



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.000341/2010-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2101-002.793 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2024
Recorrente MURILO ANTUNES DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

IRPF. MULTA ISOLADA CARNE-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE. PERÍODO POSTERIOR A MP 351/2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 147.

Até a publicação da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pela lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontram respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da Lei 9.430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998. ASSUNTO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente)

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o interessado supra foi lavrado o Auto de Infração e respectivos demonstrativos de fls. 02 a 19 e 72 a 80, por meio do qual se exigiu o pagamento do IRPF suplementar do Exercício 2009, Ano-Calendário 2008, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 150.566,67, em decorrência da apuração de dedução indevida de despesas de Livro Caixa no ajuste anual e no carnê-leão, sendo exigido o Imposto de Renda devido no ajuste anual, juntamente com multa de ofício, e a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e as seguintes informações, em suma:

- De posse das informações e documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento à intimações e após análise à luz da legislação tributária, foi lavrado o Auto de Infração-IRPF tendo em vista a redução da Base de Cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física com despesas escrituradas em livro-caixa pleiteadas indevidamente, conforme demonstrativo, onde estão Listadas deduções que NÃO SÃO DESPESAS DE CUSTEIO NECESSÁRIAS À PERCEPÇÃO DA RECEITA E À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA, ALÉM DE APLICAÇÃO DE CAPITAL E DESPESAS COM LOCOMOÇÃO;

- O motivo dessas glosas é a falta de amparo legal para essas deduções lançadas no livro- caixa, ex vi do artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/1999, uma vez que o contribuinte em questão é TITULAR DE CARTÓRIO, e, portanto, recebe rendimentos do trabalho não-assalariado;

- O entendimento da Receita Federal do Brasil é bastante restritivo, ou seja, somente a remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício, os emolumentos e os dispêndios INDISPENSÁVEIS podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto, sendo vedados os pagamentos que constituem mera liberalidade, tais como doações, associações, segurança, plano de saúde, propaganda, despesas financeiras, gratificações, cesta básica, etc, não sendo permitidas, também, as deduções com dispêndios em APLICAÇÕES de capital e LOCOMOÇÃO, tais como combustível e aquisição de equipamentos de informática, copiadora, monitor, móveis, motocicleta, etc., como comprovam os acórdãos que transcreveu.

Instruíram o lançamento os documentos de fls. 20 a 71 e 81 a 444.

Cientificado do lançamento, em 13/09/2010, por assinatura de seu procurador no Auto de Infração (fls. 05) - procuração às fls. 442, o interessado apresentou a impugnação de fls. 449 a 478, em 08/10/2010, acompanhada dos documentos de fls. 479 a 730, onde, após discorrer sobre sua ocupação, titular de serventia extrajudicial não oficializada, sobre forma de tributação de seus rendimentos e sobre dados do lançamento, com o qual concordou em parte, apresentou seus argumentos contrários à exigência, conforme segue, em suma:

- As despesas deduzidas do livro caixa foram realizadas com fulcro na legislação vigente, qual seja, o artigo 75 do Decreto n.º 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda e cabe ao fisco a prova de que tais despesas não preenchem os requisitos necessários para a dedução, e não a simples presunção, segundo entendimento da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em acórdão que transcreveu.

- As serventias extrajudiciais são fiscalizadas pela Egrégia Corregedoria Geral da Justiça do Estado, cujos atos devem ser praticados em conformidade com as Normas de Serviços emanadas daquele órgão através do Provimento n.º 58/89, bem como em obediência às disposições da Lei n.º 8935/94 que regulamentou o art. 236 da Constituição Federal de 1988.

- Cabe ao Tabelião/Oficial manter perfeito funcionamento de toda a sua estrutura, sob pena de punição pela Egrégia Corregedoria, de maneira que, com toda vênia, todas as despesas glosadas que ora se impugna, se classificam seguramente no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, cuja dedução è expressamente permitida pelo Regulamento do Imposto de Renda, através do seu Artigo 75, III.
- A despesa dedutível necessariamente, deve guardar nexos com a receita auferida tributável, sobre a qual incide a carga tributária em vigor, sendo que a despesa necessária à sua percepção deve ter trânsito livre pelo livro caixa.
- Neste sentido, a Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo, autorizou o lançamento das despesas relacionadas com as unidades dos serviços notariais e de registro, sem restrições, nos termos do Item - Seção III - Provimento 58/89 - Normas de Serviços dessa Corregedoria, que transcreveu, dispositivo emanado de órgão fiscalizador do Estado de São Paulo, não aplicável, in casu, na sua integralidade, no entanto, revela o espírito das normas que norteiam as atividades de notas e de registro, no tocante a dedutibilidade de despesas; e que se coaduna, perfeitamente, com a legislação tributária de regência, especialmente o Decreto n. 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda, artigo 75 e seguintes.
- A análise completa sobre a escrituração do livro caixa deve ser feita com base nos documentos que sustentam as receitas e despesas escrituradas, já que os referidos documentos consistem na comprovação idônea exigida pela legislação em vigor, sendo que as normas para apuração do imposto de renda da pessoa física, sujeita ao recolhimento mensal do carnê-leão, como é o caso dos notários e registradores, estão previstas no Decreto n.º 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 75, complementadas pelo disposto no artigo 76 do mesmo diploma legal.
- Dos dispositivos legais referidos, pode-se extrair três requisitos para que a despesa seja considerada dedutível, quais sejam:
 - 1 - Quanto a sua natureza, que ela seja necessária à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora: - Na verdade existe um campo muito largo e subjetivo para classificação da despesa quanto ao aspecto da sua natureza; considerando que a legislação é aplicável a outros profissionais, também sujeitos ao recolhimento mensal do carnê-leão, como médicos, advogados, dentistas, etc, não existe uma lista taxativa das despesas dedutíveis ou não dedutíveis, devendo prevalecer o bom senso do contribuinte ao escriturar o seu livro-caixa, que deverá analisar a pertinência e a necessidade da despesa escriturada para obtenção da receita tributável, bem como o bom senso do Auditor Fiscal que deverá analisar as despesas escrituradas cotejando com a necessidade e com as peculiaridades de cada atividade desenvolvida.
 - 2 - Quanto à sua situação, que ela seja efetivamente paga: - Além do documento idôneo, a despesa deve estar comprovadamente paga, mediante recibo fornecido pelo beneficiário ou mediante boleto autenticado pela rede bancária; é a aplicação do conhecido regime de "caixa".
 - 3 - Quanto a sua comprovação, que ela esteja comprovada através de documentação idônea: - A comprovação adequada a que se refere a legislação pertinente, é feita mediante a apresentação de Notas Fiscais quando o fornecedor ou prestador de serviços for pessoa jurídica ou recibo de pagamento à contribuintes individuais (antigo profissional autônomo), quando se tratar de prestador de serviços que for pessoa física.
- Há que se considerar ainda, que a necessidade de realização de determinadas despesas pelo Tabelião, para desempenho das suas funções, encontra fundamento de validade no Provimento n.º 58/89, Capítulo XIII, item 17, que dispõe que é "obrigação de cada delegado, disponibilizar a adequada e eficiente prestação do serviço público notarial ou de registro"; portanto, a caracterização de despesas de custeio necessárias à percepção da receita do Tabelião deve ser pautada pela necessária adequação à boa prestação dos serviços públicos que lhes são delegados, sob pena de sofrer punição pelo Órgão Censório, qual seja a Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo.

· DO MÉRITO - 1 - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. O Auto de Infração impugnado é nulo, tendo em vista apresentar incorreção no cálculo do imposto devido, já que considerou valor do imposto pago através do carnê leão a menor do que o efetivamente recolhido; para apuração do imposto devido em função das glosas efetuadas, o Auditor Fiscal partiu da base de cálculo utilizada para apuração do imposto anua! declarado e acrescentou o total das glosas efetuadas identificando assim a nova base de cálculo, sobre a qual aplicou a alíquota correspondente deduzindo o valor já recolhido antecipadamente; o Auditor Fiscal considerou como pago, para efeito do cálculo do novo imposto, o valor de R\$ 58.556,70 e o valor efetivamente recolhido foi R\$ 71.573,51; o Auditor Fiscal especificou mensalmente o valor recolhido a título de carne leão, todavia ao recalcular o imposto devido foi considerado valor a menor do que o efetivamente recolhido, razão pela qual requer o cancelamento do Auto de Infração.

· DAS DESPESAS GLOSADAS: Em caso de outro entendimento, requer sejam acolhidas como dedutíveis as despesas glosadas, conforme argumentação a seguir.

· DESPESAS ASSOCIAÇÃO COMERCIAL (SCPC) - VALOR TOTAL R\$ 746,09 - Trata-se de contribuição associativa à órgão de proteção ao crédito, que permite ao Contribuinte consultar a situação cadastral de seus clientes; é praxe no mercado atual as empresas de modo geral efetuarem consultas aos órgãos de proteção ao crédito, e elaborarem cadastro de seus clientes ante a realização de operações negociais; e não é diferente com relação ao Tabela de Notas, especialmente quando o recebimento de seus emolumentos ocorre via cheque; assim sendo, os valores pagos a Associação Comercial, consistem despesas necessárias a percepção de sua receita, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo de seu imposto de renda.

· DESPESAS COM ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E INSTITUTO DE PROTESTOS - VALOR TOTAL R\$ 4.954,50 - dizem respeito às contribuições às entidades associativas ligadas ao cargo exercido por ele que, entretanto, segundo ilações do Douto Auditor Fiscal, não são obrigatórias; e, ao contrário do que esse faz parecer, segundo o estatuto de cada entidade aqui mencionada, todas as contribuições são obrigatórias para a manutenção de cada uma delas, bem como para o custeio de serviços e cursos profissionalizantes para o Contribuinte e seus funcionários, conforme disposições do Estatuto da Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg-BR- que transcreveu; desta forma, considerando a obrigatoriedade da contribuição às entidades mencionadas, cuja exigência decorre de decisão em assembléia das entidades às quais a Recorrente é associada, a glosa efetuada deve ser cancelada, tendo em vista a dedutibilidade das despesas dada a pertinência com sua atividade.

· DESPESA PLANO ODONTOLÓGICO E PLANO DE SAÚDE - VALOR TOTAL R\$ 26.938,56 - Conforme já mencionado, são dedutíveis todas as despesas necessárias a percepção da receita tributável; o que a legislação tributária veda é a dedução das despesas pessoais do próprio contribuinte, ou seja, valores gastos com o seu próprio plano de saúde, o que não ocorreu, tendo em vista que os valores escriturados são referentes ao plano de saúde dos funcionários e prepostos; inexistente obrigatoriedade legal ou normativa para a concessão do referido, porém o mesmo se tornou obrigatório sob a ótica do direito do trabalho, na medida que é concedido com habitualidade e pelo costume passou a integrar os direitos do empregado, bem como o salário do mesmo, como preceitua o artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, que transcreveu; o próprio Conselho de Contribuintes atual CARF-Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu sobre a matéria, no sentido de que trata-se de despesa necessária a percepção da receita ou a manutenção da fonte produtora

· Outrossim, como já mencionado, a habitualidade no pagamento do plano de saúde integra o salário, considerando-se como remuneração. Sendo assim, quando o empregador disponibiliza o seguro saúde aos funcionários, o valor gasto com referida despesa é dedutível na base de cálculo do Imposto de Renda por parte de quem paga e não é tributável por quem recebe, como prevê o artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/9, que relaciona de forma taxativa, todos os rendimentos isentos do imposto de renda. E se estamos a falar de rendimentos, mesmo que isentos do imposto de renda pelo beneficiário, integra a remuneração dos prepostos para todos os efeitos,

inclusive e principalmente para a dedução da base de cálculo do imposto de renda do Oficial Registrador, conforme previsto no Art. 75, I, do Decreto n.º. 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda.

· **DESPESAS COM INFORMÁTICA - VALOR TOTAL R\$ 20.216,88.** Trata-se de despesas com manutenção de sistema de informática (software), desenvolvido especialmente para o desempenho da atividade notarial exercido por ele; os serviços são prestados mediante contrato de prestação de serviços, pela empresa Control M Informática Ltda., e consiste na prestação de serviços técnicos de informática; por determinação da Egrégia Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo, através do Provimento n.º 58/89, itens 17 e 17.1 do capítulo VIII, é obrigatória a disponibilização da adequada e eficiente prestação do serviço notarial, sujeito a fiscalização do corregedor permanente; como podemos verificar, no caso concreto, é obrigação do Tabelião utilizar sistema de informática para a prática dos seus atos, especialmente para conferir a segurança jurídica pretendida pelo usuário.

· **DESPESA SINDICATO DOS NOTÁRIOS - VALOR TOTAL R\$ 1.709,72.** Trata-se de contribuição patronal recolhida ao Sinoreg-Sindicato dos Notários e Registradores do Estado de São Paulo e contribuição sindical dos empregados recolhida ao Seanor-sindicado dos Escreventes e Auxiliares do Estado de São Paulo; referidas contribuições são de caráter obrigatório conforme dispõe o Art. 580 da Consolidação das Leis do Trabalho, e considerando a sua compulsoriedade consiste em despesa dedutível da base de cálculo do imposto de renda do Tabelião.

· **DESPESA COM SEGURO - VALOR TOTAL R\$ 1.582,88.** Os dispêndios com prêmio de seguro consistem em despesas necessárias a percepção da receita, principalmente por se tratar de seguro contra incêndio que visa proteger os móveis e equipamentos contra acidente; o Tabelião deve disponibilizar móveis e equipamentos necessários para persecução de seu mister e a contratação de seguro visa, exatamente, a recomposição imediata do acervo no caso da ocorrência de qualquer acidente.

· **DESPESA COM UNIFORME - VALOR TOTAL R\$ 1.612,00.** Por determinação da Egrégia Corregedoria Geral da Justiça, através do Provimento já citado, é obrigatória a disponibilização da adequada e eficiente prestação do serviço notarial, sujeito a fiscalização do corregedor permanente; assim sendo, o fornecimento de uniforme é medida que se impõe para o bom atendimento do público usuário, na medida em que facilita a identificação dos prepostos.

· **DESPESAS COM GRATIFICAÇÕES - VALOR TOTAL R\$ 60.960,00.** É certo que as gratificações pagas integram a remuneração dos prepostos para todos os fins, nos termos do Art. 457, § 1o. da CLT, que assim dispõe: *Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador*; assim sendo, a gratificação é uma espécie do gênero remuneração integrando esta para todos os efeitos legais, especialmente quando pagas habitualmente como é o caso; a gratificação habitual incorpora ao salário do trabalhador, não podendo ser suprimida sob o risco de afronta ao princípio da irredutibilidade salarial insculpido no Art. 7º, VI da Constituição Federal de 1.988; o fato da gratificação não ser lançada em folha de pagamento, não afasta a sua natureza jurídica de remuneração, diante do princípio da primazia da realidade que rege o direito do trabalho; assim sendo, a gratificação paga habitualmente se insere no conceito de remuneração, sendo, portanto, despesa dedutível para efeito do imposto de renda.

· **DESPESA COM PROPAGANDA - VALOR TOTAL R\$ 2.971,20.** Na verdade, não se trata de propaganda mas de um indicativo de um serviço público; mesmo que assim não fosse a despesa de propaganda é dedutível tendo em vista ser necessária a percepção da receita, conforme a própria manifestação da Receita Federal do Brasil na pergunta 403 do Perguntas & Respostas;

· **DESPESA COM INFORMÁTICA (MATERIAL DE CONSUMO) - VALOR TOTAL R\$ 2.920,00.** Trata-se de despesas com aquisição de toner para impressora, ou seja, material de consumo para utilização em sua atividade, que exige a utilização de

equipamentos de informática, cuja despesa com aquisição de insumos é necessária a percepção da receita, portanto dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

· DESPESA COM ADVOCACIA - VALOR TOTAL R\$ 600,00. Trata-se de despesa com diligência para acompanhamento processual de interesse da serventia, realizada por escritório de Advocacia conforme recibo; a Secretaria da Receita Federal do Brasil já se manifestou no sentido de serem dedutíveis as despesas desta natureza, ao responder a pergunta n.º. 400 do Perguntas e Respostas.

· DESPESA COM GRÁFICA - VALOR TOTAL R\$ 240,00. Despesa que consiste na aquisição de formulários para utilização na impressão de instrumentos públicos lavrados pelo Recorrente na qualidade de Tabelião de Notas; trata-se, portanto, de material de consumo necessário ao desempenho da atividade notarial, e assim sendo se subsume ao conceito de despesa necessária a percepção da receita.

· GLOSA A MAIOR - VALOR TOTAL R\$ 583,38. O Auditor Fiscal ao pretender efetuar a glosa da despesa efetuada em livro caixa, no valor de R\$ 327,56 referente ao pagamento a empresa Editel Publicar, por equívoco, considerou o total das despesas escrituradas no dia 17 de janeiro de 2008, no valor de R\$ 910,94; assim sendo, considerou para efeito de glosa o valor de R\$ 583,38 a maior do que realmente pretendeu glosar, devendo esta diferença ser desconsiderada para fins de exigência do imposto devido.

· DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PELO CARNÊ-LEÃO RECOLHIDO A MENOR - VALOR TOTAL R\$ 17.379,84. Sobre um mesmo débito estão incidindo dois tipos diferentes de multas, ou seja, além da aplicação de multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor mensal, houve o acréscimo de multa de proporcional de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade do imposto, o que não se permite diante da legislação vigente e só serve para agravar a situação do contribuinte; o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 dispõe que sobre um mesmo tributo será aplicado multa e/ou juros de mora e não prevê a aplicação concomitante de multa; ele recolheu no vencimento apurado o imposto mensal que entendia devido, e se houve imposto suplementar decorrente da glosa de despesas que o Auditor Fiscal presumisse indedutível, não se permite a exigência de multa isolada, já que foi aplicada a multa de 75% sobre o mesmo fato jurídico. Para ilustrar, transcreveu jurisprudência administrativa e doutrina sobre o assunto.

É o relatório.

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/03/2015, o sujeito passivo interpôs, em 20/04/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência parcial da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) impossibilidade de cumular a multa de ofício e a multa isolada pelo não recolhimento de imposto em carnê-leão

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre da apuração de dedução indevida de despesas de Livro Caixa no ajuste anual e no carnê-leão, sendo exigido o Imposto de Renda devido no ajuste anual, juntamente com multa de ofício, e a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Multa de ofício e multa isolada. Concomitância.

O contribuinte afirma ser descabida a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, constituindo-se em uma penalização sobre o mesmo fato jurídico.

O entendimento da decisão de 1ª instância foi de que a multa isolada de 50% por falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão está prevista nos artigos 43 e 44, inciso II, alínea “a”, da Lei n.º 9.430/1996, com redação concedida pela Lei n. 11.488/2007.

Dessa maneira, não há razão em se afirmar que a multa de ofício e a multa isolada teriam a mesma base de cálculo.

A discussão encontra-se pacificada no CARF , com a edição da Súmula CARF n.º 147, Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019:

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n. 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%).

No caso, trata-se de previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento de carnê-leão (50%) e também de penalidade simultânea pelo lançamento de ofício. O Exercício é o de 2008 , data portanto posterior à edição da Medida Provisória.

Portanto, mantém-se no lançamento, a aplicação concomitante multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%) e a multa aplicada pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite