ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16408.000183/2007-03

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	16408.000183/2007-03
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-003.578 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	05 de abril de 2017
Matéria	IRPF
Recorrente	VALTER SAMARA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

PROVA ILÍCITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Quando o contribuinte consente o procedimento adotado pela fiscalização, não há como alegar a ilicitude da prova voluntariamente por ele fornecida.

DEDUÇÕES COM LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. SERVIÇOS DE CARTÓRIO.

A dedução a título de livro caixa depende da comprovação das despesas declaradas, mediante documentação idônea, devidamente escrituradas em Livro Caixa. Somente são dedutíveis as despesas de custeio pagas, necessárias e indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA.

Não procede a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuírem base de cálculo idênticas.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA JUSTIFICATIVA

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para deduzir os valores constantes do voto da Relatora. Realizou sustentação oral pelo Contribuinte, a Dra. Gabriela da Cunha Furquim de Almeida OAB/DF nº 36.545.

Assinado digitalmente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

Assinado digitalmente.

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ - Relatora.

EDITADO EM: 29/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes, fls. 988 e seguintes:

> *O recorrente é "titular de cartório" e foi fiscalizado em relação aos anos-calendário 2002 a 2005, sendo que a notificação do lançamento deu-se em 23 de abril de 2007 (fl. 929).*
>
> *Do relatório fiscal de fls. 912 e seguintes transcrevo a seguinte passagem: (....)*
>
> *"...No que se refere às despesas informadas nos livros-caixa, em análise prévia por amostragem, foi verificado que estavam compatíveis com os comprovantes de despesas apresentados. Contudo, no que se refere aos rendimentos, não foram apresentados comprovantes adequados. Nos anos-calendário de 2002 a 2004, foram apresentados relações mensais denominadas 'Boletim Diário das Custas' (fl. 08 a 10), onde são apresentados valores recebidos de diversos bancos. No ano-calendário de 2005, foram apresentadas relações diárias, onde as receitas estão apenas separadas como 'certidões' ou 'emolumentos' (fl. 11). Não foi apresentado nenhum outro tipo de documento para comprovar os rendimento recebidos pelo cartório."*
>
> *Prossegue o relatório mencionando que a fiscalização remeteu ao fiscalizado a intimação de fls. 12 e 14 solicitando extratos bancários, alguns livros obrigatórios e planilhas. Apresentados os livros pelo contribuinte a Fiscalização esclarece que:*

"Considerando que um dos livros apresentados pelo fiscalizado apresentava folhas impressas, foi cogitada a hipótese de haver, no cartório, algum sistema informatizado que gerenciasse os títulos trabalhados.... Devido a esta possibilidade, em 15/02/2007, ***foi realizada, juntamente com outros três AFRFs, uma operação no cartório do fiscalizado para detectar a existência de algum sistema de gerenciamento de títulos****. Em um dos computadores do cartório, denominado 'máquina 1', foi encontrado um sistema de nome 'DATATÍTULO'. Neste, havia um programa denominado 'PESQ' o qual permite a recuperação de qualquer título encaminhado ao cartório até 1997. Esta pasta foi copiada e, à vista dos funcionários do cartório gravada em mídia digital."*

À fl. 21 dos autos consta o termo de retenção dos arquivos eletrônicos mencionados no parágrafo anterior.

De posse dos dados existentes no arquivo antes referido a Fiscalização procedeu a degravação (impressão) cujas cópias, em letras minúsculas, constam das fls. 337 a 890 (Vol. III a V) e lavrou o auto de infração de fls. 891 a 911, com multa qualificada de 150%, com as seguintes exigências:

a) Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas sujeitos ao carnê-leão (fl. 893).

b) Redução da base de cálculo, no valor de R$ 42,00, pleiteada indevidamente, de rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao carnê-leão.

c) Multa isolada pela falta do recolhimento do carnê-leão, calculada sobre os rendimentos omitidos, mais os rendimentos declarados (fl.925).

Pelo que se depreende dos cálculos que iniciam às fls. 337 e terminam na fl. 890, em relação à omissão de rendimentos foram considerados os valores referente às seguintes rubricas:

Denominação Em que se constitui Intimação "valor passado pela corregedoria referente a despesas de intimação." (fl. 32) Despesa "Despesas com distribuidor, contador judicial, etc." Funrejus Valor cobrado e repassado ao Fundo de Reaparelhamento do Poder Judiciário, conforme Lei Estadual nº 12.216, de 1998, do Estado do Paraná.

A soma dos valores correspondente às intimações, despesas com distribuidor e Funrejus consta da fl. 890 dos autos e imposta em R$ 2.071.408,82.

Notificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 931 a 942 nos seguintes termos:

(i) Nulidade do auto de infração eis que feito com base em prova ilícita, visto que a degravação de arquivos de computadores

somente se reveste de licitude se previamente autorizada pela autoridade judicial;

(ii) Faz referência ao acórdão proferido na Ação Penal nº 3073DF em que o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu pela inadmissibilidade, como prova, de registros contidos na memória de computador degravada ao arrepio da garantia de inviolabilidade da intimidade das pessoas.

(iii) Caso superada a questão quanto à nulidade do lançamento, prossegue alegando decadência dos fatos geradores ocorridos até março de 2002, visto que a notificação somente deu-se em 23 de abril de 2007 (fl. 929).

(iv) Que a base de cálculo está incorreta, pois a autoridade fiscal incluiu como rendimentos tributáveis do impugnante valores recebidos a título de "despesas com terceiros" e FUNREJUS".

(v) Que as "despesas com terceiros" e com o "FUNREJUS" são repassadas a terceiros, ou seja, não constituem renda do impugnante.

(vi) Ainda em relação às "despesas com terceiros" diz que a autoridade fiscal em nenhum momento as individualiza, pois simplesmente os incluiu entre os rendimentos tributáveis, sendo que desta forma, sem individualizar tais despesas, não tornou possível o exercício pleno do contraditório, ao mesmo tempo em que descumpriu o disposto no artigo 142 do CTN.

(vii) Em relação ao carnê-leão argumenta o recorrente que os próprios dados, por meio dos quais a autoridade fiscalizadora se baseou para fazer o lançamento, demonstram que grande parte das receitas foram recebidas de pessoas jurídicas, não se aplicando o disposto no artigo 106, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, conforme citado pela autoridade autuante.

(viii) Que são improcedentes as despesas de R$ 15,50 e R$ 26,70, referente a lanches de seus funcionários.

(ix) Que é incabível a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, incidente sobre a base de cálculo em relação à qual também foi exigida multa de ofício.

(x) Em relação à multa isolada exigida após a declaração de ajuste anual, o contribuinte faz referência a precedente do Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 10616.0081, de 06 de dezembro de 2006, Rel. Cons. Luiz Antônio de Paula.

(xi) Finalmente, sustenta que não cabe aplicação da multa agravada, pois na hipótese em discussão houve apenas omissão do sujeito passivo e não conduta dolosa com o intuito de sonegação, tal qual exige a Lei nº 4.502, de 1964.

A Quarta Turma da DRJ de Curitiba, por meio do acórdão de fls. 944 a 956 julgou procedente o lançamento com base nos fundamentos que podem ser sintetizados por meio da ementa que segue transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS À DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

O fato gerador do imposto de renda em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual ocorre em 31 de dezembro; quando não declarados, para efeito de lançamento de ofício, o termo inicial do prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o fisco ter feito o lançamento (CTN, art. 173, I).

PROVA. EXAME DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. ORDEM JUDICIAL.

Independe de ordem judicial o exame de arquivos magnéticos referentes às atividades de prestação de serviços sujeitas à fiscalização tributária federal, por ser decorrente tal exame do poder de polícia conferido à autoridade administrativa tributária.

OMISSÃO. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS.

São tributáveis os valores percebidos de pessoas físicas e jurídicas, a título de emolumentos e custas, decorrentes da prestação de serviços de cartório.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS.

Configura-se como conduta dolosa a omissão de rendimentos tributáveis, em montante significativamente superior ao declarado, com o objetivo de evitar o recolhimento de tributos.

CARNÊ-LEÃO. OMISSÃO. MULTA ISOLADA.

Incide a multa de ofício isolada sobre o não recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, cujos rendimentos não foram declarados.

Do acórdão acima referido, o sujeito passivo foi intimado e, tempestivamente, ingressou recurso por meio do qual reitera os argumentos expostos na impugnação, pedindo o cancelamento do lançamento.

É o relatório.

Na ocasião da primeira análise dos argumentos dispostos em sede de recurso voluntário, entendeu o relator pelo acolhimento da preliminar, em razão da existência de prova ilícita, conforme sintetiza o parágrafo abaixo transcrito, fls. 998:

> *No caso concreto,* ***diante do que foi exposto, tenho que os procedimentos dos agentes fiscais que denominaram de "operação" para investigar memórias de computadores e copiar arquivos que julgassem pertinentes, sem ordem judicial para tal, constitui-se em prova ilícita que, à luz do artigo 30 da Lei nº 9.784, de 1999, não pode servir de base para o lançamento.*** *Assim, considerando que o lançamento foi feito única e exclusivamente com base nos dados existentes na memória de um dos arquivos de computador, acessado e copiado sem ordem judicial e sem requisição prévia para que o fiscalizado fornecesse à Fiscalização cópia dos arquivos, não há como deixar de acolher a inconformidade do sujeito passivo quanto ao procedimento da fiscalização****, razão pela qual dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento.***

Não obstante todos os fundamentos expendidos pelo relator acerca do tema, *o colegiado entendeu que, antes de decidir acerca da preliminar, como poderia haver divergência acerca da proposta de voto do relator e tendo em vista o disposto no artigo 63, §6°, do Regimento Interno, que determina que "no caso de resolução, as questões preliminares ou prejudiciais já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, após a realização da diligência", seria necessário converter o julgamento pelas razões abaixo apontadas (fls. 999):*

> *No decorrer dos debates, na qualidade de relator fui questionado pelos meus pares quais os valores da planilha de fls. 337 a 890, mês a mês, identificados como: "despesas com intimação"; "DESPE" e "FUNREJUD" e, ainda, se os valores com as rubricas "DESPE" e "FUNREJUD", já estão, em sua integralidade, mês a mês, deduzidos das despesas de Livro-Caixa, especificadas às fls. 113 a 282.*
>
> *Tais dados solicitados pelo colegiado não constam dos autos. A Fiscalização mencionou que as despesas com FUNREJUS e emolumentos pagos a terceiros já estão deduzidos do livro-caixa.*
>
> *No entanto, em razão da omissão verificada nas planilhas de fls. 337 a 390, o que se questionou é se tais despesas correspondiam apenas às operações declaradas ou se, igualmente abrangiam as operações omitidas. Frente tal dúvida, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a fiscalização faça demonstrativo, mês a mês, e também com totalização em cada ano, conforme especificado no quadro abaixo. (...). (fls. 1000).*
>
> *ISSO POSTO, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, com o retorno dos autos à origem para que a Fiscalização elabore demonstrativo, mês a mês, conforme explicitado no último parágrafo deste voto e quadro acima proposto, inserindo, no mês de dezembro de cada ano, linha com totalização anual.*

Em atendimento à diligência, foi proferida informação, fls. 1443 a 1454, na qual foram feitas as seguintes considerações:

É importante deixar claro que o autuado estava presente quando foi efetuada a diligência junto ao seu estabelecimento para a coleta dos arquivos magnéticos. Isto pode ser verificado nas fls. 23 e 24 dos autos, onde é possível ser visualizada a assinatura do autuado no Termo de Retenção de Arquivos Eletrônicos em Meio Magnético, documento este lavrado durante o procedimento para formalizar a coleta dos arquivos digitais. Ressalte-se que não houve a utilização de qualquer tipo de força policial para resguardar a diligência.

Em nenhum momento, o autuado apresentou qualquer óbice a ceder os arquivos em questão. Até porque, caso não concordasse, poderia não ter assinado o referido termo ou teria feito qualquer observação no termo quanto a eventual discordância na coleta.

Além disso, anteriormente à diligência realizada, ***o autuado já havia disponibilizado à fiscalização seus documentos e instalações****, inclusive apresentando o endereço do local de seu estabelecimento. Isto pode ser constatado na resposta do autuado ao Termo de Intimação n° 825/2006, abaixo transcrita, presente nas fls. 18 e 19 dos autos:*

As planilhas solicitadas (item 2.1 e 2.2, do Termo de Intimação) não foram elaboradas porque é humanamente impossível relacionar título por título apresentado neste Tabelionato, as informações solicitadas constam de aproximadamente 170 (cento e setenta) livros exigidos pela Corregedoria Geral de Justiça do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. De qualquer forma, a totalidade dos livros antes referidos está à disposição deste órgão fiscalizado, estando guardados no endereço seguinte: Rua

XV de Novembro 259 1° andar, Ponta Grossa – PR. Os livros antes mencionados estão em local apropriado, à inteira disposição do fisco para análise. (grifou-se)

(...)

6) A final, declara-se estar a plena disposição das autoridades fiscais para prestar quaisquer outros esclarecimentos necessários e se coloca à inteira disposição, inclusive oferecendo-se instalações adequadas para o trabalho desta fiscalização. (grifou-se)

Os arquivos digitais coletados, conforme pode ser constatado nos autos, apenas apresentam os dados constantes nos 170 livros do cartório, que foram deixados à disposição da Fiscalização pelo autuado. Se os livros estavam à disposição da Fiscalização, por que seus dados e o sistema que os gerencia também não estariam?

Verificar o cumprimento das obrigações tributárias no domicílio do contribuinte é uma das prerrogativas do Auditor-fiscal, garantida em Lei, inclusive o exame de arquivos digitais conforme o Art. 34 da Lei 9.430/1996, além da sua retirada do

estabelecimento do contribuinte, com base no Art. 35 desta mesma lei.

É importante também salientar que, após a retirada dos arquivos digitais do estabelecimento do autuado, a autoridade fiscal efetuou questionamentos sobre o conteúdo destes arquivos, como o constante no Termo de Intimação n° 201/2007, abaixo transcrito, presente à fl. 37 dos autos:

1 – Considerando o sistema "DATITULO", programa "PESQ", utilizados por este cartório,

esclarecer o que significam os seguintes campos:

1.1 - PORTADOR;

1.2 – SACADOR;

1.3 – DEVEDOR;

1.4 – PESSOA;

1.5 – VALOR;

1.6 – ENTRADA;

1.7 – COMPARESC;

1.8 – JUROS;

1.9 – ANOTACAO;

1.10 – INTIMACAO;

1.11 – DESPE;

1.12 - ENDOSSO.

O autuado respondeu tal termo às fls. 40 a 42, explicando o que significa cada um dos termos acima. Tais informações foram fundamentais na construção das planilhas que fundamentaram a autuação. Ou seja, além de não apresentar óbice à retirada dos arquivos digitais de seu estabelecimento, o autuado, voluntariamente, deu sentido aos dados de tais arquivos, permitindo que eles pudessem se transformar em informações relevantes. Qual o sentido de esclarecer o conteúdo de dados de arquivos digitais para, posteriormente, argumentar que eles não poderiam ser retirados ?

Portanto, não há o que se falar em necessidade de autorização judicial para retirada de documentos do estabelecimento de um contribuinte, cuja ação, além de plenamente respaldada em Lei, foi assentida por ele, precedida de autorização por escrito, e que contou com sua colaboração na análise dos dados dos documentos retirados.

(...)

De antemão, deve-se deixar claro que não houve a retirada dos computadores, ou dos discos com os dados, do estabelecimento do contribuinte. O que se fez foi puramente uma cópia, em mídia ótica não regravável, dos dados que interessavam para a fiscalização.

O comando do Art. 34 da Lei 9.430/1996 é claro e se encaixa como uma luva no caso em tela. Se a redação do artigo menciona "local da verificação", já deixa claro que autoridade fiscal pode verificar "in loco" os documentos relacionados à atividade de um sujeito passivo.

Os arquivos digitais coletados são apenas os referentes aos títulos protestados, permitindo calcular os valores tributáveis recebidos pela atividade de protesto de títulos, que é o objeto da fiscalização. Tal como citado no relatório e transcrito pelo próprio relator, em um dos computadores do autuado " havia *um programa denominado 'PESQ' o qual permite a recuperação de qualquer título encaminhado ao cartório até 1997. Esta pasta foi copiada e, à vista dos funcionários do cartório gravada em mídia digital" . Ou seja, os arquivos digitais foram encontrados no local da verificação e tinham relação direta com a atividade exercida pelo autuado. Não há no citado artigo nenhum parágrafo condicionando este direito de a autoridade fiscal verificar arquivos digitais de um contribuinte. Mesmo que se examine integralmente a Lei n° 9.430/1996, ou qualquer outra lei federal, não se encontra qualquer restrição ao referido direito. (...).*

Constata-se que o conteúdo dos arquivos digitais foi solicitado pela fiscalização na forma de planilhas. O autuado, mesmo de posse destes arquivos digitais e de um programa que os manipulava, alegou que era humanamente impossível a elaboração das planilhas solicitadas. ***No entanto, a autoridade fiscal, de posse dos arquivos digitais coletados de forma perfeitamente legal, provou exatamente o contrário.*** *Utilizando tais arquivos construiu a planilha solicitada e provou, por amostragem, que ela era totalmente compatível com os títulos apresentados pelo autuado.*

(...)

A diligência foi efetuada em busca de dados específicos que detalhassem o livro de Registro de Instrumento de Protesto. Este tipo de documento foi indispensável para apuração dos rendimentos tributáveis. E, conforme alegado pelo próprio autuado (ver transcrição no item 1.1), seria humanamente impossível relacionar as informações dos títulos na elaboração de planilha solicitada pela fiscalização, já que tal documento é formado por 170 livros. (...).

Com base nos livros caixa do autuado e nas planilhas de fls. 337 a 890, foi elaborada a tabela solicitada, a qual se encontra a seguir. É importante ressaltar que, na determinação da data do título para segregação dos valores mensais, foi utilizado o seguinte critério: Inicialmente, foi utilizada a data do campo "protesto". Quando esta não estava disponível, foi utilizada a data do campo "pagamento". Quando esta não estava disponível, foi utilizada a data do campo "retirada".

Por fim, quando esta não estava disponível, foi utilizada a data do campo "sustado". (...).

Tabela fls. 1.452 e 1453.

Em relação à tabela em questão, cumpre esclarecer que os valores das colunas "Valor Encontrado planilha fls. 337/890", adicionados aos valores referentes a "anotação" e "intimação" de cada título (fls. 337 a 890), são os que o autuado efetivamente cobrou pelo serviço de protesto de títulos. Isto pode ser constatado nos autos, especificamente pelas declarações do autuado às fls. 40 a 42. Isso não significa que os valores relativos a "Contribuições ao FUNREJUS" e "Emolumentos pagos a terceiros", que, em tese, seriam apenas repasses de despesas do cartório aos usuários, foram efetivamente gastos pelo autuado. A comprovação efetiva destes gastos é feita pelo livro caixa acompanhado dos documentos que comprovam os registros nele efetuados. Tais documentos foram conferidos por amostragem durante o procedimento de fiscalização, não se encontrando inconsistências. Assim, os valores constantes na coluna "Valor deduzido livro-caixa" da tabela anterior são os que o autuado tem o direito de deduzir.

Foi dada ciência ao contribuinte sobre a diligência realizada, mas não houve manifestação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e com condições de admissibilidade.

1. Da preliminar da prova ilícita

Conforme se extrai do relatório do autos, foi instaurada controvérsia sobre a ilicitude da prova utilizada pela fiscalização, em razão do **procedimento utilizado pelos agentes fiscais, que denominaram de "operação" para investigar memórias de computadores e copiar arquivos que julgassem pertinentes, sem ordem judicial para tal.**

Apesar dos argumentos dispostos pela recorrente, bem como dos fundamentos constantes da Resolução n.º 160.726, de 05 de março de 2009, por meio da Informação de fls. 1443 a 1454, em atendimento à diligência solicitada, restou claro, pelos termos transcritos no relatório, que houve consentimento do contribuinte, quando da fiscalização, o que evidentemente afasta a alegada ilicitude da prova.

Assim, diante do exposto na referida Informação, afasto a preliminar suscitada, pois o contribuinte consentiu, voluntariamente, com o procedimento adotado.

1. Da decadência

Alega o contribuinte que, tendo dos fatos geradores ocorrido entre janeiro de 2002 e dezembro de 2005, e a ciência do auto de infração em 23 de abril de 2007, está extinto o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até março de 2002.

Considerando a ocorrência do fato gerador em 31/12/2002 e a ciência em 23/04/2007, mesmo com a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, não há que se falar em decadência do direito de constituição do crédito pelo fisco.

2. Da base de cálculo

Aduz o recorrente a existência de incorreção na base de cálculo do imposto, tendo em vista que a autoridade fiscal incluiu, como rendimentos tributáveis do recorrente, valores recebidos a título de despesas com terceiros e FUNREJUS.

Consoante o resultado da diligência realizada, de fato, assiste razão ao recorrente, devendo tais valores serem deduzidos, como se extrai do trecho abaixo transcrito:

> *Em relação à tabela em questão, cumpre esclarecer que os valores das colunas "Valor Encontrado planilha fls. 337/890", adicionados aos valores referentes a "anotação" e "intimação" de cada título (fls. 337 a 890), são os que o autuado efetivamente cobrou pelo serviço de protesto de títulos. Isto pode ser constatado nos autos, especificamente pelas declarações do autuado às fls. 40 a 42. Isso não significa que os valores relativos a "Contribuições ao FUNREJUS" e "Emolumentos pagos a terceiros", que, em tese, seriam apenas repasses de despesas do cartório aos usuários, foram efetivamente gastos pelo autuado. A comprovação efetiva destes gastos é feita pelo livro caixa acompanhado dos documentos que comprovam os registros nele efetuados. Tais documentos foram conferidos por amostragem durante o procedimento de fiscalização, não se encontrando inconsistências. Assim, os valores constantes na coluna "Valor deduzido livro-caixa" da tabela anterior são os que o autuado tem o direito de deduzir.*

Assim, dou provimento ao recurso para que seja aplicada a tabela de fls. fls. 1.452 e 1453 para a devida dedução.

4. Da glosa das despesas com lanches e cafés

Sustenta o contribuinte que tais despesas constituem despesas de custeio pagas e necessárias para o desenvolvimento da atividade notarial.

A decisão recorrida considerou que os referidos gastos não são dedutíveis, pois não se caracterizam como necessários à percepção do rendimento ou à manutenção da fonte produtora.

Apesar do exposto, com a interpretação do disposto no art. 6º, inciso I a III, da Lei n.º 8.134, de 14 de abril de 1990, é possível inferir que tais gastos se constituem necessários para a manutenção da fonte produtora.

Nesse aspecto, dou provimento ao recurso.

5. Da multa isolada concomitante com a multa de ofício

Como bem ensina o Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinadas condutas, torna-se importante investigar se a penalidade prevista para punir uma delas pode absorver a outra.

No caso em exame, o não recolhimento mensal devido a título de carnê-leão pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto ao final do ano-calendário.

A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetividade da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do imposto devido a título de carnê-leão.

Em se tratando de aplicação de penalidades, aplica-se, aqui, a lógica do princípio penal da consunção. Pelo critério da consunção, ao se violar uma pluralidade de normas, passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, como sucede no caso em análise, prevalece a norma relativa à penalidade mais grave.

Nessa linha de raciocínio, descabe a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento mensal do imposto de renda devido a título de carnê-leão concomitantemente com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas. Cobra-se apenas esta última, no percentual de 75% sobre o imposto devido.

Acrescento que a cobrança da multa isolada referente aos rendimentos sujeitos ao carnê-leão, concomitantemente com a multa de ofício de 75%, penaliza o contribuinte duplamente, em face da identidade das bases de cálculo de ambas.

A jurisprudência deste Conselho era pacífica em relação a não imputação de dupla penalidade pecuniária ao contribuinte em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

Nesse sentido, oportuna é a transcrição de excerto do voto condutor vencedor do Acórdão nº 9202002.073, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 22 de março de 2012, por intermédio do qual se negou provimento a recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional:

> *"O entendimento que tem prevalecido é o de que havendo lançamento de diferença de imposto deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo que se falar na aplicação de multa isolada. Por outro lado, quando o imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual houver sido pago, mas havendo omissão quanto ao recolhimento do carnê-leão, dever ser lançada a multa isolada, e somente ela".*

Na mesma linha: Acórdão nº 9202001.976 da CSRF.

Cabe destacar que, recentemente, houve mudança de entendimento por parte da Câmara Superior com relação ao exposto, contudo, com a devida vênia, não me filio ao novo entendimento adotado.

Em resumo, entendo que a denominada "multa isolada" do art. 44, II, "a" da Lei nº 9.430/1996 apenas deve ser aplicada aos casos em que não possa ser a multa exigida em conjunto com o tributo devido (Lei nº 9.430/1996, I), não havendo que se cogitar do cabimento concomitante das multas de ofício e isolada.

6. Da multa qualificada

Assevera o contribuinte que jamais atuou de modo a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, de domo que se mostra descabida a aplicação da multa qualificada de 150%.

A decisão recorrida dispõe acerca da qualificação da multa da seguinte forma:

> A comparação entre os rendimentos omitidos – R$ 719.800,75, R$ 1.167.201,25, R$ 963.804,61 e R$ 866.671,05 – e as bases de cálculo declaradas - R$ 47.608,53, R$ 47.382,19, R$ 41.741,58 e R$ 499.179,82 – nos exercícios de 2003 a 2006, respectivamente, comprova o evidente intuito de fraude. Ou seja, foram apuradas omissões de rendimentos tributáveis que redundaram em novas bases de cálculo do tributo muitas vezes superiores àquelas declaradas. Essa constatação afasta qualquer possibilidade de tratar-se de mero erro, fazendo com que se conclua pela intencionalidade da conduta. A omissão desses rendimentos tributáveis fez com que deixasse de recolher os tributos devidos, em montante significativo, subsumindo-se o ocorrido, perfeitamente, ao tipo descrito no artigo 71 da Lei 4.502, de 1964, o que autoriza a exigência da multa contestada.
>
> Assim, é de se manter as multas qualificadas de 150% aplicadas.

Não obstante as razões expostas, a qualificação da multa não ocorre pela simples ocorrência da infração (omissão), seja de forma reiterada ou não. A lei dispõe sobre requisitos específicos para a qualificação da multa (fraude, sonegação e conluio). Se assim não o fosse, a qualificação seria uma regra e não uma exceção.

Observa-se que o auto de infração considera a existência de sonegação simplesmente pela existência de omissão, em razão das diferenças de seus rendimentos e despesas lançadas no livro-caixa, não restando cabalmente demonstrada a ocorrência de sonegação.

Sobre a matéria o Enunciado de Súmula CARF n.º 14 assim dispõe:

> *Súmula CARF nº 14*
>
> *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Por isso, afasto a aplicação da multa qualificada no presente caso, devendo ser reduzida ao percentual de 75%.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

a) considerar a dedução dos valores a título de despesas com terceiros e FUNREJUS, devendo ser aplicada a tabela de fls. 1.452 e 1453;

b) restabelecer a dedução das despesas com lanches e cafés;

c) excluir a aplicação da multa isolada;

d) reduzir a multa de ofício aplicada do patamar aplicado de 150% para 75%.

Assinado digitalmente.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora