimento da autonomia das infrações apuradas, afastando-se a pretensão de reenquadramento do lançamento.

Não se verificou, ademais, qualquer vício material ou formal capaz de ensejar a nulidade ou reforma do crédito tributário, razão pela qual o argumento da Recorrente foi implícita e explicitamente afastado, mantendo-se a exigência fiscal nos exatos termos do lançamento.

3.MÉRITO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte José Wilhami Fernandes de Oliveira, titular de serventia extrajudicial, em face de decisão de primeira instância administrativa que manteve, em sua integralidade, o Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo ao ano-calendário de 2008 (exercício 2009), lavrado em decorrência de procedimento fiscal regularmente instaurado no âmbito de Mandado de Procedimento Fiscal válido, com observância das garantias do contraditório e da ampla defesa.

O lançamento impugnado decorre de ação fiscal, fundada na verificação de omissão de rendimentos tributáveis, glosa de despesas indevidamente lançadas em Livro Caixa, bem como descumprimento da obrigação de recolhimento mensal do Carnê-Leão, tendo a autoridade fiscal se valido de dados oficiais externos, de informações prestadas por órgão público competente (Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro) e de critério objetivo de apuração da receita da atividade notarial, reconhecido no âmbito do próprio Poder Judiciário estadual.

Desde logo, impõe-se consignar que o feito não veicula controvérsia de índole constitucional, tampouco debate acerca da natureza jurídica da atividade exercida pelo recorrente, matéria esta já pacificada tanto na esfera judicial quanto administrativa. A discussão posta cinge-se, de forma objetiva, à regularidade formal e material do lançamento, à legitimidade da metodologia adotada pela Fiscalização para reconstrução da receita, e à suficiência – ou não – da prova produzida pelo contribuinte para amparar as deduções pretendidas a título de Livro Caixa.

O procedimento fiscal evidencia que o contribuinte foi reiteradamente intimado a apresentar os Livros Caixas dos anos-calendário de 2008 e 2009, bem como a documentação comprobatória das despesas lançadas, inclusive em meio magnético, tendo sido oportunizados sucessivos prazos para atendimento. Não obstante, a Fiscalização constatou inconsistências relevantes, tanto de ordem formal quanto material, notadamente a divergência entre os valores de despesas declarados na Declaração de Ajuste Anual e aqueles efetivamente escriturados nos Livros Caixas apresentados, além da inidoneidade ou insuficiência da documentação exibida para comprovação da natureza, necessidade e indispensabilidade dos gastos.

A autoridade lançadora, amparada no disposto na legislação de regência do imposto de renda e em consonância com a jurisprudência administrativa consolidada, procedeu à glosa das despesas que não atenderam aos requisitos legais, afastando documentos genéricos, cupons fiscais sem identificação do adquirente, tíquetes, orçamentos, bem como despesas de natureza pessoal, familiar ou destituídas de nexos diretos com a atividade geradora dos rendimentos. Ressalte-se que, no âmbito do imposto de renda, a dedução de despesas constitui benefício fiscal condicionado, cujo reconhecimento depende de prova robusta e inequívoca, incumbindo integralmente ao contribuinte o respectivo ônus probatório.

Paralelamente, diante da inconsistência da escrituração apresentada e da necessidade de quantificação da receita efetivamente auferida pela serventia, a Fiscalização lançou mão de dados oficiais de arrecadação do Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ, obtidos diretamente junto ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, bem como de decisão judicial que reconhece, como critério objetivo, a correspondência entre a receita bruta da serventia e o montante equivalente a cinco vezes os valores recolhidos ao referido fundo. Tal metodologia, longe de configurar presunção arbitrária, representa técnica legítima de apuração indireta, fundada em parâmetros objetivos, verificáveis e produzidos por órgão público estranho à relação tributária imediata.

A partir desse conjunto probatório, a autoridade fiscal promoveu o confronto entre a receita efetivamente apurada e os rendimentos declarados, evidenciando diferenças significativas, caracterizadoras de omissão de rendimentos tributáveis, com os correspondentes reflexos na apuração mensal do imposto devido e na exigência de multa isolada pela falta de recolhimento do Carnê-Leão, nos termos da legislação aplicável. Os demonstrativos que instruem o Auto de Infração permitem plena rastreabilidade dos valores exigidos, afastando qualquer alegação de obscuridade ou deficiência de motivação.

Nesse contexto, o lançamento revela-se formalmente regular, tecnicamente fundamentado e materialmente consistente, apoiando-se em arcabouço probatório robusto e em interpretação normativa alinhada à jurisprudência reiterada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O recurso, por sua vez, limita-se a reeditar argumentos já examinados e afastados nas instâncias anteriores, sem apresentar prova técnica capaz de infirmar os critérios objetivos adotados pela Fiscalização, tampouco de suprir as lacunas probatórias quanto às despesas glosadas.

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

3.1 INADMISSIBILIDADE DO LANÇAMENTO EM FACE DE VÍCIO FORMAL E POR PRESUNÇÃO NÃO PREVISTA EM LEI

O recorrente, sustenta que o lançamento é nulo por vício material, pois teria sido constituído com base em presunção não prevista em lei, mediante utilização de fórmula matemática extraída dos valores constantes das GRERJ, sem utilização dos meios diretos de prova disponíveis, conforme os argumentos a seguir desenvolvidos:

A presunção resulta de um processo mental, cujo ponto de partida é um fato certo da experiência cotidiana que conduz a um outro, cuja existência é logicamente provável. A relação entre os fatos (conhecido e desconhecido) não prescinde da lógica. Há de ter amparo na razão, criando barreiras para extrapolações irrazoáveis quanto ao fato desconhecido.

O ponto de partida para a aplicação da presunção será a existência do fato tributável previsto, com todos os seus elementos, em lei.

A necessidade de se estabelecer a segurança nas relações jurídicas é imperativa no direito; é de sua própria essência. Imagine-se, por exemplo, um sistema jurídico no qual inexistisse o instituto da prescrição. Nesse sistema, o devedor poderia ter sua parcela de liberdade comprometida até o fim de sua vida. Tal situação não é adequada a sistemas que adotam o modelo democrático, como corolário lógico.

O uso da presunção legal, dentro dos parâmetros fixados anteriormente, é meio idôneo para gerar a obrigação tributária sem que se possa falar em violação do princípio da segurança jurídica. Nunca é demais repetir que, ao falar de presunção legal significa dizer que, com base naquele raciocínio que parte de um fato descrito na lei tributária, diga-se, tipificado, chega-se a um outro fato, de forma indireta, como consequência irrefutável de um processo lógico, embasado em indícios que só remeta àquela conclusão.

O objeto do lançamento corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária e ao 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 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 equivocada e imprecisa apuração da suposta omissão de receita, como em razão dos erros e equívocos cometidos pela Auditoria, como constatamos através da análise do Quadro Demonstrativo anterior. Destarte, pela informação da fl. 14 do Termo de Verificação Fiscal, onde acusa erroneamente o recebimento de rendimentos pelo contribuinte no montante de R\$ 5.540.064,47, quando o valor apurado no seu Demonstrativo da fl. 14 do TVF, monta a importância de R\$ 5.529.334,76.

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 já explicitado, 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 presunção de omissão de receita decorrente de diferença entre a receita apurada através de uma fórmula matemática, com base nos recolhimentos da GRERJs e a receita lançada na declaração de ajuste do Impugnante.

A decisão recorrida consignou o entendimento de que não houve presunção, mas apuração direta da omissão de rendimentos com base em documentos idôneos produzidos pelo próprio contribuinte, especialmente as GRERJ e registros obrigatórios do cartório, pelas razões a seguir expostas:

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\$ 5.540.064,47. A diferença entre esse valor e o montante informado na Declaração de Ajuste Anual – DAA, R\$ 389.337,24, foi considerado rendimento omitido.

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 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.

Quanto às hipóteses lançadas na peça impugnatória, a respeito de erro ou falta de recolhimento da taxa sobre os emolumentos, apesar de plausíveis, não podem ser usadas para demonstrar a inconsistência do procedimento como quer o impugnante. São situações que, se provadas, implicariam simplesmente na correção do montante tributável, pois o contribuinte teria demonstrado que incorreu em erro nas informações consignadas nas GRERJ e no Livro Adicional. É claro que todo lançamento pode conter erros e é justamente por esse motivo que, já durante a ação fiscal, foi assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório.

Nesse sentido, evitando eliminar qualquer possibilidade de imprecisão no lançamento, a fiscalização deu oportunidade para que o contribuinte justificasse a discrepância entre os rendimentos declarados e aqueles obtidos a partir da documentação juntada aos autos.

Assim, deve o próprio contribuinte identificar quais seriam os atos enquadrados nas situações por ele apontadas e apresentar os respectivos elementos probatórios, o que não foi feito nem durante o procedimento fiscal nem nesta fase impugnatória, oportunidade em que deixou de juntar qualquer

documentação acerca dos emolumentos recebidos. O contribuinte detém plenas condições para fazer tais provas, uma vez que é o Cartório que efetua os recolhimentos e que deve ter o controle detalhado de todos os seus atos.

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, explico 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 Tribuna!

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 TJRJCGJRJ nº 27/99, art. 4º), 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.

Nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, constitui fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

O contribuinte, na condição de titular de serventia extrajudicial, percebe rendimentos decorrentes do exercício de atividade econômica organizada, sujeitando-se à tributação como trabalho não assalariado, conforme dispõe expressamente o art. 75 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), em consonância com o art. 6º da Lei nº 8.134/1990.

A fiscalização demonstrou, com base no Livro Adicional, nas informações prestadas pelo próprio contribuinte e nos quadros analíticos constantes do Termo de Verificação Fiscal, que, valores expressivos foram indevidamente tratados como despesas, quando, na realidade, integram o montante bruto dos rendimentos percebidos, acarretando em divergências relevantes entre os valores declarados na DAA e aqueles efetivamente apurados no curso da ação fiscal.

A alegação de que parcelas destinadas a fundos estaduais não constituiriam renda própria não elide o fato de que os valores ingressaram na esfera de disponibilidade jurídica do contribuinte, ainda que com destinação legal subsequente, não afastando a caracterização do fato gerador do imposto.

Mantém-se, portanto, a exigência relativa à omissão de rendimentos.

Conforme se extrai do Auto de Infração e do relatório fiscal, a autoridade lançadora valeu-se de dados objetivos, provenientes de documentos oficiais e de informações produzidas no âmbito da própria atividade cartorária, notadamente aquelas relativas aos valores recolhidos ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça, os quais guardam relação direta com os emolumentos percebidos pelo titular da serventia.

Não se trata, portanto, de presunção legal ou arbitrária, mas de apuração indireta fundada em elementos concretos, aptos a demonstrar a existência de rendimentos superiores aos declarados. O lançamento descreve de forma clara os fatos apurados, o critério utilizado e a origem das informações, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Além do mais, a fiscalização demonstrou que, diante da inconsistência da escrituração apresentada pelo contribuinte, procedeu à reconstrução da receita da serventia com base em dados oficiais de arrecadação do FETJ, obtidos diretamente do Tribunal de Justiça do

Estado do Rio de Janeiro, aplicando critério objetivo reconhecido naquele âmbito, segundo o qual a receita bruta da serventia corresponde a múltiplo dos valores recolhidos ao referido fundo

Assim, correta a conclusão da decisão recorrida ao afastar a alegação de lançamento por presunção não prevista em lei.

3.2 CONSTITUIÇÃO EQUIVOCADA DO LANÇAMENTO DE OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS DE TERCEIROS

O recorrente, defende que parte relevante dos valores considerados como receita corresponde, na verdade, a receitas de terceiros (FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ, MÚTUA e ACOTERJ), das quais o cartório atua apenas como arrecadador e repassador, inexistindo acréscimo patrimonial. Afirma que tais valores não poderiam integrar seus rendimentos tributáveis e que eventual irregularidade deveria ser tratada como glosa de despesas, e não como omissão de receitas.

Não assiste razão ao recorrente.

A tese do recorrente de que os valores corresponderiam a “receitas de terceiros” não prospera. É pacífico neste Conselho que os emolumentos percebidos por titulares de serventias extrajudiciais constituem rendimentos tributáveis, sendo irrelevante, para fins de incidência do imposto de renda, a posterior destinação de parcelas da arrecadação a fundos públicos estaduais. O titular da serventia adquire a disponibilidade econômica da totalidade dos valores, ainda que parte deles seja objeto de repasse obrigatório.

Os emolumentos e custas percebidos por tabeliães constituem rendimentos do trabalho não assalariado, tributáveis na pessoa física, nos termos da legislação de regência. As taxas e adicionais incidentes sobre tais emolumentos, ainda que possuam destinação legal específica e sejam posteriormente repassadas a fundos estaduais, integram a base de apuração da receita auferida, não afastando a caracterização do fato gerador do imposto de renda.

Os valores utilizados pela fiscalização decorrem de documentos oficiais e de informações produzidas pelo próprio contribuinte, notadamente GRERJ e registros exigidos pela Corregedoria, inexistindo presunção arbitrária ou estimativa desprovida de lastro probatório.

Eventuais questionamentos quanto à dedutibilidade de despesas devem ser analisados no âmbito próprio da glosa de Livro Caixa, não sendo aptos a descaracterizar a omissão de rendimentos apurada, cuja materialidade restou comprovada pela divergência entre os valores efetivamente auferidos e aqueles informados na Declaração de Ajuste Anual.

4.3 DO FATO GERADOR

O Recorrente sustenta erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador, afirmando que o imposto de renda da pessoa física observa o regime de caixa, ocorrendo o fato

gerador no momento do efetivo recebimento dos rendimentos, e não na data do repasse das taxas ao Tribunal de Justiça, pelas razões ora apresentadas:

Não foram trazidas aos autos provas da data de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, e conseqüentemente, a 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 GRERJ 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 consoante a omissão de rendimentos lavrada 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 a 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 originário. 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.

O acórdão do Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, adiante transcrito, vem autenticar integralmente este entendimento:

“ERRO NA IDENTIFICAÇÃO TEMPORAL DO FATO GERADOR – O artigo 142 do CTN estabelece que, para constituição do crédito tributário, a autoridade fiscal deve, entre outros procedimentos, verificar o momento adequado da ocorrência do fato gerador. O equívoco na identificação do aspecto temporal do fato gerador implica nulidade do lançamento e cancelamento da exigência respectiva. Recurso a que se dá parcial provimento.”(Ac. 1º CC nº 103-23.105/2007). (grifos do Impugnante).

Como consequência, fica evidenciado o vício substancial dos lançamentos, sendo que o julgador está jungido ao princípio da legalidade, não podendo concordar com exigência maior nem menor conforme a lei.

Logo, não é o caso, aqui, de simples apuração do pressuposto de apuração de tributo em montante superior ou inferior ao que se acomoda no protótipo legal de quantificação das exigências constituídas, como poderia parecer numa primeira impressão.

A interpretação mais adequada ao presente, é a de que houve consecução de vício que fulmina o motivo dos lançamentos e, pois, inquina esses de erro e nulidade.

Face ao acima exposto, tendo-se demonstrado que a fiscalização deslocou, indevidamente, a data da ocorrência do fato gerador, propugna o Recorrente pelo cancelamento do lançamento de omissão de receita, na sua totalidade.

A decisão recorrida, considerou que o imposto de renda da pessoa física configura fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, entendendo irrelevante eventual defasagem entre a data do recebimento dos emolumentos e a data do recolhimento das taxas. Registrou, ainda, que o contribuinte não apresentou provas suficientes para demonstrar o alegado deslocamento temporal, mantendo íntegra a metodologia fiscal adotada, pelos motivos a seguir elencados:

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.

A alegação de que os atos informados ao TJRJ nem sempre correspondem a uma receita no mesmo período é desconsiderada porque o contribuinte não apresentou qualquer elemento probatório para corroborá-la. A imputação fiscal encontra-se acompanhada da prova material da arrecadação, mas o argumento contrário, por seu turno, sustenta-se exclusivamente em palavras. É dever do contribuinte instruir a impugnação com os documentos em que se fundamente, sob pena de não prosperarem suas alegações (arts. 15 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ademais, é correto a Receita Federal do Brasil apurar os valores recebidos a título de emolumentos e custas por tabelião tomando por base documentos idôneos expedidos pelo Cartório, inclusive quando estes apontam valores muito superiores àqueles consignados no Livro Caixa, não se caracterizando tal ato nem como arbitramento nem como presunção.

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.

Não assiste razão ao recorrente.

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (art. 43 do CTN), e a fiscalização demonstrou, por meio de dados oficiais, a efetiva percepção de rendimentos não integralmente declarados.

A decisão recorrida enfrentou adequadamente a matéria ao consignar que o lançamento observou a legislação aplicável ao imposto de renda da pessoa física, considerando os rendimentos efetivamente auferidos no período, conforme demonstrado pelas informações oficiais e pelos registros apresentados.

A simples alegação de defasagem temporal, desacompanhada de prova robusta capaz de infirmar os valores apurados pela fiscalização, não é suficiente para desconstituir o lançamento. O ônus de demonstrar a incorreção da apuração é do contribuinte, o que não se verificou no caso concreto.

O lançamento não se baseou na data do recolhimento aos cofres estaduais, mas utilizou tais dados como parâmetro objetivo de quantificação da receita, procedendo à apuração mensal, em consonância com o regime de tributação aplicável à pessoa física.

Eventuais defasagens pontuais entre a prática do ato, o recebimento e o repasse não descaracterizam a omissão de rendimentos, sobretudo quando o contribuinte não apresenta prova técnica idônea capaz de infirmar os valores apurados. A metodologia adotada preserva a materialidade do fato gerador e atende ao disposto nos arts. 142 e 144 do CTN.

Dessa forma, não se evidencia erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador, devendo ser mantida a conclusão adotada pela DRJ.

4.4 GLOSA INDEVIDA DE DEDUÇÕES DE DESPESAS DO LIVRO-CAIXA

O Recorrente reitera a dedutibilidade de diversas despesas glosadas pela fiscalização, afirmando tratar-se de dispêndios necessários à manutenção da fonte produtora e devidamente comprovados, inclusive com a juntada de documentação adicional nesta fase recursal, preconizando as seguintes alegações:

O Recorrente novamente reitera todos os argumentos contidos na sua peça impugnatória relativamente a este tópico, como ainda vem apresentar o comprovante do item adiante relacionado e anexado ao presente Recurso “01/06/2008 – R\$ 13.000,00 – Guia de INSS” (ANEXO-4).

A Auditora Fiscal considerou como indedutível, na data de 15/04/2008, o montante de R\$ 201.156,29, lançado como despesa no Livro Caixa, em razão de sua suposta não comprovação por parte do Impugnante.

O Recorrente vem comprovar a veracidade da despesa em questão, e requer a revisão por este Colegiado da documentação comprobatória apresentada, emanada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, consoante pagamento de indenização judicial à Sônia Regina Mello de França, pela

condenação na forma do art. 604 do Código de Processo Civil, sendo executado o Recorrente como titular do cartório do 22º Ofício de Notas.

Em acréscimo, solicita também, sejam revistas as glosas de despesas abaixo relacionadas, mantidas pela Turma julgadora de 1º grau, em razão de o a seguir exposto:

- 10/01/2008 – R\$ 79,44 – Oi Fixo – Apesar de considerado “OK” pela Auditora, foi mantido na coluna de valores glosados após revisão (Planilha de Despesas a Comprovar);
- 31/01/2008 – R\$ 3.173,62 – IRF – Não informa a motivação da glosa;
- 30/05/2008 – R\$ 5.524,97 – IRPF – Glosou o montante de R\$ 10.724,54, quando o correto seria o valor de R\$ 5.199,57 (vide coluna “Motivação” da Planilha de Despesas a comprovar);
- 01/06/2008 – R\$ 13.000,00 – A guia de INSS foi corretamente deduzida;
- 12/09/2008 – R\$ 153,95 – Oi Fixo – Apesar de considerado “OK” pela Auditora, foi mantido na coluna de valores glosados após revisão (Planilha de Despesas a Comprovar).

Srs. Conselheiros, o Recorrente roga que seja revista a glosa para estas despesas e cancelado o crédito tributário constituído à luz da documentação apresentada.

A decisão recorrida manteve as glosas sob o fundamento de que as despesas não atenderam aos requisitos legais de necessidade, indispensabilidade e comprovação documental idônea, nos termos da Lei nº 8.134/90 e da legislação correlata, conforme a seguinte fundamentação:

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) 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.

Feitas estas considerações, e considerando que nada foi trazido aos autos a fim de comprovar suas alegações, temos que devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

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 2302-003.911, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, envolvendo o mesmo sujeito passivo, vejamos :

a maioria das glosas possuem fundamento na falta de previsão legal que, segundo o item 30 do TVF, correspondem a despesas com: táxi, combustível, demais despesas de transportes, compra de equipamentos, móveis, computadores, impressoras, materiais de construção, tintas e vidros, obras, imposto de renda retido na fonte, seguros diversos, despesas médicas e odontológicas, lanches, refeições, festas, compra de flores e plantas, planos de saúde, assessoria advocatícia, contribuições sindicais e a associações de classe e devolução de custas. Já as aplicações de capital são facilmente identificáveis na listagem acima: compra de equipamentos, móveis, computadores, impressoras, materiais de construção, tintas e vidros e obras.

Não assiste razão ao recorrente.

Nos termos do art. 6º, § 2º, da Lei nº 8.134/1990 e dos arts. 75 a 77 do RIR/1999, a dedução de despesas de Livro Caixa constitui benefício fiscal condicionado, cujo reconhecimento exige prova plena de que os gastos são necessários, usuais e indispensáveis, além de devidamente comprovados por documentação hábil e idônea.

A jurisprudência do CARF é absolutamente pacífica no sentido de que o Livro Caixa não goza de presunção de veracidade, recaindo sobre o contribuinte o ônus da prova. No caso, além da fragilidade documental, há incompatibilidade aritmética entre valores declarados e escriturados, o que, por si só, impede o reconhecimento das deduções pretendidas.

Conforme corretamente assentado na decisão recorrida, a dedutibilidade das despesas está condicionada à comprovação de sua efetiva realização e de sua indispensabilidade à atividade exercida, ônus que incumbe ao contribuinte.

No caso, a fiscalização apontou a ausência de comprovação idônea e suficiente de parte relevante das despesas glosadas, conclusão que foi mantida pela DRJ após exame dos documentos apresentados.

O recorrente, em sede recursal, limita-se a reiterar argumentos já apreciados, sem trazer novos elementos probatórios capazes de afastar as conclusões da instância de origem.

Assim, não há reparos a fazer quanto à manutenção das glosas efetuadas.

4.5 APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA

Sustenta a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada do carnê-leão, por caracterizar dupla penalização pelo mesmo fato, em afronta aos princípios da proporcionalidade e da legalidade, pelas causas abaixo expostas:

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. É 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 SRFB.

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. Consequentemente, 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 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.

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.

Fundamento da decisão recorrida:

A DRJ entendeu que as penalidades decorrem de infrações distintas: a multa isolada incide pela falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), enquanto a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos apurada no lançamento anual, assentando que a legislação prevê expressamente a aplicação cumulativa das penalidades, razão pela qual manteve ambas, pelos fundamentos que se seguem:

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 n.º 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.

Passo a análise da controvérsia estabelecida.

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.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho