



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13656.720676/2012-01
ACÓRDÃO	2402-013.342 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LANDULPHO DA SILVEIRA SOBRINHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2004, 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Constitui omissão de rendimentos tributáveis, prevista em lei, os valores depositados em conta bancária do contribuinte, quando ele não comprova as suas origens, de forma a permitir que se determine que tais recursos têm natureza jurídica tributária diversa ou já foram tributados.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

A dedução de despesas no livro caixa está condicionada à devida comprovação documental, devendo ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊLEÃO.

Incide a multa de ofício isolada sobre o não recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, independentemente de os rendimentos terem sido oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Correa Lisboa, Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 13656.720676/2012-01, em face do acórdão nº 06-55.496, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

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

Contra o contribuinte supra identificado foi lavrado o auto de infração de imposto de renda de pessoa física de fls. 1163 a 1170, do qual fazem parte os demonstrativos de apuração de fls. 1171 a 1182, os demonstrativos de multas exigidas isoladamente de fls. 1184 a 1186, o demonstrativo de multa e juros de mora de fl. 1183, o relatório fiscal de fls. 1251 a 1258, o termo de encerramento de fl. 1187, os anexos de fls. 1189 a 1250 e os demais documentos e demonstrativos constantes dos autos, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$ 925.203,12, sendo R\$ 406.703,59 de imposto, R\$ 305.027,70 de multa de ofício de 75% e R\$ 83.417,08 de multa exigida isoladamente, além de R\$ 130.054,75 de juros de mora calculados até 06/2012.

O lançamento, conforme descrição dos fatos e enquadramentos legais de fls. 1165 a 1170, apurou omissões de rendimentos, de R\$ 236.396,68, R\$ 342.619,71 e R\$ 293.236,72, nos anos-calendários de 2007 a 2009, respectivamente, caracterizadas por valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; deduções indevidas de despesas de livro caixa, de R\$ 209.695,28, R\$ 207.211,84 e R\$ 189.761,92, nos anos-calendários de 2007 a 2009, respectivamente; e falta de recolhimentos de imposto de renda devidos a título de carnê-leão, que geraram as multas exigidas isoladamente de R\$ 28.833,24, R\$ 28.491,57 e R\$ 26.092,27, nos anos-calendários de 2007 a 2009, respectivamente.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Constitui omissão de rendimentos tributáveis, prevista em lei, os valores depositados em conta bancária do contribuinte, quando ele não comprova as suas origens, de forma a permitir que se determine que tais recursos têm natureza jurídica tributária diversa ou já foram tributados.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

A dedução de despesas no livro caixa está condicionada à devida comprovação documental, devendo ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊLEÃO.

Incide a multa de ofício isolada sobre o não recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, independentemente de os rendimentos terem sido oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário reiterando, em síntese, os argumentos da impugnação, no sentido da comprovação dos rendimentos recebidos bem com a legalidade das deduções realizadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, in verbis:

Omissão de Rendimentos - Depósitos Bancários Sem Justificação de Origem

A tributação de rendimentos omitidos provenientes de valores creditados em conta corrente, cuja origem não seja comprovada, tem como base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, c/c com o art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00(doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

O dispositivo legal acima estabeleceu que há omissão de rendimentos e determina o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove,

mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão.

É de se salientar que, ao contrário do que costumeiramente se afirma, a lei não faz nenhuma presunção de omissão de rendimentos. Ela somente estabelece que o ônus da prova, de que os ingressos de recursos (depósitos) não representam aquisição de renda ou acréscimo patrimonial de natureza tributável, é do titular da conta corrente. A lógica do legislador é muito singela: desconhece-se aquisição de disponibilidade financeira que não seja oriunda da prática de algum negócio jurídico, em sentido lato: doação, venda, empréstimo, prestação de serviço, trabalho, etc.

Todas essas atividades têm relevância jurídica, mormente no campo tributário, e são completamente normatizadas, segundo o campo a que pertencem (direito civil, do trabalho, comercial, etc.). Quando o contribuinte obtém recursos, não há outra origem possível. Dentre essas atividades, presentes os requisitos legais, algumas podem ser geradoras de determinados tributos, outras não. Por exemplo, a obtenção de um empréstimo não representa acréscimo patrimonial e, assim, não gera imposto sobre a renda da pessoa física.

Nesse sentido, o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os recursos para os depósitos. Não poderia ser mais ponderado. Afinal, é ele, contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que se constitui em prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal, etc.). Em suma, a norma estabeleceu a obrigatoriedade de o contribuinte manter documentação probatória da origem dos valores que deposita em sua conta bancária.

Destarte, se o contribuinte não apresenta documento que prove que o negócio que gerou aquele ingresso de recursos não é fato gerador do imposto de renda da pessoa física, há a dedução lógica de que se trata de disponibilidade financeira oriunda de atividade tributável. Trata-se de prova indireta e não de mera presunção legal.

A autoridade fiscal assim motivou a omissão imputada (fls. 1252/1253 e 1255 do relatório fiscal):

0001 – Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada 2. Analisados os documentos recebidos, o contribuinte foi cientificado, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0002, recebido em 03/04/2012, de fatos constatados no curso da ação fiscal, especialmente dos créditos havidos em contas bancárias com origem a comprovar.

Pelo mesmo termo, o fiscalizado foi alertado para as disposições do art. 42, da Lei 9.430/96, pelo qual incumbe ao contribuinte o ônus de provar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos relativos a valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, sob pena de caracterizar-se omissão de rendimentos (item 3.1).

O fiscalizado foi cientificado do Demonstrativo de Créditos Bancários a Comprovar, anexado àquele termo, que consta dos créditos havidos nas contas bancárias do fiscalizada (Tabelas 1), assim como de lançamentos a débito e de exclusões de créditos, que, não necessitando de comprovação, seriam excluídos do cômputo de possíveis rendimentos omitidos (Tabelas 2).

Pelo mesmo ato, foi o contribuinte esclarecido que, se comprovado que as contas eram conjuntas nos períodos fiscalizados, e identificados de forma definitiva os demais titulares, seria cabível a aplicação da Lei 9.430/96, art. 42, § 6º, que autoriza o rateio dos possíveis rendimentos omitidos entre todos os titulares que fossem declarantes em separado do Imposto de Renda.

Ainda por aquele termo, o fiscalizado foi intimado a apresentar os elementos a seguir reproduzidos:

1. Documentos que provem fatos que modifiquem ou complementem as informações indicadas neste termo e seus anexos, acompanhados dos esclarecimentos correspondentes, se for o caso;
2. Documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, para comprovar a origem(fonte dos recursos) dos valores creditados nas contas bancárias de V.Sa. nos anos analisados, nos termos do art. 42, da Lei 9.430/96, conforme indicado nos Demonstrativos de Créditos Bancários a Comprovar, Anexos 1 a 5;
3. Informação sobre contas conjuntas no período analisado ainda não comprovadas, à luz do indicado nos itens 3 e 4.2 acima, acompanhadas de documentos hábeis e idôneos para comprovar esta situação e que identifiquem os respectivos titulares.
3. Em resposta ao Termo de Intimação 0002, apresentada em 19/04/2012, o contribuinte apresentou documentos e informações, visando justificar a origem dos créditos havidos em suas contas.

Informou que os recursos movimentados no período, em quase sua totalidade, eram provenientes da atividade cartorária do ofício de protestos, em que, por força da legislação em vigor, todos os valores dos títulos apresentados para protesto são pagos ao tabelionato. As contas bancárias em nome do Cartório são utilizadas para o recebimento dos títulos, cujos valores são acrescidos dos emolumentos e demais despesas.

Em relação aos créditos efetuados nas contas particulares do fiscalizado, nº Bradesco, Banco Itaú e Banco Real, informou que se trata de “rendimentos

líquidos mensais do titular do cartório”, ou seja “os emolumentos deduzidos das despesas”, acrescentando que “transfere parte de seu rendimento líquido para outros bancos de suas contas particulares”.

No entanto, os extratos das contas mencionadas mostram, para o período analisado, históricos incompatíveis com essa alegação. A conta do Itaú era basicamente utilizada para o recebimento de custas cartorárias, e assim fica clara a origem dos recursos dos seus créditos. Mas as contas do Bradesco, Agência 2299 - nº 0058058-9, e do Banco Real, Agência 0248 - nº 2.011612-3, receberam vários créditos referentes a depósitos em cheques, depósitos em terminais de autoatendimento e transferências em dinheiro, diversas vezes nº mês, muitas vezes em repetidas ocorrências no dia, o que não se harmoniza com a prática de transferências de rendimentos líquidos.

Além disso, conforme demonstra o quadro seguinte, os dados informados nas Declarações de Ajuste mostram rendimentos líquidos da atividade cartorária muito menores que os créditos líquidos apurados em contas bancárias.

Ressaltam-se os resultados apontados para o ano-calendário 2007, em que o rendimento líquido calculado é de R\$ 77.147,03, enquanto os créditos líquidos questionados somam R\$ 236.396,68. Em 2008, os rendimentos líquidos são de R\$ 272.054,56, e os créditos líquidos são de 342.619,71. Essas constatações afastam qualquer possibilidade de que os créditos analisados tenham origem em transferências referentes a parte do rendimento líquido auferido no tabelionato.

Cabe ainda notar que foram apresentados apenas argumentos, que não se sustentam quando analisados simultaneamente com o conjunto probatório.

Nenhum documento para comprovar efetivamente as transferências alegadas foi apresentado.

Em razão dos motivos expostos, ficou demonstrado que os créditos havidos nas contas do Bradesco, Agência 2299 - nº 0058058-9, e do Banco Real, Agência 0248 - nº 2.011612-3, não tiveram a origem comprovada, por documentação hábil e idônea, da origem dos valores envolvidos nas respectivas operações.

(...)De acordo com a legislação tributária em vigor e diante de todo o exposto, tendo sido comprovado nos autos que houve contas com créditos de valores com origem não comprovada, junto ao Bradesco e ao Banco Real, e que elas possuem apenas um titular, é cabível a tributação do rendimento omitido em nome do titular, conforme cálculos demonstrados nos Anexos 1 a 3, nos Demonstrativos de Créditos Bancários não Comprovados, especialmente nas Tabelas 4.3, havendo Notas e Observações aos Demonstrativos no Anexo 4 Como se vê, na parte final da motivação fiscal, a autoridade lançadora esclarece que não foram apresentados documentos para comprovar o que era alegado.

Com a impugnação foram trazidos os documentos de fls. 1284 a 1507, referenciados ao Banco Bradesco, 1508 a 1683, com indicação do Banco Real, fls. 1685 a 3651, relativos a registros de instrumentos de protesto, e fls. 3652 a 3684,

referentes a extratos bancários com anotações manuais de números, que, segundo argumentações do impugnante, comprovariam a origem dos recursos depositados, considerados não justificados pelo lançamento.

Cumprе esclarecer, inicialmente, que a comprovação da origem dos depósitos bancários, depois de efetuado o lançamento, não se limita à indicação das operações que deram causa ao crédito bancário, mas, também, à demonstração de que tais valores auferidos, quando tributáveis, integraram a base de cálculo do tributo declarado. Ou seja, cabe ao impugnante apresentar elementos probatórios que afastem qualquer dúvida quanto à tributação dos rendimentos considerados omitidos.

E, nesse diapasão, o impugnante não logrou fazer, de forma inequívoca, essa demonstração.

Os documentos de fls. 1284 a 1507, trazidos com a impugnação, são referentes a valores que teriam sido depositados no Bradesco, logo, deveria haver coincidência integral deles com os valores constantes dos extratos bancários correspondentes. No entanto, quando se verifica os relativos ao mês de dezembro/2008, fls. 1284 a 1292, em confronto com os depósitos questionados, fls. 1210/1211, apenas se constata um depósito coincidente em valor, o de R\$ 1.941,86 (fl. 1284- direita). Na mesma direção, não se localiza entre os depósitos relativos ao mês de janeiro de 2009 (fl. 1227) nenhum que guarde coincidência de valor e data com os documentos relativos às fls. 1293 a 1301. É certo que há outros em relação aos quais encontram-se plenamente demonstradas as coincidências de datas e valores, constando os comprovantes de depósito, como os relativos às fls. 1309 a 1314, por exemplo.

Mas isso não afasta as lacunas quanto à comprovação exigida no caso.

O contribuinte também associou depósitos efetuados no Banco Real, fls. 3652 a 3684 aos documentos de fls. 1508 a 1683, embora nem todos os créditos tenham correspondência nos documentos mencionados.

Outros documentos juntados, como os de fls 1685 a 3651, denominados “registro de instrumento de protesto”, não foram associados diretamente aos seus eventuais depósitos e, numa verificação amostral desses documentos não se localizou nenhum depósito coincidente em data e valor com aqueles objetos da autuação.

Esses documentos, por si sós, no entanto, são incapazes de responder se os valores a eles correspondentes foram considerados na apuração da base de cálculo do imposto de renda da declaração de ajuste anual. Para isso, necessário seria a apresentação do livro caixa com a indicação dos registros das receitas relativas aos aludidos documentos.

Durante a fase preparatória do lançamento, o contribuinte apresentou partes do livro caixa, fls. 10 a 50. Mas nelas não há como identificar de forma individualizada as receitas, pois estas estão registradas por totais diários, fazendo

referência a fls. de outro livro caixa, onde estariam supostamente discriminadas. Esse outro livro caixa não foi trazido, de forma que não há como constatar se há identidade entre os valores constantes dos documentos e aqueles que foram declarados pelo contribuinte.

Em relação às alegações que buscam discutir a existência de valores que não teriam natureza tributável, por se tratar de valores cobrados pelo cartório mas pertencentes a terceiros, não há qualquer controvérsia quanto ao mérito dessa matéria. A controvérsia situa-se no campo da prova da existência de valores dessa natureza entre aqueles constantes dos depósitos questionados. Mesmo nos poucos documentos em que se pode identificar relação direta com depósitos, como, por exemplo, os de fls. 1309, 1310, 1320, 1322, neles não há identificação da composição dos valores cobrados, não havendo como afirmar a existência de valores pertencentes a terceiros ou não tributáveis.

É de se ponderar que a simples anexação de documentos feita pelo impugnante, despida de uma sistematização, desacompanhada de qualquer demonstrativo que minimamente relacione os documentos de espécies diferentes, cronologicamente, é incapaz de trazer a essa instância julgadora qualquer suporte probatório ao que é alegado pelo impugnante.

Assim, é de se considerar não justificadas as origens dos depósitos questionados pelo lançamento, uma vez que os documentos juntados são incapazes de demonstrar que o contribuinte ofereceu à tributação tais valores, ou seja, que compuseram a base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual dos respectivos exercícios.

Mantém-se, pois, a omissão de rendimentos decorrentes de créditos bancários cujas origens não foram devidamente comprovadas.

Livro Caixa - Despesas Dedutíveis

Para a apropriação de despesas no livro caixa deve ser observado o disposto no art. 6º, I a III e §§ da Lei nº 8.134, de 14 de abril de 1990, por pertinente, a seguir transcrito:

“Art. 6º - O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado,..., a que se refere o artigo 236 da Constituição,..., 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) quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995)(...)

§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 decorrer a prescrição ou decadência.” (Grifou-se)

Pela leitura do dispositivo acima transcrito, identificam-se três grupos diferenciados de despesas dedutíveis: (a) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; (b) os emolumentos pagos a terceiros; e (c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Importante destacar que as despesas constantes deste último grupo, “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, requerem uma análise individualizada de cada despesa e da atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Como exemplos corriqueiros temos: aluguel, água, luz, telefone, condomínio – vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional – e despesas com material de consumo.

Além disso, de acordo com o § 1º do artigo anteriormente transcrito, não poderão ser consideradas deduções do livro caixa: (a) as quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento (leasing);

(b) as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo, quando correm por conta dele; e (c) as despesas relacionadas à prestação de serviços de transporte e aos rendimentos auferidos pelos garimpeiros.

Por fim, cumpre lembrar que toda e qualquer dedução pleiteada no livro caixa deve ser comprovada mediante a apresentação de documento hábil e idôneo, conforme estabelecido no § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134/1990, anteriormente transcrito. O aferimento da habilidade e idoneidade do documento para a comprovação da aquisição de serviços e mercadorias é feita em razão da sua adequação diante das leis tributárias aplicáveis a cada uma das espécies de documentos previstos na lei fiscal. As aquisições de mercadorias e serviços devem ser comprovadas por meio das respectivas notas fiscais, com a devida identificação do adquirente da mercadoria ou tomador do serviço.

A autoridade fiscal assim justificou as glosas de despesas de livro caixa (relatório fiscal – fls. 1255 a 1257):

0002 – Dedução indevida de despesas de Livro Caixa 5. Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte apresentou os Livros Caixa do período fiscalizado e os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados.

Após a análise desses documentos, verificou-se que os valores deduzidos referentes a vencimentos dos escreventes substitutos, Daniel Ângelo Silveira, Danilo Augusto Silveira e Irene Silveira (filhos e ex-esposa do fiscalizado) eram muito expressivos e desproporcionais aos encontrados no mercado para a função de escrevente. Em razão dessas inconsistências, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0003, recebido em 18/06/2012, o contribuinte foi cientificado dos fatos apurados e intimado a apresentar documentos para comprovar o registro dos escreventes como empregados.

Em resposta apresentada em 22/06/2012, o contribuinte apresentou o Livro de Registro de Empregados do escritório de protestos e manifestou sobre os fatos constatados na intimação. Esclareceu que os escreventes de investidura estatutária ou em regime especial, admitidos sob a égide da legislação anterior, que não optaram pela transformação do seu regime jurídico permaneceram na mesma condição e, assim, continuaram regidos pelas normas aplicáveis aos funcionários públicos (Lei 8.935/94, art. 48, § 2º), sendo vinculados ao regime próprio de previdência do Estado de Minas Gerais, conforme previsão do art. 3º, V, da Lei Complementar 64/2002.

O contribuinte não se manifestou sobre a desproporcionalidade havida entre os valores pagos aos escreventes substitutos e os encontrados no mercado para a mesma função. Mesmo considerando que eles exercem a função de tabeliães substitutos, conforme comprovado por pesquisa realizada no Portal do Ministério da Justiça, os valores deduzidos com seus vencimentos são excessivos.

Para o período analisado, encontram-se registrados no Livro Caixa valores de pagamentos mensais a essas pessoas que variam de 5.000,00 a 10.000,00, e nº ano de 2007 são tão expressivos que as somas pagas a cada escrevente superam individualmente os rendimentos líquidos do titular do cartório. Conforme dados indicados no item 3 acima, o titular teve nesse ano um rendimento líquido de R\$ 77.147,03, enquanto os escreventes substitutos receberam um total de R\$248.000,00 (Demonstrativo de Apuração de Despesas De Livro Caixa, Anexo 5).

Por outro lado, a título de comparação, a convenção coletiva de trabalho pactuada pelo Sindicato dos Escreventes e Auxiliares Notariais e Registrais do Estado de São Paulo, para vigorar em 2012, traz um piso salarial para escreventes de tabelionatos de porte semelhante ao do escritório do fiscalizado (com 11 a 15 funcionários) no valor de R\$ 860,21.

Além da desproporcionalidade da remuneração paga, observa-se que a regra geral de contratação atualmente em vigor foi modificada. A Lei 8.935/94, dispondo sobre os serviços notariais e de registro, disciplinou em seu art. 20 que, para o desempenho de suas funções, os notários e os oficiais de registro poderão contratar escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados, com remuneração livremente ajustada e sob o regime da legislação do trabalho.

A despeito de ter possibilitado a manutenção do vínculo com servidores admitidos em regime estatutário ou especial estabelecido na vigência da legislação anterior, a Lei 8.935/94 vedou novas admissões por qualquer desses regimes a partir de sua vigência (art. 48, § 2º).

Contrariando o princípio do concurso público, instituído pela Constituição de 88 para moralizar e democratizar o acesso aos quadros de servidores do Estado, até o advento da Lei 8.935/94, os titulares de cartório podiam admitir livremente seus auxiliares sem submissão a qualquer critério ou requisito.

Essa falta de regras permitia que os titulares de ofícios normalmente designassem os seus familiares para os melhores cargos das serventias. Assim procedeu o fiscalizado, e vem se beneficiando a cada ano com a dedução de excessivos valores no Livro Caixa do ofício, a título de vencimentos de escreventes substitutos, despesas absolutamente desnecessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

O fiscalizado poderia alegar que precisa de servidores muito qualificados e de grande confiança para que possa manter a atividade, o que justificaria a expressividade da remuneração paga. No entanto, para Daniel Ângelo Silveira somente há dedução de despesas até junho de 2007, indicando que ele saiu da atividade. A falta de dedução de valores semelhantes posteriormente indica que ele não substituído por outro escrevente com os mesmos vencimentos, o que põe por terra a necessidade de serviços nos valores que recebia.

A par disso, no Livro de Registro de Empregados, em 01/08/2007, mesma época do afastamento do filho do fiscalizado, consta o registro de uma auxiliar de cartório, com remuneração inicial de R\$ 500,00.

Por outro lado, é de se ressaltar que em 18/06/2003 consta no mesmo livro a contratação de uma tabeliã substituta. Apesar dessa função, pelo nome, parecer mais complexa do que a de escrevente substituto, sua remuneração em maio de 2007 era de R\$ 1.297,00, alterada em maio de 2008 para R\$ 1.400,76 e em maio de 2009 para R\$ 1.502,00.

Tudo isto demonstra que o excesso de despesas lançadas no Livro Caixa, referente aos vencimentos dos familiares do contribuinte, não é necessário à percepção da sua receita e à manutenção da fonte de rendimentos.

6. A legislação tributária concede um benefício fiscal aos prestadores de serviços, dentre eles os titulares de serviços notariais e de registro, permitindo-lhes deduzir da base de cálculo do imposto determinadas despesas relacionadas à sua atividade, conforme se verifica na Lei 8.134/90, art. 6º, a seguir transcrito:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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.

(...)

O texto legal é claro ao permitir a dedução de despesas com empregados e os respectivos encargos. Em relação a despesas de serviços prestados sem vínculo de emprego, há argumentos em defesa da possibilidade de sua dedução como despesa de custeio, no entanto não há dúvidas de que somente são aceitáveis se forem necessárias (isto é, indispensáveis) à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Neste sentido também estabelece a Lei nº 7.713/88, art. 11.

A matéria é pacífica na esfera administrativa, tendo se manifestado com muita clareza o Conselho de Contribuintes no seguinte acórdão:

Ac. 102-48.293 – 28 de março de 2007 - DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA – CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO – Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(Grifamos)Os serviços dos escreventes substitutos encontram-se em valores muitas vezes superiores aos encontrados no mercado para a mesma função e, assim, geraram despesas absolutamente desnecessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, tornando-as insuscetíveis de dedução no Livro Caixa.

Comprovado que a admissão dos escreventes substitutos no regime estatutário está em sintonia com a legislação pertinente e que eles exercem a função de tabeliães substitutos, é aceitável a dedução de valores pagos pelo cartório para empregado na mesma função.

O excesso de despesas, no entanto, é indedutível, e os valores correspondentes devem ser tributados pelo Imposto de Renda.

Não há reparos a serem feitos à motivação fiscal usada para justificar a glosa das despesas de livro caixa.

É de se ressaltar, adicionalmente, que, ao contrário do que sugere o impugnante, a autoridade fiscal não negou validade ao artigo 48 da Lei Estadual de Minas Gerais nº 8.935, de 1994, que previu a possibilidade de os cartórios ter entre seus escreventes substitutos pessoas não contratadas sob o regime trabalhista, tanto que admitiu a dedução dos gastos com eles, dentro de parâmetros de mercado.

Ou seja, a controvérsia situa-se no âmbito dos valores que o contribuinte declarou como pagos para os seus filhos e ex-esposa, na qualidade de prestadores de serviço para o cartório. E, ao contrário do que afirma o impugnante, o questionamento fiscal não é fruto de subjetividade. Foram demonstrados claramente os parâmetros que utilizou, apoiados em análise objetiva que tomou por base pisos salariais estabelecidos em convenção coletiva da mesma categoria de trabalhadores na mesma região, corroborados pelos valores pagos pelo cartório a outros funcionários equivalentes contratados sob o regime trabalhista e que não mantinham qualquer relação de parentesco com o impugnante.

Foi alegado, ainda, que havendo vínculo empregatício, no caso, de natureza estatutária, não caberia questionamento quanto aos valores pagos, o que se aplicaria somente às despesas de custeio. Não têm razão.

É evidente que não há qualquer restrição legal de que os serviços fossem prestados por familiares, desde que isso ocorra dentro das condições normais de livre concorrência, com formação de preços de acordo com as regras naturais de mercado.

Por livre concorrência e regras de mercado devem ser entendidas aquelas condições e ambiente de realização de negócios ou de contratação de mão de obra em que se obtém os menores preços. Em condições normais, ninguém abre mão, graciosamente, dos seus lucros.

Aliás, os demais funcionários, como bem frisado pela autoridade lançadora, recebiam pela prestação de semelhantes serviços valores expressivamente menores, o que leva à conclusão que os valores pagos a seus filhos e ex-esposa não decorrem da natureza do serviço, mas do vínculo de parentesco, o que evidentemente não encontra respaldo na legislação, não sendo oponível à Fazenda Pública, pois a transferência de recursos entre pessoas, fundadas em laços familiares, à margem dos valores praticados no mercado de trabalho, provocam deformações da lógica negocial e econômica de livre concorrência, que levaram à prática de preços descolados dos fundamentos do mercado, com reflexos no recolhimento de tributos devidos pelo contribuinte.

Correta, pois, a glosa das despesas pagas aos filhos e ex-esposa do impugnante, no que excedeu aos preços de mercado praticados.

Quanto à alegação de que a glosa em epígrafe geraria cobrança em duplicidade, o alegado bis in idem, uma vez que os filhos e a ex-esposa declararam tais rendimentos, cumpre esclarecer que o não reconhecimento do direito à dedução, que é regido pela norma que estabeleceu o benefício, não afeta, de per si, o fato gerador da obrigação tributária relativa aos percebedores dos rendimentos, ou seja, seus filhos e ex-esposa. O que houve foi a perda do direito ao benefício fiscal da dedução de livro caixa, por não se enquadrar na hipótese legal de fruição, por parte do impugnante, uma vez que a norma não se aplica a valores pagos por mera liberalidade, sem, contudo, obstar a ocorrência do acréscimo patrimonial dos beneficiários, que é fato gerador do imposto de renda da pessoa física.

Não há, pois, o alegado bis in idem.

Da Multa Isolada

O impugnante alegou que recolheu de forma contínua e regular o carnê leão, devendo-se reconhecer, em nome da segurança jurídica, que “os recebimentos se deram de forma absolutamente correta e adequada”.

Não há como lhe reconhecer razão.

A multa isolada exigida pelo lançamento é decorrência lógica da alteração efetuada pelo lançamento nas deduções de livro caixa. Em sentido diverso do que argumenta o impugnante, a sua exigência está ocorrendo porque não houve a correta apuração da base de cálculo do carnê-leão, com a consequente insuficiência de recolhimento.

Havendo lei em plena vigência, como é o caso daquela que disciplina a aplicação da multa isolada, esta instância julgadora deve assegurar, dentro do campo de sua atuação, o seu fiel cumprimento. Às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil compete verificar tão somente se os pressupostos fáticos se adequam à hipótese de incidência da multa isolada constante da norma, o que, no caso, se verifica plenamente.

Correta, assim, a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de carnê-leão apurado no lançamento.

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske