



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.722455/2013-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-011.161 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrente BENNUR GALVÃO DO AMARAL JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA.

O titular de serviços notariais e de registro pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas escrituradas no livro caixa e comprovadas com remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, emolumentos pagos a terceiros e despesas necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO.

Comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, a multa de ofício é duplicada.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF nº 147.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) restabelecer a dedução relativa a despesas com advogados no valor de R\$ 5.690,60; e b) excluir a qualificadora da multa relativa à glosa dos pagamentos a “Beneficiários Diversos”, reduzindo-a ao percentual básico de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira,

Marcelo de Sousa Sáteles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração de imposto de renda pessoa física - IRPF, fls. 4.684/4.728, anos-calendário 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, que apurou imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, em virtude de dedução indevida de despesas de livro caixa e multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Consta do Relatório Fiscal, fls. 4.729/4.814, conforme resumo elaborado no acórdão recorrido, que:

Esclarece a autoridade lançadora que o notificado ofereceu a tributação rendimentos recebidos de pessoa física nas suas Declarações de Ajuste de IR referente aos anos calendários de 2007 à 2011, deduzindo despesas de Livro Caixa.

Intimado a comprovar as despesas dedutíveis mediante documentação hábil e idônea, bem como a apresentar o Livro Caixa devidamente escriturado, apresentou documentação com diversas irregularidades apuradas, notadamente com as seguintes características:

- Despesas comprovadas com documentos inidôneos;
- Lançamentos em duplicidade;
- Despesas não autorizadas para fins de dedução;
- Dedução de despesa fictícia a título de salário;
- Despesas não comprovadas (sem documentação comprobatória);

Grande parte das despesas apresentadas como dedução dos rendimentos tributáveis percebidos de pessoas físicas foi realizada na qualidade de tabelião, com fortes indícios de fraude, o que acarretou a qualificação da multa de ofício (150%) nos termos do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 16/06/2007, e nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Procedeu-se a glosa dos beneficiários abaixo relacionados, com aplicação de multa de ofício agravada, pelas razões a seguir expostas resumidamente:

Beneficiário: Robson Correa

Total da Glosa: 852.968,00

Motivo da Glosa: Documentos inidôneos e falta de comprovação do efetivo pagamento – Fls. 4.782/4.787;

Beneficiário: Papel e Cia – Milton Carlos Dias Ferraz Papelaria ME e Estilo ME

Total da Glosa: 66.542,50

Motivo da Glosa: Documentos inidôneos, despesas não necessárias à manutenção da fonte produtora, empresa consta no Sintegra como inapta desde 25/04/2005. No âmbito federal a citada empresa consta como inapta desde 13/05/2001, data da publicação do Ato Declaratório Executivo DRF PCA n.º 24 de 2011. Falta de comprovação do efetivo pagamento. Fls. 4.787/4.789;

Beneficiário: Newart Papelaria e Artes Gráficas

Total da Glosa: 41.693,86

Motivo da Glosa: Documentos inidôneos, a beneficiária dos supostos pagamentos Newart Papelaria e Artes Gráficas – Cleiton Henrique Cassiano ME consta no Sintegra como inapta desde 08/09/2005. No âmbito federal a citada empresa consta como inapta

desde 13/05/2001, data da publicação do Ato Declaratório Executivo DRF PCA n.º 25 de 2011. Fls. 4.790/4.791;

Beneficiário: Salário Bennur

Total da Glosa: 35.303,59

Motivo da Glosa: Lançamentos Indevidos (conta de chegada). Despesa lançada é no valor suficiente para que esta zere os rendimentos auferidos. Dedução indevida de salário pago a si mesmo. Fls. 4.792/4.793;

Beneficiário: Litoral Artes – ME

Total da Glosa: 19.547,80

Motivo da Glosa: Documentos inidôneos, empresa beneficiária dos pagamentos – Anderson P.C. ME – CNPJ 09.385.969/000100 não localizada no endereço declarado e encontra-se inapta no Fisco Estadual de São Paulo. Aviso de Recebimento referente ao Temo de Intimação Fiscal retornou ao remetente como desconhecido. Empresa inexistente de fato. Fls. 4.793/4.794.

Beneficiário: Mercearia Nardella

Total da Glosa: 15.120,00

Motivo da Glosa: Documento inidôneo. Falta de comprovação do efetivo pagamento. Despesa em desacordo com o gasto médio mensal. Compra de pó de café. Fls. 4.794/4.796;

Beneficiário: Registro Civil

Total da Glosa: 7.239,01

Motivo da Glosa: Lançamento indevido e inidôneo. O valor aparece somente nos meses de julho e agosto de 2010, mesmo período dos lançamentos indevidos a título de salário pago a si mesmo. Fls. 4.796;

Beneficiário: Lobo e Orlandi Advogados – Dr. Osni Bechelli (Advogado)

Total da Glosa: 5.690,60

Motivo da Glosa: Despesa não dedutível. Fls. 4.797/4.798;

Beneficiário: Rosana A. H. Navarro Ltda e Joel Emanuel Y. Navarro Ltda

Total da Glosa: 3.867,47

Motivo da Glosa: Despesa não dedutível, documento inidôneo, falta de comprovação do efetivo pagamento. Fls. 4.799/4.801;

Beneficiário: Diversos

Total da Glosa: 28.930,25

Motivo da Glosa: Fls. 4.802/4.809;

Por não ter sido efetuado o recolhimento mensal do carnê-leão nos termos dos arts. 106 a 110 e art. 112 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, bem como no art. 21 da IN SRF n.º 15/2001, arts. 2º a 4º e 6º e 7º da IN SRF n.º 118/2000, foi efetuado a cobrança da multa prevista no art. 957, II, e parágrafo único, inciso II do RIR99, que tem como matriz legal o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (multa isolada).

Aduz a autoridade lançadora que a aplicação da multa qualificada é devida, pois o contribuinte deduziu de seus rendimentos tributáveis expressivo volume de despesas de forma indevida mediante utilização de documentos inidôneos (notas frias), de forma reiterada durante todo o período fiscalizado (5 anos), com evidente intuito de fraude. O autuado sabia o real efeito de sua conduta e assumiu inteiramente o risco da sonegação fiscal pretendida, casuando propositalmente flagrante prejuízo aos cofres públicos.

Tendo em vista os fatos apurados os quais, *em tese*, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/1990, foi elaborada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, conforme determinado pelo Decreto n.º 2.730, de 10/08/98, e pela Portaria SRF n.º 326, de 15/03/05, a qual será encaminhada ao Ministério Público Federal, observando-se o artigo 83 da Lei n.º 9.430/96.

Em impugnação apresentada às fls. 4.855/4.876, o contribuinte questiona o lançamento, afirma que não restou comprovada a fraude não se sustentando a penalidade qualificada, assim, o lançamento é nulo; que a multa qualificada foi aplicada a todos os lançamentos, independentemente de se ter alegado fraude; que não há proibição de pagamento de despesas em dinheiro; quanto aos pagamentos realizados a Robson Correa, Papel e Cia e Newart Papelaria, não se pode negar a necessidade do serviço, e a inaptidão do contratado não afasta a dedutibilidade da despesa; que foi determinado um pagamento de salário devido à vacância das investidas; quanto à Litoral Artes, não pode ser penalizado pelo desaparecimento da empresa; quanto às despesas com pó de café, há erro de preenchimento das informações contidas nas notas fiscais; a despesa jurídica é dedutível, sendo incabível a aplicação da multa qualificada; que os pagamentos a Rosana Navarro Ltda e Joel Navarro Ltda, os pagamentos foram feitos em espécie e a fiscalização não comprovou porque desabonou os documentos apresentados; quanto aos pagamentos efetuados a beneficiários diversos, não se configurou a fraude para que fosse aplicada a multa de ofício qualificada; que não podem subsistir simultaneamente a multa de ofício e a multa isolada por falta de antecipação do carnê-leão.

A DRJ/SP1 julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão 16-57.026 de fls. 4.907/4.929, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

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.

A juízo da autoridade lançadora, pode-se condicionar a manutenção da glosa à comprovação pelo contribuinte dos correspondentes pagamentos aos beneficiários.

MULTA QUALIFICADA.

É devida a multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsão contida no §1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

MULTA ISOLADA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

A proibição ao bis in idem somente pode ser cogitada se uma conduta é passível de enquadramento em dois dispositivos legais distintos, não ocorrendo quando há mera coincidência da base utilizada para o cálculo das multas de ofício e isolada.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Cientificado do Acórdão em 28/4/2014 (Aviso de Recebimento - AR, fl. 4.939), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 23/5/2014, fls. 4.941/4.963, que contém, em síntese:

Questiona a glosa das deduções, afirma ser antijurídica o agravamento da multa de ofício sem a prova do elemento doloso da fraude, além de sua aplicação a todas as despesas glosadas e que é insubsistente a incidência sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício e da multa de mora.

Afirma que as despesas são necessárias e foram devidamente comprovadas. Que apenas quando a despesa é indedutível, cogita-se da conduta fraudulenta. A prova é essencial para justificar penalidades elevadas, sem falar na representação fiscal para fins penais.

Alega ausência de provas cabais para aplicação da multa qualificada de 150%.

Aduz que no Relatório Fiscal há expressões como “fortes indícios de fraude” e “indícios de inidoneidade”. Em nenhum momento foram apresentadas provas efetivas da alegada fraude.

Afirma que as despesas incorridas com coroa de flores, mensagens natalinas, moto-taxi, conserto de móveis e cadeiras, materiais de escritório, vigilância, dentre outras, são dedutíveis, pois guardam relação com a necessidade de manutenção do cartório.

Mesmo que se considere as despesas indedutíveis, não é razoável qualificar a multa sem comprovação da fraude. Que para manter a qualificadora da multa, a fiscalização apregou-se na suposta reiteração de conduta.

Questiona se a despesa com coroa de flores, com documentação idônea, é despesa indedutível, fato incontroverso, o porquê da qualificadora da multa. Entende que tal fato não configura fraude.

Acrescenta que os fatos relatados, como a inexistência fática dos emitentes dos recibos, anos depois de incorridas as despesas, não comprova a atuação fraudulenta do recorrente.

Argumenta que o fato do recorrente ter lançado no seu livro caixa despesas que o fisco julga indedutíveis, não configura dolo nem fraude. Cita a Súmula CARF nº 14.

Entende que os lançamentos de ofício são nulos, especialmente porque a multa qualificada foi aplicada indiscriminadamente a todas as despesas glosadas, sem que, na maioria delas, não se alegou fraude. Cita exemplos e decisões administrativas no sentido que a dedução de despesa indevida, quando não lastreada em documentos fraudulentos, não caracteriza fraude a justificar a qualificação da multa de ofício. Pede a redução da multa para o percentual de 75%.

Aduz ser indevida a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

Quanto às despesas glosadas, alega serem improcedentes, pois como Tabela de Notas, lhe era imposta a escrituração de Livro Caixa.

Informa que os pagamentos eram feitos em dinheiro, pois a maior parte das receitas do Tabelionato ingressa dessa forma. Além disso, grande parte das despesas tem pequeno valor.

Quanto aos pagamentos realizados a Robson Correa para “encadernações e reformas”, a glosa se fundou em discrepância com o valor de mercado considerado pela Fiscalização. Em adição, afirmou-se a inexistência do beneficiário, fazendo menção à suposta falsidade da sua declaração afirmando ter prestado os serviços à recorrente. Tais elementos não podem ser transferidos ao recorrente. Que apesar do prestador não ter sido encontrado no endereço na cidade de Piracicaba, sua prática persiste até os dias atuais.

Para os pagamentos feitos a Papel e Cia, os gastos se referem a compra de material de escritório, o que se alegou foi a inaptidão da beneficiária no Sintegra (ICMS) e a inaptidão no âmbito federal ocorreu apenas em 2011, ano em que não mais havia negócios.

Os pagamentos feitos a Newart Papelaria e Artes Gráficas são semelhantes ao item anterior.

O salário Bennur, lançado porque são indevidos os lançamentos de salários pagos a si mesmo, informa ser prática comum decorrente da vacância dos cartórios determinada pelo CNJ. O recorrente que outrora era o Tabelião, passou a ser somente um assalariado. Isso porque não poderia apropriar-se do saldo do Livro Caixa, determinou-se um salário equivalente ao superávit contido na apuração final do Livro Caixa.

Quanto à Litoral Artes, não pode ser penalizado pelo desaparecimento da empresa. Os negócios ocorreram dois anos antes da apuração fiscal. A própria DRJ assume que a inidoneidade da beneficiária não abrange o período referente às despesas. Manteve-se a glosa pela falta de comprovação do pagamento, que foi feito em espécie.

Em relação à despesa com pó de café, há erro de preenchimento do Livro Caixa, sendo que não foi questionada a idoneidade das notas fiscais. Não há justificativa para a multa qualificada.

Para o beneficiário Lobo e Orlandi Advogados, as despesas com serviços jurídicos decorreram de discussão judicial sobre o ISSQN. Entende ser despesa dedutível, pois é o advogado que provoca a necessária averiguação da legalidade dos atos praticados pela Administração Pública.

Quanto aos beneficiários Rosana A. H. Navarro Ltda e Joel Emanuel Y Navarro Ltda, a fiscalização considerou indedutível a despesa com livros de registro. Fala-se apenas em dúvidas quanto às informações prestadas.

Para os beneficiários diversos, não se cogitou a figura da fraude.

Requer sejam afastados os lançamentos de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

DESPESAS GLOSADAS.

Sobre a dedução de despesas de livro-caixa, a Lei 7.713/1988 determina:

Art. 11 Os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição da República, desde que mantenham escrituração das receitas e das despesas, poderão deduzir dos emolumentos recebidos, para efeito da incidência do imposto:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, inclusive encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro.

A Lei 8.134/90 dispõe que:

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

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

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

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

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

E ainda, a Lei nº 9.250/95 determina:

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.

No mesmo sentido, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, à época vigente, dispõe:

Art. 75. 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários; (grifo nosso)

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (grifo nosso)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, **bem como a despesas de arrendamento;** (grifo nosso)

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Assim, para que uma despesa possa ser considerada como de custeio e, portanto, dedutível, devem ser atendidos, cumulativamente:

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

Vê-se que a lei 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. Ou seja, para fins de dedução, apenas as despesas indispensáveis e inevitáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos, com 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.”

Quanto ao conceito de despesas de custeio, vale transcrever o entendimento da RFB sobre o tema, explanado nos seguintes trechos da SC Cosit nº 210/2018:

16. Observe-se que a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6 de 18 de maio de 2015, analisou o conceito de despesas de custeio, concluindo pela similaridade entre as despesas de custeio de pessoa física não assalariada e as despesas operacionais da pessoa jurídica, conforme se pode verificar abaixo:

16. Neste ponto, calha comentar que, ao analisar a dedutibilidade de despesas de custeio inerentes aos rendimentos do trabalho não-assalariado, a Cosit, em ao menos duas oportunidades, embasou-se na “semelhança do que ocorre com as empresas”, pois o art. 299 do RIR/1999 (art. 191 do RIR/1980) estabelece que “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.

[...]

16.3. Essa linha de interpretação conforma-se com o princípio que vem norteando a elaboração da legislação do imposto sobre a renda, de harmonização da tributação das pessoas físicas com a das pessoas jurídicas, consoante se verifica na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e na da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

16.4. Disso deflui que, para avaliar a possibilidade de dedução dos dispêndios vinculados aos rendimentos do trabalho não assalariado, em consonância com a orientação da Cosit, é lícito apoiar-se nos precedentes relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

16.4.1. Reforça essa ilação, no caso de serviços notariais e de registro, o pronunciamento da Administração no Parecer CST nº 2.391, de 15 de agosto de 1979 (que deu origem ao Ato Declaratório Normativo CST nº 13, de 1978, publicado no Diário Oficial da União - DOU de 25.08.1978), segundo o qual os serviços prestados pelos cartórios, de foro ou extrajudiciais, configuram-se como serviços prestados pelo poder público, por meio de órgãos administrados diretamente por ele, ou indiretamente por delegação de competência, e a retribuição desses serviços tem natureza de receita operacional. A propósito, o próprio art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, no seu caput, emprega o termo receita (“decorrente do exercício da respectiva atividade”), referindo-se aos rendimentos do trabalho não assalariado e aos dos titulares dos serviços notariais e de registro.

[...]

17. Consta no art. 299 do RIR/1999, o conceito de despesas operacionais da pessoa jurídica, como sendo aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que não computadas nos custos. Os §§ 1º e 2º dispõem que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas com o objetivo de realizar as operações exigidas pela atividade da empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:

Decreto nº 3.000, de 1999

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “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. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

19. Saliente-se que ambas as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.

20. Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o consultante não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, as despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Constata-se, por conseguinte, que o Fisco utiliza como base para a definição das despesas de custeio no caso dos serviços notariais e de registro os parâmetros e conceitos advindos da legislação do imposto de renda pessoa jurídica, conforme fundamentação supra reproduzida atesta. A análise das deduções submetidas à glosa deve ser realizada, então, levando-se em conta tais manifestações, bem como as demais normas de regência.

E ainda, 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. (grifo nosso)

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.

Acrescente-se que, interpretando os dispositivos legais, quanto às despesas dedutíveis, a RFB, no Manual de Perguntas e Respostas – IRPF, esclarece (Manual do exercício de 2010 cujo conteúdo é idêntico ao dos anos anteriores):

Pergunta 395 — O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro Caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?

Apenas o **valor relativo às despesas de consumo** é dedutível no livro Caixa.

Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital.

São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação.

Considera-se aplicação de capital o dispêndio com 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**. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital. (grifo nosso)

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, inciso III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, inciso III; Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978)

396 — Podem ser deduzidos os gastos com arrendamento mercantil e com depreciação de bens?

Não. O art. 34 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, veda a dedução dessas despesas.

398 — Qual é o tratamento tributário das despesas com benfeitorias, efetuadas pelo profissional autônomo em imóvel locado?

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa.

401 — São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)

Feitas estas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

Beneficiário: Robson Correa – R\$ 852.968,00

Motivo da Glosa: Documentos inidôneos e falta de comprovação do efetivo pagamento – Fls. 4.782/4.787;

Informa a fiscalização que esse tipo de despesa (encadernações e reformas) não é muito impactante no curso mensal de um tabelionato e **os valores declarados são extremamente elevados**. Que não há nos endereços indicados prestador de serviços de encadernação (visitas *in loco*). Os documentos apresentados não guardam similaridade, mesmo emitidos com diferença de dias. O prestador não apresentou Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física. Que **Robson Correa jamais possuiu CNPJ** em seu nome. **Não foi apresentada comprovação do efetivo pagamento**.

Alega o recorrente que a glosa se fundou em discrepância com o valor de mercado e inexistência do beneficiário. Afirma que apesar do prestador não ter sido encontrado no endereço na cidade de Piracicaba, sua prática persiste até os dias atuais.

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Entretanto, após procedimento de circularização restou comprovado que não existe no endereço informado o prestador de serviços de encadernação e reforma de livros.

Conspira ainda em desfavor do autuado que os próprios documentos apresentados durante ação fiscal apresentam discrepâncias significativas, seja em relação aos valores usualmente praticados no mercado posto não ser serviço de natureza estritamente especializado, seja pelo *layout* dos recibos e notas fiscais emitidas com poucos dias de diferença, não restando dúvidas quanto à inidoneidade dos mesmos.

Não restou comprovado o efetivo pagamento destas despesas junto ao beneficiário supramencionado, mesmo após o autuado ter recebido intimação específica com este mister.

Da análise do conjunto probatório, não há como acatar os argumentos do recorrente, restando, inclusive, comprovada a fraude, especialmente por não possuir o prestador empresa em seu nome, o que macula as notas fiscais apresentadas. Sem reparos à decisão de piso.

Quando à legislação não vedar pagamentos em espécie, não é crível que valores da ordem de milhares de reais sejam pagos em dinheiro. Não foi apresentado qualquer documento que comprovasse o efetivo pagamento de pelo menos parte de tais valores.

Beneficiário: Papel e Cia – Milton Carlos Dias Ferraz Papeleria ME e Estilo ME – R\$ 66.542,50

Motivo da Glosa: Documentos inidôneos, despesas não necessárias à manutenção da fonte produtora, empresa consta no Sintegra como inapta desde 25/04/2005. No âmbito federal a citada empresa consta como inapta desde 13/05/2001, data da publicação do Ato Declaratório Executivo DRF PCA n.º 24 de 2011. Falta de comprovação do efetivo pagamento. Fls. 4.787/4.789;

Informa a fiscalização que a empresa consta como inativa no Sintegra desde 2005, devido à inidoneidade e inexistência de fato do estabelecimento. Solicitou-se ao fiscalizado que informasse quais foram os produtos adquiridos, mas ele permaneceu silente. Que houve nota emitida com outro nome fantasia.

Alega o recorrente que os gastos se referem a compra de material de escritório, que se alegou foi a inaptidão da beneficiária no Sintegra (ICMS) e a inaptidão no âmbito federal ocorreu apenas em 2011, ano em que não mais havia negócios

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Despesas com material de escritório são passíveis de dedução no Livro Caixa considerando-se a natureza da atividade praticada pelo autuado (cartório de notas).

Inicialmente, cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo.

Na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

O julgador administrativo não está adstrito a uma prova pré-estabelecida ou hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Na relação processual tributária compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da infração e, se a comprovação é possível e esse não a faz porque não pode ou porque não quer é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Quanto aos argumentos que a inaptidão da pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos ocorreu em âmbito federal somente em 2011, e que a última compra de materiais deu-se mais de um 1 (um) ano antes, não podendo a inaptidão junto ao Fisco Estadual (Sintegra) ocorrida em 25/04/2005 ser utilizada para justificar a glosa, o mesmo não merece guarida.

Infere-se do Relatório Fiscal, fls. 4.788/4.789, itens 81 à 86, que o autuado apresentou duas notas fiscais (315 e 1027) desta pessoa jurídica, com menos de 15 dias de intervalo de emissão e nomes fantasias distintos, o que suscitou dúvidas da autoridade lançadora cotejando-se ainda com as informações colhidas constantes do Sintegra e do cadastro desta Secretaria.

Intimado a comprovar o efetivo pagamento destas despesas, também não logrou êxito neste mister.

Da análise do conjunto probatório, não há como acatar os argumentos do recorrente, restando, inclusive, comprovada a fraude, especialmente por a empresa constar como inativa no Sintegra desde 2005, devido à inidoneidade e **inexistência de fato do estabelecimento**, o que macula as notas fiscais apresentadas. Sem reparos à decisão de piso.

Beneficiário: Newart Papelaria e Artes Gráficas – R\$ 41.693,86

Motivo da Glosa: Documentos Inidôneos, a beneficiária dos supostos pagamentos Newart Papelaria e Artes Gráficas – Cleiton Henrique Cassiano ME consta no Sintegra como inapta desde 08/09/2005. No âmbito federal a citada empresa consta como inapta desde 13/05/2001, data da publicação do Ato Declaratório Executivo DRF PCA n.º 25 de 2011. Fls. 4.790/4.791;

Informa a fiscalização que a empresa consta como inativa no Sintegra desde 2005. O fiscalizado não informou se tinha conhecimento da situação cadastral da empresa e não comprovou o efetivo pagamento.

Alega o recorrente que se alegou foi a inaptidão da beneficiária no Sintegra (ICMS) e a inaptidão no âmbito federal ocorreu apenas em 2011, ano em que não mais havia negócios.

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Diante das circunstâncias de fato discriminadas no Relatório Fiscal, fls. 4.790/4.791, notadamente a inaptidão desta pessoa jurídica junto ao Fisco Estadual (Sintegra), Federal, e a não comprovação do efetivo pagamento das despesas deduzidas, mantém-se a glosa integral das despesas realizadas junto a este beneficiário.

Da análise do conjunto probatório, não há como acatar os argumentos do recorrente, restando, inclusive, comprovada a fraude, especialmente por a empresa constar como inativa no Sintegra desde 2005, o que macula as notas fiscais apresentadas. Sem reparos à decisão de piso.

Beneficiário: Salário Bennur – R\$ 35.303,59

Motivo da Glosa: Lançamentos Indevidos (conta de chegada). Despesa lançada é no valor suficiente para que esta zere os rendimentos auferidos. Dedução indevida de salário pago a si mesmo. Fls. 4.792/4.793;

O recorrente alega que outrora era o Tabelião, passou a ser somente um assalariado. Isso porque não poderia apropriar-se do saldo do Livro Caixa, determinou-se um salário equivalente ao superávit contido na apuração final do Livro Caixa.

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Deve ser rechaçado de plano o argumento que com a alteração do método de inserção nos cargos de cartórios extrajudiciais que passou a ser mediante concursos de provas e títulos, ocasionando, por consequência, a vacância das investidas, e sendo o contribuinte que outrora era o próprio “tabelião” passou a ser somente um “assalariado”.

Primeiramente, caso este fosse um “caminho” adotado para que o autuado passasse a ser mensalmente remunerado, é razoável e lógico que a conduta tivesse sido praticada todos os meses, de forma consecutiva, e não isoladamente em julho, agosto e setembro do ano base de 2010.

A prática adotada além de não possuir previsão legal, não condiz com a retórica exposta na impugnação.

Conspira em desfavor do interessado as circunstâncias fáticas descritas no Relatório Fiscal, fls. 4.792/4.793, onde nos meses de julho e agosto de 2010 as despesas terem sido exatamente iguais as receitas, acarretando inexistência de rendimentos tributáveis, restando evidenciado a utilização de “conta de chegada”, por meio da qual a despesa é lançada exatamente no valor para zerar os rendimentos.

Mantém-se a glosa em face da ausência de previsão legal de deduções desta natureza no Livro Caixa.

Da análise do conjunto probatório, não há como acatar os argumentos do recorrente, pois somente é dedutível no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Sem reparos à decisão de piso.

Beneficiário: Litoral Artes – ME – R\$ 19.547,80

Motivo da Glosa: Documentos inidôneos, empresa beneficiária dos pagamentos – Anderson P.C. ME – CNPJ 09.385.969/000100 não localizada no endereço declarado e encontra-se inapta no Fisco Estadual de São Paulo. Aviso de Recebimento referente ao Temo de Intimação Fiscal retornou ao remetente como desconhecido. Empresa inexistente de fato. Fls. 4.793/4.794.

O recorrente alega que não pode ser penalizado pelo desaparecimento da empresa. Os negócios ocorreram dois anos antes da apuração fiscal. A própria DRJ assume que a inidoneidade da beneficiária não abrange o período referente às despesas. Manteve-se a glosa pela falta de comprovação do pagamento, que foi feito em espécie.

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Em que pese não constar expressamente no Relatório Fiscal a data de inapetência desta pessoa jurídica junto ao Fisco Estadual, em consulta ao site do Sintegra www.sintegra.gov.br é possível averiguar que esta é 28/02/2011.

Apesar das despesas referentes a esta pessoa jurídica terem ocorrido nos anos bases de 2009 e 2010, mesmo após regularmente intimado, o autuado não comprovou o efetivo pagamento das despesas junto a este beneficiário.

Equivocado o entendimento de que seria necessária a prova pela fiscalização da inexistência da empresa beneficiária na época das operações com o contribuinte para realização do lançamento.

A legislação tributária não dá aos comprovantes, ainda que revestidos de todas estas formalidades, valor probante absoluto.

A autoridade fiscal em caso de dúvidas pode e deve perquirir se os pagamentos foram realizados aos beneficiários.

O artigo 73 do RIR 1999, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº. 5.844, de 1943, estabelece expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar suas despesas, sendo que se desloca para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova do Fisco para o contribuinte transfere para o interessado a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Portanto, a critério da autoridade fiscal, além da exigência da apresentação de notas fiscais/recibos, este pode condicionar a manutenção da dedução à comprovação efetiva dos gastos efetuados (transferência de recursos financeiros).

Não restou comprovado o efetivo pagamento das despesas junto a este beneficiário, mesmo após o autuado ter recebido intimação específica neste sentido.

Mantém-se a glosa na forma como realizada.

Da análise do conjunto probatório, não é razoável admitir 3 pagamentos isolados (ao longo de cinco anos de fiscalização), dois deles no mesmo mês, da ordem de seis mil reais cada (dois deles no mesmo dia, em anos diferentes), para aquisição de toner, papel A4, envelopes e cartão de visita, efetuados em espécie. Sem reparos à decisão de piso.

Beneficiário: Merceria Nardella – R\$ 15.120,00

Motivo da Glosa: Documento inidôneo. Falta de comprovação do efetivo pagamento. Despesa em desacordo com o gasto médio mensal. Compra de pó de café. Fls. 4.794/4.796;

O recorrente alega que há erro de preenchimento do Livro Caixa, sendo que não foi questionada a idoneidade das notas fiscais. Não há justificativa para a multa qualificada.

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

O alegado erro de preenchimento cometido pelo interessado referente a despesa de “pó de café” no valor de R\$ 15.120,00 consignado na nota fiscal n.º 12909 de 17/05/2010 não pode ser acolhido.

A lei não proíbe o ser humano de errar. Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível de forma menos injusta para o Fisco quanto para o contribuinte.

A legislação do imposto de renda não inibe a correção de erros ou as retificações necessárias, mormente aquelas relacionadas com a definição do conteúdo material e quantitativo do fato gerador do IRPF e a determinação de sua base de cálculo.

O preenchimento da Declaração de Ajuste Anual é de única e exclusiva responsabilidade do próprio declarante, que deve se certificar de que as informações foram transmitidas na sua boa forma.

Cabe ao contribuinte sempre confirmar os dados transmitidos e, caso verifique irregularidades, sempre retificar a Declaração de Ajuste antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Absolutamente nada faz crer, nem de longe, que o interessado teria cometido o erro suscitado.

Através do Relatório Fiscal restou demonstrado de forma cristalina a realização de dispêndio muito acima da média mensal do autuado para despesas desta natureza, assim como dos preços praticados no mercado, sendo irrazoável e descabido o valor consignado no Livro Caixa.

Também não restou comprovado pelo interessado o efetivo pagamento desta despesa junto ao beneficiário que permitisse elidir a imputação da infração.

Somente o erro de fato, cabalmente demonstrado, enseja à revisão de ofício pela autoridade julgadora, única hipótese de retificação da DIRPF permitida após o lançamento fiscal.

Sem reparos à decisão de piso.

Beneficiário: Registro Civil R\$ 7.239,01

Motivo da Glosa: Lançamento indevido e inidôneo. O valor aparece somente nos meses de julho e agosto de 2010, mesmo período dos lançamentos indevidos a título de salário pago a si mesmo. Fls. 4.796;

Lançamento não contestado pelo contribuinte, tendo ocorrido a preclusão.

Beneficiário: Lobo e Orlandi Advogados – Dr. Osni Bechelli (Advogado) – R\$ 5.690,60

Motivo da Glosa: Despesa não dedutível. Fls. 4.797/4.798;

O recorrente alega que as despesas com serviços jurídicos decorreram de discussão judicial sobre o ISSQN. Entende ser despesa dedutível, pois é o advogado que provoca a necessária averiguação da legalidade dos atos praticados pela Administração Pública.

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Despesas com honorários advocatícios não são dedutíveis no Livro Caixa, posto que não encontram ressonância no permissivo legal do art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99.

Cuida-se de despesas com serviços advocatícios, em que a fiscalização considerou ser indedutível.

No cenário atual, ante a complexidade da profissão e a vasta legislação que permeia o trabalho das serventias extrajudiciais, é compreensível que os titulares de serviços notariais e de registro façam a opção pela contratação de assessoria jurídica para assuntos vinculados às atividades dos cartórios. Além disso, o advogado desempenha um papel fundamental na defesa da fonte produtora, já que tem a missão de protegê-la de condenações que podem prejudicar ou inviabilizar as atividades geradoras de receita.

Sendo assim, deve ser restabelecida a dedução relativa a despesas com advogados no valor de R\$ 5.690,60.

Beneficiário: Rosana A. H. Navarro Ltda e Joel Emanuel Y. Navarro Ltda – R\$ 3.867,47

Motivo da Glosa: Despesa não dedutível, documento inidôneo, falta de comprovação do efetivo pagamento. Fls. 4.799/4.801;

Informa a fiscalização que os valores foram pagos a título de compra de livros para reconhecimento de firma e autenticação. Afirma que as notas fiscais são inidôneas e que não houve comprovação do pagamento.

O recorrente alega que fala-se apenas em dúvidas quanto às informações prestadas.

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Não resta dúvidas que a aquisição de livros para reconhecimento de firma e autenticação são imprescindíveis para a atividade do autuado e portanto, dedutíveis no Livro Caixa.

Entretanto, o Relatório Fiscal às fls. 4.799/4.801 é cristalino ao identificar pomenorizadamente as causas que ensejaram a referida glosa, quais sejam: notas fiscais das pessoas jurídicas acima mencionadas com mesmo *layout* (tipo e tamanho da fonte), grafia de letra e mesmo padrão intelectual de preenchimento, o que suscitou na autoridade lançadora sérias dúvidas quanto a veracidade das informações prestadas pelos seus respectivos signatários.

Ademais, também verificou-se que **nenhuma destas empresas possui registro no Portal de Informações e Solicitação Fiscal de ISSQN autorização para impressão de documentos fiscais eletrônicos (www.informe.issqn.com.br)** (grifo nosso)

Também não restou comprovado pelo interessado o efetivo pagamento desta despesa junto aos beneficiários que permitisse elidir a imputação da infração.

É importante esclarecer que é possível que o autuado faça seus pagamentos em dinheiro, conforme mencionado na peça impugnatória, e não há nada de ilegal neste procedimento. Também a legislação não impõe que se faça pagamentos de uma forma em detrimento de outra.

O imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma se o fenômeno econômico não ficar provado (**transferência de recursos**).

O que causa estranheza é a argumentação contida na peça impugnatória de que quase a totalidade dos pagamentos tenham sido feitos nesta modalidade e não somente para estes beneficiários em questão, notadamente se observamos que grande parte dos comprovantes (notas fiscais e recibos) anexados a este processo denotam valores elevados para pagamento em espécie.

O que ocorre na prática é que ao necessitar de alguma comprovação de pagamento se tenha mais dificuldade em fazê-lo.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos de prova que possam elidir a imputação da infração. Se a comprovação é possível e este não a faz de modo satisfatório, de acordo com as exigências impostas pela legislação pertinente à matéria (art. 73 do RIR/99), é lícito concluir que tais operações não

ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente valores da base de cálculo tributável.

Mantém-se a glosa desta despesa na forma como realizada.

Da análise do conjunto probatório, não há como acatar os argumentos do recorrente, restando, inclusive, comprovada a fraude, especialmente por se constatar que nenhuma destas empresas possui registro no Portal de Informações e Solicitação Fiscal de ISSQN autorização para impressão de documentos fiscais eletrônicos. Sem reparos à decisão de piso.

Beneficiário: Diversos – R\$ 28.930,25

Aqui a fiscalização apresenta os motivos das glosas, entendendo, especialmente que as despesas não são necessárias à manutenção da fonte produtora.

A empresa alega apenas que não se cogitou a figura da fraude.

A DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Como já mencionado exaustivamente alhures, apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no Livro Caixa.

Há, portanto, distinção quando o gasto realizado se trata de despesa ou de aplicação de capital.

São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos e conservação.

Considera-se aplicação de capital o dispêndio com 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.

Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários são indedutíveis. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o respectivo ganho de capital.

Neste sentido, não há reparos a se fazer no lançamento que promoveu a glosa de despesas indedutíveis tais como aquisição de ar-condicionado, materiais elétricos para instalação deste equipamento, equipamentos auxiliares de ar-condicionado, *nobreak*, impressoras, *mouse*, aparelhos de telefone, filtros de linha e esquadrias.

As despesas com benfeitorias que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso de imóvel locado são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em Livro Caixa.

Conforme informação da autoridade lançadora, fls. 4.807, os gastos com tintas não foram abatidos do pagamento de aluguel e portanto, seu acatamento importaria em dedução no Livro Caixa das despesas de aluguel mais as benfeitorias realizadas, o que não é permitido

As despesas com benfeitorias neste caso não possuiriam a natureza de compensação pelo valor locativo, mas de mera liberalidade do locatário/autuado.

Quanto as despesas com consertos de armários e cadeiras, o interessado não apresentou com a defesa documentação hábil e idônea para comprovar os referidos gastos.

Despesas com serviços de mototaxi, vigilância patrimonial, seguro patrimonial e mensalidades com associação de classe são indedutíveis, posto que não são indispensáveis para o exercício da atividade profissional do contribuinte.

Nesse caso, segundo a fiscalização, o dolo restou caracterizado por não estarem as despesas previstas em hipótese legais de dedução.

Desta forma, para essas despesas, deve ser afastada a qualificadora da multa de ofício, pois não restou comprovado o dolo.

MULTA QUALIFICADA

A Lei 9.430/96, art. 44, assim dispõe:

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;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [...]

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, têm a seguinte redação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No presente caso, conforme explicitado no Relatório Fiscal, houve uma ação tendente a impedir o conhecimento, pela autoridade fiscal, do fato gerador do tributo. Os fatos narrados e documentos juntados demonstram a intensão dolosa do contribuinte de se esquivar do pagamento de tributos.

Logo, correta a aplicação da multa qualificada, exceto para os lançamentos indicados no tópico anterior.

MULTA ISOLADA

Quanto à multa isolada (carnê-leão), os rendimentos recebidos por pessoa física de outra pessoa física se sujeitam ao pagamento mensal do imposto mediante o carnê-leão, conforme previsto na Lei 7.713/88, art. 8º.

Desta forma, sendo devido o imposto, deveria ter sido feito o recolhimento mensal por meio do carnê-leão, e como não houve tal recolhimento, a fiscalização apurou a multa isolada por falta de pagamento antecipado.

Com a edição da Medida Provisória 351/07, convertida na Lei 11.488/07, que alterou a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, passou-se a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%):

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; [...]

Neste sentido, a Súmula CARF nº 147:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Sendo assim, correto o lançamento da multa isolada aplicada em razão da falta de pagamento do carnê-leão.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para: a) restabelecer a dedução relativa a despesas com advogados no valor de R\$ 5.690,60; e b) excluir a qualificadora da multa relativa à glosa dos pagamentos a “Beneficiários Diversos”, reduzindo-a ao percentual básico de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier