



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

**Processo n°** 16707.001550/2006-22  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-002.926 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** JAIRO PROCÓPIO DE MOURA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2002

Ementa:

NULIDADE DA DECISÃO. FALTA DE EXAME DE PROVAS E RAZÕES. INOCORRÊNCIA.

Apresentando o julgador com clareza os fatos e elementos de convicção que entendeu suficientes e relevantes para a conclusão do julgado, não se pode exigir e/ou não é indispensável que se manifeste sobre cada detalhe da impugnação.

PERÍCIA OU DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de perícia ou diligência quando sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DECADÊNCIA MENSAL. INOCORRÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação, em que ocorre a antecipação do pagamento do imposto, deve-se aplicar o Recurso Especial nº 973.733/SC c/c art. 543-C do CPC c/c art. 62 do RICARF, contando o *dies a quo* a partir da data do fato gerador, conforme prevê § 4º do art. 150 do CTN. De acordo com os arts. 2º, 10 e 11 da Lei nº 8.134/1990, a tributação do IRPF só se torna definitiva com o ajuste anual.

LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS.

Para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda mensal, somente são dedutíveis as despesas realizadas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea.

LIVRO CAIXA. DESPESAS COM TRANSPORTE.

As despesas com transporte somente são dedutíveis no caso de representante comercial autônomo.

**MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

Em relação aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, a aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

**MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO OCORRÊNCIA.**

A aplicação da multa qualificada exige que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. A divergência dos dados levantados pela fiscalização, que culminou na redução da base de cálculo do imposto de renda, independentemente do montante utilizado, por si só, não evidencia o intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada, bem como desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

Eduardo Tadeu Farah – Presidente-Substituto e Relator.

EDITADO EM: 14/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente Substituto), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos Cesar Quadros Pierre e Ana Cecilia Lustosa da Cruz. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior (Presidente).

## **Relatório**

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2001, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 03/13, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 2.976.871,37, acrescido das multas de lançamento de ofício de 75% e 150% e de juros de mora, calculado até 31/03/2006.

A fiscalização apurou, conforme “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fls. 05/12):

*3.1-Omissão de Rendimentos Decorrentes das atividades Cartorárias, sujeitos à Multa Isolada do Carnê-Leão;*

*3.2- Dedução Indevida da Base de Cálculo a título de Despesas do Livro-Caixa;*

*3.3- Falta de Recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão, correspondentes à omissão de rendimentos descrita no item 1 e às glosas efetuadas no Livro-Caixa.*

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresenta impugnação alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

*PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DOS FATOS GERADORES OCORRIDOS DE JANEIRO/2001 A ABRIL DE 2001*

*I- que se a lei determina que o contribuinte se obriga a efetuar o recolhimento mensal do imposto, sob a denominação de carnê-leão, sem prévio exame da autoridade administrativa e sob sua exclusiva responsabilidade, logo, é de se concluir que se trata de lançamento por homologação, a que se refere o art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional e sendo assim, para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2001, a extinção do direito de revisão dos lançamentos correspondentes aos referidos períodos, ocorreu, respectivamente em 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006 e 30/04/2006, uma vez que a ciência do lançamento somente ocorreu em 03 de maio de 2006;*

*II- Aduz que, por via de consequência, as infrações descritas no Auto de Infração, bem como as respectivas multas aplicadas, incidentes sobre os valores caracterizados como sendo de fatos geradores ocorridos nos meses referenciados, estão, também, alcançados pelo instituto da decadência e cita o art. 78 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, segundo o qual, o direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.*

*III- Cita e transcreve jurisprudência administrativa para embasar a sua tese.*

*IMPROCEDÊNCIA DA MULTA AGRAVADA (150%). AUSÊNCIA DE PROVA INCONTESTE DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE*

*I- cita e transcreve a legislação aplicada no Auto de infração, no caso, o art.44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, para concluir que a multa de 150% somente se aplica, nos casos de evidente intuito de fraude, consoante definição contida nos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 1964;*

*II- ressalta que a auditora fiscal não apontou o dispositivo legal infringido, para fins de definição do suposto crime cometido, o que configura cerceamento do direito de ampla defesa, lhe impossibilitando atacar, com precisão, a acusação não tipificada nos autos;*

*III- entende que as definições legais de sonegação e fraude contém, como elementos essenciais à sua tipificação, a ação ou omissão dolosa e tece considerações sobre as definições de dolo, arguindo que, para a sua caracterização, é necessário estarem presentes o propósito deliberado, a vontade consciente e a ação material do contribuinte visando o seu benefício tributário e a evasão fiscal, exemplificando como tal, os casos de utilização de notas frias, calçadas, contrafatadas ou dublês (notas fiscais inidôneas), recibos gratuitos e outros;*

*IV- aduz que em todos os exemplos acima enumerados, não existem dúvidas de que o contribuinte teve a intenção deliberada de ocultar do fisco os ganhos sujeitos à tributação, mediante a utilização de artifícios, propositadamente desonestos exemplificando, para se ter a noção da diferença, que na hipótese de falta de comprovação da origem de recursos depositados em contas bancárias, mantidas em nome do contribuinte, o Conselho de Contribuintes tem decidido que “se trata de simples presunção de omissão de receitas”, sendo inadmissível a aplicação da multa agravada. Entretanto, se o contribuinte mantiver recursos depositados, em nome de laranjas ou terceiros, obviamente, tem cabimento a multa de 150%, porquanto presente a intenção dolosa da pretensão de ocultação dos fatos, ou seja, da omissão de rendimentos;*

*V- acrescenta que na hipótese dos autos, não existem provas de que tenha havido, por parte do impugnante, qualquer ação ou omissão dolosa, no sentido de ocultar ao fisco rendimentos tributáveis, ao contrário, o lançamento foi efetivado com base em mera presunção de omissão de rendimentos tendo como suporte uma informação do Tribunal de Justiça de que “os emolumentos foram recebidos na exata proporção de 5 vezes o valor pago ao FDJ”, tendo essa mesma presunção sido considerada, pelo próprio Tribunal de Justiça, como não condizente com a verdade, o que originou uma retificação dos termos do Ofício citado no Auto de infração (fl.29), pelos do Ofício nº 59/2006 –FDJ/TJ, de 25/05/2006, cuja cópia está sendo anexada ao processo;*

*VI- considera que a fiscalização se limitou a enquadrar o contribuinte em suposto crime, não identificando com precisão, circunscrevendo-se a acusação a mera assertiva, de cunho pessoal, quando, no subitem 1.4, de fl. 07, afirmou “que ficou evidente o intuito de sonegação e de fraude, tentando driblar o fisco”;*

*VII- busca amparo na jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes do MF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo a qual, para que seja aplicada a multa agravada, devem existir provas incontestes da ação dolosa do contribuinte, exercida com evidente intuito de fraude, transcrevendo Acórdãos sobre o assunto;*

VIII- destaca a Portaria nº 4, do Conselho de contribuintes, publicada no DOU de 23/05/2006, relativamente ao Enunciado nº 15, que considera que “a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”.

da improcedência e da ilegalidade da cobrança cumulativa de multa isolada sobre a mesma base de cálculo

I- contesta a exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício, sob a alegação de que se trata de dupla incidência de penalidade sobre a mesma infração, o que, no seu entender, não é admissível;

II- cita e transcreve Acórdãos do conselho de Contribuintes sobre o assunto e conclui, que, pela unanimidade desses Acórdãos, é ilegal, ilegítima e incabível a aplicação concomitante, sobre a mesma base de cálculo, de duas multas, que, somadas, equivalem a 300% do valor do tributo cobrado e requer a improcedência da multa isolada aplicada no presente Auto de Infração.

da improcedência das glosas das despesas escrituradas no livro caixa

I- Impugna a glosa das despesas acima referidas, sob a alegação de que os gastos glosados se revestem de características de necessidade à percepção dos rendimentos, pois correspondem a despesas de locomoção dos seus empregados, em motos de sua propriedade, com vistas à realização das intimações aos devedores, que são atribuições inerentes à sua atividade e junta declarações firmadas pelos estafetas por ele nominados, com cópias da 1ª página da CTPS para atestar a sua condição de funcionários, no cargo de mensageiros;

II- justifica a quantidade de funcionários para tal função, pela quantidade de títulos recebidos para protesto, no ano de 2001, de mais de 70.000, conforme documentos anexados aos autos;

III- aduz que todas as Notas Fiscais emitidas pela empresa POTIGUAR VEÍCULOS LTDA, revendedor HONDA, se referem a autênticos gastos com as motos do Cartório, por ele discriminados (fl.314), bem como as Notas Fiscais emitidas pela empresa “FLOR & CIA LTDA”, relacionam-se a gastos com gasolina e óleo para Motos, também discriminadas (fl.315);

IV- ressalta que as motos supracitadas foram objeto de registro na Declaração de Bens e Direitos integrante da Declaração de Ajuste anual/2002, conforme cópia anexada ao processo pela fiscalização, à fl.25;

V- esclarece que os documentos emitidos por “ARPLAN ENGENHARIA TÉRMICA LTDA.”, se referem a serviços de manutenção, instalação, revisão e substituição de peças no

*sistema de ar condicionado instalado no Cartório, conforme Notas Fiscais discriminadas à fl.316;*

*VI- quanto às demais despesas glosadas, essas também se revestem de despesas necessárias, porquanto aplicados no Cartório, tais como, lixeiras, detector de notas falsas, materiais elétricos como lâmpadas, confecção de unbuttons, de letreiros, etc, conforme Notas Fiscais anexadas às fls.122/136 do processo.*

*VII- Requer o restabelecimento das deduções das despesas referenciadas.*

**- DA INSEGURANÇA, ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM PRESUNÇÃO**

*I- contesta a apuração das receitas omitidas, apontadas no Auto de infração, por ter sido esta baseada em informações prestadas, através do ofício de fl.29, relacionadas ao recolhimento do FDJ, sob a alegação de que tais informações são inverídicas e distorcidas e trazendo aos autos os Ofícios 59/2006 e 60/2006 – FDJ/TJ, de 25 e 26/05/2006, cópias anexadas, nos quais são retificadas, em parte, as referidas informações, uma vez que ressalva os casos em que o tabelião pratique atos de renúncia à sua remuneração quando julgar conveniente, desde que repasse a parte referente ao FDJ;*

*II- cita e transcreve o artigo 27, da Lei Estadual nº 7.088, de 9/12/1997, que dispõe sobre as Custas Judiciais e Valores dos Serviços Notariais e de Registro no Estado do Rio Grande do Norte, onde é prevista a renúncia supracitada, bem como os artigos 5º e 6º, da Medida Provisória nº 1.638, de 14/1/1998, que determinam que os emolumentos devidos ao Tabelião de protesto, quando o devedor for microempresa ou empresa de pequeno porte, não excederão a 1% do valor do título, observado o limite máximo de R\$ 20,00;*

*III- acrescenta que as tabelas de preços fixados pela Portaria nº 01/00-CJ/TJ/RN, de 17/01/2000, para os protestos de títulos, se modifica, quando se trata de empresa integrante do SIMPLES, demonstrando tais valores, às fls.327 e 328, bem como os percentuais do FDJ incidente sobre tais preços, para concluir que mais uma vez houve um equívoco na informação prestada pela Diretora de Planejamento e Orçamento do Tribunal de justiça do RN, mesmo afirmando que, em regra, “o valor do FDJ representa 20% do valor dos emolumentos” e que “ a receita do Cartório representa 5 vezes o valor da FDJ”;*

*IV- aponta, ainda, como terceiro motivo da inverdade das frases contidas nos Ofícios pré- falados, que a Lei nº 10.169/2000, em seu art. 3º, inciso IV, veda a cobrança de emolumentos em decorrência da prática de ato ou retificação, em razão de erro imputável aos respectivos serviços notariais e de registro e alega que nessa hipótese, o Cartório consignou, nos livros próprios, o ato retificador, recolhendo o FDJ respectivo, mas se absteve de cobrar os emolumentos, por impedimento legal;*

V- cita exemplos e junta Certidões passadas e declarações de dispensa de emolumentos referentes ao 1º Ofício;

VI- entende haver apresentado uma pequena amostra de atos, como prova da falsidade da assertiva da Diretora do TJ, constantes dos Ofícios de nº 36/2002 e 59/2006;

VII- lembra que, por motivos óbvios, essas provas se circunscreveram a fatos intimamente e diretamente relacionados ao conhecimento privativo do titular do Cartório e ressalva que tais exemplos constituem-se em provas meramente exemplificativas, e, portanto, não exaustivas, as quais, no seu entender, servem para comprovar a falsidade da acusação imposta ao contribuinte e descrita no Auto de infração, de que a Receita do Cartório é igual a 5 vezes o valor do FDJ;

VIII- aduz que o motivo dessa ressalva se prende ao universo dos atos praticados pelo Cartório, que no ano de 2001, totalizam mais de 85.000, e que tal ressalva constitui-se em ponto fundamental, para a discussão, de temas relacionados ao ônus da prova e à segurança, liquidez e certeza do lançamento;

IX- tece considerações sobre o ônus da prova e as presunções legais e humanas, citando ensinamento de Luciano Amaro, em seu Livro in Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, 11ª edição, pág. 274, sobre o assunto;

X- cita ainda e transcreve, jurisprudência do Conselho de Contribuintes que trata da inversão do ônus da prova, na presunção ex-lege;

XI- aduz que no caso das presunções humanas, o ônus da prova cabe a quem acusa, impondo-se, assim ao agente fiscalizador promover as devidas e necessárias investigações, com o escopo de provar, com segurança, a ocorrência do fato gerador, recorrendo ainda, à jurisprudência do Conselho de Contribuintes, que trata do assunto;

XII- entende que, após a lavratura do Auto de Infração surgiram fatos novos, por meio dos quais foi confirmada a inveracidade da presunção utilizada no lançamento, tanto pelo Tribunal, quanto pelas provas apresentadas pelo impugnante, de forma que a receita do cartório não é igual a 5 vezes o FDJ e que nenhum fato novo foi acrescentado, tendo como conseqüências os seguintes pontos:

a) não prevalecendo a única verdade do lançamento e cabendo ao Fisco o ônus da prova acusatória, restam, apenas, incerteza, dúvida e insegurança do lançamento diante da impossibilidade de determinação do quantum tributável;

b) em sendo o lançamento um ato plenamente vinculado, nos termos dos artigos 3º e 142 do CTN, não pode o mesmo prevalecer, se não contiver os requisitos essenciais de certeza e segurança, sendo esse posicionamento confirmado pelo

*Conselho de Contribuinte nos Acórdão ora transcritos e cópias anexas;*

*XIII- requer, pelo exposto, a declaração da insubsistência do lançamento, diante da impossibilidade de determinação pelo Fisco do quantum tributável.*

*dos rendimentos pagos por pessoas jurídicas. exclusão da tributação prevista no art.106 do RIR/99*

*I- interpreta que, de acordo com o disposto no art.106, inciso I do RIR/99, indicado no Auto de Infração como dispositivo infringido, se sujeitam ao pagamento mensal do imposto, exclusivamente, as pessoas físicas que receberem de outras pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior, e desde que os rendimentos não tenham sido tributados na fonte;*

*II- conclui, assim, que os rendimentos de Cartório somente estarão sujeitos ao carnê-leão, se pagos por pessoas físicas ou de fonte no exterior, não se subordinando ao carnê-leão os rendimentos pagos por pessoas jurídicas, por absoluta falta de previsão legal.*

*III- requer, por conseguinte, a exclusão dos valores respectivos, bem como a efetivação de novos demonstrativos, tanto do tributo, quanto dos juros e das multas incidentes.*

*da caracterização de força maior prevista no art.16 do decreto nº 70.235/72*

*I- invoca as regras contidas no art.46 da Lei nº 8.935, de 18/11/1994 (Lei dos Notários e dos Registradores) por ele transcrito, para alegar a sua impossibilidade e impedimento de juntar à presente impugnação qualquer livro, ou sequer documento do acervo do Cartório e ainda a impossibilidade de produção de mais de 85.000 provas, correspondentes atos praticados pelo Cartório no ano de 2001;*

*II- requer, assim, a caracterização dos fatos acima como motivo de força maior, consoante previsão contida no § 4º, “a”, do art.16 do Decreto nº 70.235, de 1972 que transcreve.*

O processo em apreço foi convertido em diligência pela 1ª Turma de Julgamento, sendo emitida a Resolução nº 503, de 25 de agosto de 2006, nos seguintes termos, *verbis*:

*Da análise da impugnação descrita, bem como dos fatos levantados pelo contribuinte, aliados às informações contidas no Ofício de fls.474, bem como à determinação contida nos artigos 5º e 6º, da Medida Provisória nº 1.638, de 14/1/1998, segundo os quais, os emolumentos devidos ao Tabelião de protesto, quando o devedor for microempresa ou empresa de pequeno porte, não excederão a 1% do valor do título, observado o limite máximo de R\$ 20,00, proponho, para melhor deslinde da questão, e com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que seja devolvido o presente processo à DRF-Natal-RN, para que sejam diligenciados junto ao Cartório de 1º Ofício de Notas de Natal – RN, CNPJ nº 08.523.631/0001-05, os seguintes pontos:*

1- Quantos títulos protestados no referido Cartório se referem à microempresa ou empresa de pequeno porte, ou empresas devedoras optantes do SIMPLES, no ano-calendário de 2001, e quais os valores cobrados por esses serviços, devidamente escriturados no Livro Caixa, bem como o valor total dos FDJs correspondente a tais serviços;

2- Quantos atos retificadores foram efetivados pelo referido Cartório, no ano-calendário de 2001, em decorrência de erros praticados pelo próprio Cartório, na execução dos serviços notariais e de registro, uma vez que o impugnante alega haver consignado tais atos em livro próprio, sem a cobrança dos emolumentos, conforme determina a Lei nº 10.169/2000, em seu art. 3º, inciso IV e quais os FDJs correspondentes;

3- Verificar, nos livros próprios, a existência dos serviços notariais e de registro informados nas declarações de fls.484/499 e se há algum registro de dispensa dos emolumentos correspondentes, ou promover outro tipo de averiguação que achar necessário;

4- Por fim, caso confirmada a existência dos atos enumerados nos itens 1 e 2 acima, proceder, ainda com base nos valores dos FDJs recolhidos pelo Cartório, à nova apuração dos rendimentos decorrentes das atividades cartorárias, desta feita, considerando os valores relacionados aos emolumentos cobrados na forma determinada pelos arts. 5º e 6º, da Medida Provisória nº 1.638, de 14/1/1998 (item 1), nos meses correspondentes, e promovendo, igualmente, nos meses correspondentes, a exclusão dos valores relacionados aos atos retificadores aludidos no item 2;

5- Devolver o prazo ao contribuinte, para que este tome ciência dos novos fatos e apresente as razões que achar necessárias, remetendo posteriormente o presente processo a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento para prosseguimento.

Relativamente à diligência proposta, reproduzo a informação constante do relatório da autoridade julgadora de primeira instância, *verbis*:

9.1. em 26.02.2007 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal fls.558, no qual foi solicitado ao contribuinte que este informasse/comprovasse:

1- Quantos títulos protestados no referido Cartório se referem a Microempresa ou empresa de pequeno porte, ou empresas optantes do Simples, no ano-calendário de 2001, e quais os valores cobrados por esses serviços, devidamente escriturados no Livro Caixa, bem como o valor total dos FDJs correspondente a tais serviços;

2- Quantos atos retificadores foram efetivados pelo referido Cartório, no ano-calendário de 2001, em decorrência de erros praticados pelo próprio Cartório, na execução dos serviços notariais e de registro, uma vez que o impugnante alega haver consignado tais atos em livro próprio, sem a cobrança dos

*emolumentos, conforme determina a Lei nº 10.169/2000, em seu art. 3º, inciso IV e informar os valores correspondentes aos FDJs;*

*3- Apresentar os livros próprios, onde foram efetuados os registros de dispensa dos emolumentos inerentes ao Cartório.*

*9.2. Em resposta, o contribuinte, em sua correspondência datada de 06.03.2007, solicita a prorrogação do prazo, por escrito, compatível com a extensão e complexidade dos serviços, nunca inferiores a 6 (seis) meses esclarece que mesmo com a dilatação do prazo está ciente e consciente dos entraves intransponíveis na obtenção de algumas informações, das dificuldades inerentes a natureza de outras, tudo consoante já exposto na sua impugnação, itens 57/58 do Título nº 5 e nos itens 4/8 do Título 7 da impugnação, que transcreve;*

*9.3. Em relação ao pedido de prorrogação acima, foi elaborado o Termo de Constatação Fiscal de fls.561/562, recebido pelo contribuinte em 23.03.2007, no qual lhe foi concedida a prorrogação de prazo por um período de 90 (noventa) dias a contar daquela data, nas condições de que fosse remetido à fiscalização, quinzenalmente, os dados obtidos/coletados, devidamente comprovados, referente aos itens 1 a 3 solicitados no Termo de Intimação de fls.558;*

*9.4. O contribuinte, então, em 09.04.2007, apresentou as 15 folhas numeradas de 1/15, documentos de fls.587 a 602, contendo relação de parte dos títulos apresentados para protesto, no ano de 2001, referentes a microempresas e empresas do Simples, a que se refere a MP 1.638/1998, arts.5º e 6º e ao item 1 do Termo de Intimação e esclarece que o FDJ corresponde a 0,9% do valor dos títulos;*

*9.5. Ao analisar a documentação acima, verificou-se que nas planilhas não constavam, o nome do Livro, a data do registro do título e o nº da folha onde foram efetuados os respectivos registros, não atendendo, então ao solicitado no Termo de Constatação de fl.605, no qual foram solicitados esses dados, bem como a disponibilização desses livros (de registro dessas operações) para uma possível diligência/conferência por parte da fiscalização;*

*9.10. Em 17.05.2007 foi efetuada a diligência no 1º Cartório de Notas, sendo disponibilizado à fiscalização o Livro de Apontamentos de Protestos e Títulos, no qual foi conferido, por amostragem, o mês de maio de 2001, sendo constatado que os registros foram lançados no referido livro pelo valor integral dos serviços efetuados no Cartório, não existindo, sequer, prova dos descontos concedidos às microempresas ou empresas de pequeno porte ou optantes do Simples;*

*9.11. quanto aos valores cobrados no mês de maio de 2001, foi constatado que tais valores referem-se a um controle recente que o contribuinte elaborou após o recebimento do Termo de Intimação datado de 26.02.2007, não possuindo, portanto, prova dos valores efetivamente cobrados/recebidos, nem a devida escrituração no Livro Caixa;*

9.12. na tentativa de provar que os serviços foram lançados pelo valor integral dos títulos, foi elaborada, em 17.05.2007 o Termo de Comparecimento, fls.705, no qual foi solicitado o fornecimento, pelo contribuinte, de diversas cópias do Livro de Apontamentos de Protestos e Títulos nº 107(correspondente ao mês de maio/01), especificando os dias e as folhas cujas cópias foram solicitadas, tendo o contribuinte respondido que estava impossibilitado de fornecer tal documentação, em face de impedimento constante do art.46 da Lei Federal nº 8.935, de 18.11.1994;

9.13. foi então expedido, pelo DRF - Natal, o Ofício nº 324/DRF NAT/Gabin endereçado ao Corregedor do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, no qual foi solicitado providências, no sentido de notificar o Cartório de 1º Ofício de Notas de Natal para fornecer a documentação supracitada, sendo então emitida sentença pelo Juiz de Direito da 19ª Vara Cível da Comarca de Natal no sentido de que a “serventia extrajudicial destacada exiba em Cartório documentação referenciada, permitindo a extração de tantas cópias quanto desejar a Administração Tributária que deve, na forma do art.46 da Lei nº 8.935/1994, apaziar dia e hora para a realização da fiscalização;

9.14. em 05.09.2007, foi lavrado o Termo de Retenção do Livro de Apontamento de Protestos e Títulos de nº 10, fls.938, após o que foi elaborado o Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos, fls.978, no qual foram solicitados os seguintes elementos:

a identificação dos valores recebidos correspondentes aos títulos protestados referentes às Microempresas ou empresas de pequeno porte ou optantes do Simples, uma vez que no Livro-Caixa do ano-calendário de 2001, anexado ao presente processo, fls.36 a 47, constam lançamentos mensais englobando todos os recebimentos pelos serviços prestados pelo Cartório;

a apresentação dos livros do Cartório, correspondentes ao ano-calendário de 2001, onde foram registrados os atos retificadores em decorrência de erros praticados pelo próprio Cartório na execução dos serviços notariais e de registro e onde consta a dispensa dos emolumentos, uma vez que o impugnante alega haver consignado tais atos em livro próprio;

9.15. em atendimento ao Termo de Diligência precitado, o contribuinte apresentou diversas planilhas com os respectivos livros onde constam os lançamentos (fls.981 a 1004), e após a sua conferência a fiscalização elaborou os seguintes demonstrativos, nos quais foram especificados os dados das referidas planilhas:

1-Relação dos títulos para protesto sem que os portadores tenham comparecido para efetuar o pagamento dos emolumentos, porém com o recolhimento do FDJ (fls.981/992), segundo alega o contribuinte.

9.16. Os valores acima relacionados foram devidamente conferidos com os livros do Cartório, devendo tais valores ser considerados e abatidos da base de cálculo cujo montante anual importou em R\$ 22.393,71, correspondentes à soma dos três demonstrativos acima;

9.17. com relação a solicitação do item I do termo de Diligência emitido em 13.09.2007, fls.978, (a apresentação dos livros do Cartório, correspondentes ao ano-calendário de 2001, onde foram registrados os atos retificadores em decorrência de erros praticados pelo próprio Cartório) o contribuinte afirma que não tem condições de especificar/provar, vez que os valores recebidos foram lançados mensalmente no Livro Caixa, não existindo, neste livro, o detalhamento dos valores recebidos, por tipo de serviço, valendo esclarecer que para esse tipo de desconto não existem livros que comprovem o efetivo recebimento e o valor recolhido ao FDJ, assim como existem os livros que foram apresentados referentes aos emolumentos não cobrados/recebidos, sob os quais foram recolhidos os FDJ;

9.18, portanto, é de se concluir que não existe prova do efetivo recebimento com os devidos descontos concedidos às microempresas ou empresas de pequeno porte ou optantes do Simples, no ano-calendário de 2001, devidamente registrados em livro próprio. Os valores constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte não foram comprovados através de registro em livros próprios ou no registro do Livro Caixa.

Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte apresenta a impugnação, fls. 1.040/1.078, alegando, *verbis*:

I- dos títulos apontados contra empresas beneficiadas pelo disposto na mp nº 1.368, de 14/01/1998

I- que no Livro de Apontamentos de Protestos e Títulos a que se refere a Auditora Fiscal não poderia existir os registros relativos a emolumentos do Cartório e nem a taxa do FDJ, mesmo porque esse livro não se presta a tais registros, mas apenas contempla uma relação nominal de cada título, segundo ordem cronológica de entrada dos mesmos, com suas especificações, incluindo-se, por motivos óbvios, na última coluna, o valor de cada título, tendo assim, a Auditora confundido o valor nesta registrado, como sendo valor cobrado pelos emolumentos

II- que a verificação da assertiva acima, pode ser feita pelo simples cotejo das quantias do livro de apontamentos, que exemplifica, as quais ultrapassam ao valor máximo de cobrança pelo Cartório;

III- que, assim, se a lei não obriga os cartórios de protesto a efetuar tais registros no livro de Apontamentos, não cabe à fiscalização alegar sua exigência, porquanto inteiramente descabida;

IV- que não obstante, requer desse órgão julgador seja apontado o ato que definiu tal obrigação;

V- que não é verdadeira a afirmação da Auditora Fiscal de que "o contribuinte afirma que não tem condições de

*especificar/provar, vez que os valores recebidos foram lançados mensalmente no Livro Caixa”, uma vez que não existe qualquer pronunciamento do impugnante que confirme as palavras da fiscal nas folhas seguintes ao Termo de fl.978;*

*V- que na fase preparatória da fiscalização apresentou à fiscalização o seu Livro Caixa, no qual os registros foram efetivados pelos totais recebidos, mês a mês, sem que houvesse discriminação, por espécie de serviço, tendo a fiscalização aceito o citado livro na forma como foi escriturado, sem nenhuma objeção, concluindo, assim, que fiscal assumiu todo o risco dos seus atos quando optou por efetuar o lançamento, tendo por base, única e exclusivamente, uma presunção decorrente de equação matemática assim definida:  $b + 5 \times a$  ( $b$ = receita do cartório;  $a$ = FDJ recolhido);*

*VI- que agora não cabe à fiscalização, depois de haver acatado os registros do Livro Caixa e tributado como renda não declarada os valores calculados na forma acima, o direito de exigir detalhamentos, como muito maior razão, não lhe cabe atribuir, como infração, nem mesmo como elemento imprescindível, na análise dos fatos relacionados às microempresas;*

*VII- que diante do exposto requer seja descartada e desconsiderada, quando do julgamento deste processo, a premissa de falta de comprovação do cumprimento da lei, relativamente aos emolumentos cobrados de ME/EPP/Simples, pelo fato de o impugnante não haver apresentado a discriminação das receitas auferidas no Livro Caixa;*

*VIII- que, entretanto, esse detalhamento está inserido nos autos, nas planilhas enviadas à fiscalização de fls.588 a 937, nos quais estão contidos, separadamente os seguintes elementos: nome da microempresa, EPP e empresa do Simples; valor do título; valor dos emolumentos, no percentual de 4,5%, valor dos emolumentos cobrados por ME, à razão de 1% do valor do título, limitados a R\$ 20,00 e valor da diferença dos emolumentos não recebidos;*

*IX- que, assim, para a fiscalização alcançar o seu intento, não havia necessidade de intimar o contribuinte, porquanto todos os dados constantes do item 1 da Intimação de fls.978 se acham claramente detalhados no processo;*

*X- que em suma, todos os argumentos expostos pela fiscalização para não aceitar, como válidos, os emolumentos cobrados de ME, foram contestados, de forma irretorquível, nos itens precedentes, razão pela qual requer sejam desconsideradas as conclusões do relatório fiscal e aceitos os valores constantes das planilhas de fls.588/937, retificando-se os valores lançados, cuja cobrança tem respaldo em lei.*

*2.Da omissão da apreciação quanto aos documentos acostados à impugnação*

*I- que foi solicitado pela DRJ - Recife, no item 3 da Resolução de fl.554, que fosse efetivada a seguinte diligência:*

*“ Verificar, nos livros próprios, a existência dos serviços notariais e de registro informados nas declarações de fls.484/499 e se há algum registro de dispensa dos emolumentos correspondentes, ou promover outro tipo de averiguação que achar necessário”.*

*II- que examinando as intimações lavradas pela Auditora, em obediência à supracitada determinação (Termos de fls. 558 e 561), verifica-se que nestes não foi incluída qualquer referência às declarações de fls.484/499, bem como no relatório de Diligência de fls. 1007 a 1014, pois neste somente existe referência aos documentos de fls.981 a 992 a 994;*

*III- que merece destaque o documento firmado pela empresa Editora O Diário S/A, de fl.499, onde está declarado que esta ficou isenta do pagamento de taxas e emolumentos correspondentes aos protestos de 251 títulos de diversos devedores, totalizando R\$ 216.292,47, no ano de 2001, não tendo sido formalizada nenhuma exigência pela fiscalização, relativamente ao mesmo, apesar da determinação expressa dessa repartição, para a realização de diligência, com relação a este e aos demais documentos retro mencionados e nem realizada nenhuma diligência na referida empresa para a confirmação da veracidade dos termos da declaração anexada aos autos;*

*IV- que a citada omissão constitui cerceamento ao direito de ampla defesa, consoante jurisprudência já consagrada pelo Conselho de Contribuintes que deixa de anexar diante dos repetitivos acórdãos a respeito do assunto.*

*2-Da exigência sem amparo legal de registro em livros próprios ou no livro Caixa, dos emolumentos dispensados ou dos descontos concedido às ME/MPP/Empresas do Simples*

*I- que a fase de diligência não comporta exigências, que por ocasião do processo fiscalizatório não foram formalizadas, por omissão, equívoco ou negligência do agente fiscal, competindo somente a este o trabalho de realização de diligências;*

*II- que as exigências de apresentação de demonstrativos e /ou registros devem estar amparadas em ato legal, segundo o inciso II do art.5º da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*

*III- que diante do exposto requer o julgamento da improcedência do lançamento, face à sua fragilidade, face às exigências ilegais na fase de diligência e face à incerteza do auto lavrado, considerando que o suporte matemático da autuação, foi declarado inválido, inconsistente e desprovido de fundamento.*

*3-Do insucesso das investigações efetivadas pela DRF-Natal junto ao TJ/RN*

*I- que o Delegado da Receita Federal em Natal, à fl. 564, oficiou o Presidente do Tribunal de Justiça do Estado, solicitando*

*esclarecimentos quanto aos reais valores recolhidos ao FDJ, principalmente nos casos de renúncia à sua arrecadação e a obrigatoriedade de recolhimento integral do FDJ, e também, nos casos de prejuízo em relação à microempresa;*

*II- ressalta que em nenhuma hipótese houve prejuízo, pois são cobrados o FDJ mais emolumentos, esses últimos calculados à razão de 1% do valor do título, limitados a R\$ 20,00, tendo o Tribunal de Justiça respondido acertadamente, limitando-se a entregar os dispositivos legais que regem a matéria o que comprova que esses dispositivos relativos às microempresas, foram cumpridos, à risca por ele (o contribuinte), conforme comprovado pelos registros individualizados constantes das planilhas remetidas, de fls. 588/937, requerendo, mais uma vez, a exclusão dos valores consignados naqueles demonstrativos.*

*4- Das dificuldades e /ou impossibilidade de obtenção das provas. Da insegurança, iliquidez e incerteza do lançamento.*

*I- que, conforme já dito na sua primeira impugnação, foi confirmada a inveracidade da presunção utilizada no lançamento, tanto pelo Tribunal, quanto pelas provas apresentadas que a receita do Cartório não é igual a 5 vezes o FDJ e que nenhum fato novo foi acrescentado e, assim, não prevalecendo a única verdade do lançamento e cabendo ao fisco o ônus da prova acusatória, restam apenas, incertezas, dúvidas e insegurança do lançamento, diante da impossibilidade do quantum tributário, o que torna imprescindível formular os seguintes questionamentos, a serem respondidos pela Delegacia de Julgamento:*

*a) por que a Fiscal se valeu de premissa falsa para embasar o lançamento?*

*b) por que a Auditora utilizou uma equação matemática, de forma exclusiva e única, para lavrar o Auto de infração?*

*c) por que a Fiscal não promoveu investigações complementares e adicionais, para certeza e liquidez do lançamento?*

*d) por quais motivos a Fiscal não exigiu, quando dos 451 dias de investigação, detalhamentos necessários à convicção da segurança do lançamento e se omitiu quanto ao conhecimento das normas legais que, de forma expressa, desconstituíam a equação matemática utilizada na lavratura do Auto de Infração?*

*e) por quais motivos e qual a norma legal, a Fiscal pretendeu atribuir ao contribuinte, somente nesta fase de diligência, encargos que somente a ela competiam, e somente na fase da fiscalização?*

*f) pode-se imputar ao contribuinte culpa ou responsabilidade por atos omissivos do agente fiscal?*

*II- que, assim cabe a Delegacia de Julgamento o dever de responder a esses questionamentos, evidenciando as normas legais pertinentes para cada uma delas;*

*III- que não obstante esses questionamentos, continuará contatando o maior número de clientes, com vistas à confirmação dos valores pagos pelos usuários dos serviços do Cartório, no ano de 2001;*

*IV- que um grande número de microempresas já não mais existe ou não foi localizada no endereço, ou não mais dispõe de documentação pertinente ao ano de 2001, ou simplesmente deixaram de funcionar conforme atestam as reportagens que anexa;*

*Da remessa de novas provas*

*I- que anexa para comprovação da renúncia dos emolumentos já referenciada no item 18 da sua impugnação de fls.326/327, onze declarações de empresas que enumera, nas quais são confirmadas as dispensas desses e requer a exclusão do lançamento dos valores correspondentes a esses serviços, cuja percepção de emolumentos inexistiu;*

*II- que torna-se necessária, no entanto, seja realizada diligência para identificação e quantificação desses atos, com vistas à exclusão das quantias respectivas que foram objeto de dispensa., o que requer desde já.*

*11. Posteriormente, na data de 25/03/2008, o contribuinte ingressou, junto à DRF-Natal, com o requerimento de fls.1.116 a 1.121, dirigido à autoridade julgadora, no sentido de que sejam acostados os documentos anexos (fls.1.122 a 1.142) e reitera o pedido de diligência já efetivado na impugnação de fls. 1.040 a 1.078.*

A 2ª Turma da DRJ em Recife/PE julgou parcialmente procedente a impugnação, conforme ementas abaixo transcritas:

*DECADÊNCIA.*

*O dies a quo da contagem do prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento relativamente ao imposto de renda das pessoas físicas, em se tratando de rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos no ano-calendário, e tendo havido o pagamento do imposto devido, seja por meio da declaração de ajuste anual, seja por antecipação do pagamento do imposto pelo recolhimento a título de “carnê-leão” ou “mensalão”, ou mediante retenção do imposto pela fonte pagadora, tem início na data de ocorrência do fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.*

*LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.*

*No chamado lançamento por homologação, a autoridade tem cinco anos para homologar o pagamento antecipado pelo contribuinte, contados a partir do fato gerador da obrigação, exceto nos casos em que for comprovado dolo, fraude ou simulação, em que o dies a quo é remetido para o art. 173 do*

*Código Tributário Nacional, uma vez que o ato da autoridade deixa de ser meramente homologatório para se tornar lançamento de ofício, conforme determinado pelo art.149, VII, do mesmo diploma legal.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. EMOLUMENTOS E CUSTAS DE SERVENTURÁRIO DA JUSTIÇA. APURAÇÃO DOS VALORES.*

*É lícito ao Fisco apurar os valores recebidos a título de emolumentos e custas por tabelião tomando por base documentos idôneos expedidos pelo Cartório, mormente quando estes apontam valores muito superiores àqueles consignados no Livro Caixa e o contribuinte não apresenta à fiscalização, quando da realização de diligências, provas cabais e numéricas quanto as receitas por este alegadas como inexistentes.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - BASE DE CÁLCULO.*

*Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou reticentes as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

*TITULARES DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. DESPESAS DE CONSUMO.*

*Os Titulares dos Serviços Notariais e de Registro somente podem deduzir no livro Caixa os valores relativos a despesas de consumo que sejam necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora e que estejam relacionadas com a atividade profissional exercida.*

*GASTOS COM APLICAÇÃO DE CAPITAL. INDEDUTIBILIDADE.*

*Não são dedutíveis as aplicações de capital, correspondentes aos dispêndios com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis.*

*LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. DESPESAS COM TRANSPORTE.*

*As despesas com transporte somente são dedutíveis se forem efetuadas por representante comercial autônomo, e desde que corram por conta destes.*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.*

*Relativamente aos rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997, é cabível a exigência da multa isolada de ofício*

*incidente sobre a parcela do valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão e não recolhido.*

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.APLICADA ISOLADAMENTE.CARNÊ-LEÃO. RETROATIVIDADE DA PENALIDADE MAIS BENIGNA.**

*Com o advento da lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ART. 14, a multa exigida isoladamente, nos casos previstos no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passou a ser de cinquenta por cento, devendo a sua aplicação retroagir aos lançamentos efetuados anteriormente à referida Lei por ser mais benéfica para o contribuinte, em obediência ao comando do art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.*

**ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.**

*Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.*

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

**DETERMINAÇÃO DE DILIGÊNCIA.**

*No processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, é facultado à autoridade julgadora de primeira instância a determinação, de ofício, da realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias.*

**JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.**

*No processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que ocorra um dos fatos previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

*Impugnação Procedente em Parte*

Cita-se, outrossim, a conclusão do julgamento singular, *verbis*:

*Da Conclusão.*

*Diante das considerações efetuadas no decorrer do presente Voto, é de se concluir que:*

*a) ficou devidamente comprovado nos autos a existência de omissão de rendimentos na Declaração de ajuste Anual do IRPF conforme apontado no item 001 do Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento legal de fls.05/13, devendo, porém, de*

*acordo com as considerações expostas no item 51 do presente Voto, ser excluído do valor total apurado e demonstrado à fl.14 (R\$ 2.289.698,25) a quantia de R\$ 22.393,71;*

*b) deverão ser excluídas, das glosas concernentes a despesas de Livro Caixa, apuradas no item 002 do Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento legal acima referenciado no valor total de R\$ 22.654,83, as parcelas de R\$ 198,75 e R\$ 228,00, que somadas, perfazem o total de R\$ 426,75, conforme razões expostas no item 125 do presente Voto;*

*c) deverá ser reduzida para 50% a multa de ofício Isolada do Carnê-Leão, por força do que dispõe o art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.*

O Contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 27/05/2008 (fl. 1192) e, interpôs o recurso de fls. 1194/1312, sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos postos em sua impugnação. Ressalte-se que a autoridade preparadora considerou como tempestivo o recurso apresentado, consoante se extrai do Despacho de Encaminhamento à fl. 1343.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah

O recurso reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente lançamento de omissão de rendimentos decorrentes das atividades cartorárias; dedução indevida da base de cálculo a título de despesas do livro-caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, relativamente a fatos ocorridos no ano-calendário 2001.

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar, de antemão, as preliminares suscitadas pelo recorrente.

No que tange à alegação de decadência, relativamente a fatos geradores ocorridos de jan/2001 a abr/2001, impende esclarecer que de acordo com o art. 2º da Lei nº 7.718/1988, a tributação do IRPF só se torna definitiva com o ajuste anual, na forma dos arts. 2º, 10 e 11 da Lei nº 8.134/1990. Nos casos de lançamento por homologação, em que ocorre a antecipação do pagamento do imposto, deve-se aplicar o Recurso Especial nº 973.733/SC c/c art. 543-C do CPC c/c art. 62 do RICARF, contando o *dies a quo* a partir da data do fato gerador, conforme prevê § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), devendo o termo inicial da decadência somente ocorrer no último dia daquele ano-calendário, quando se aperfeiçoa o fato gerador.

Como o contribuinte antecipou o recolhimento do IRPF, conforme DIRPF/2002, fl. 23, aplica-se para o ano-calendário 2001 o § 4º do art. 150 do CTN. Nesse passo, o fato alusivo ao ano-calendário de 2001 se aperfeiçoou em 31 de dezembro daquele ano

(31/12/2001). Sendo assim, o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência inicia-se em 01 de janeiro de 2002 e, considerando o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento, a data fatal completa-se em 31 de dezembro de 2006. Dessarte, como a ciência do lançamento ocorreu em 03/05/2006, fl. 278, o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001 não havia sido atingido pela decadência.

Quanto à alegação de nulidade da decisão de primeira instância, em razão da falta de apreciação de diversos itens da impugnação, notadamente o item 3, fl. 1007, item 62, fl. 1172, item 129, fl. 1187, 1093/1113 e fls. 1122/1142, penso que o argumento é estéril e não merece prosperar. Na verdade, a documentação constante dos autos serve justamente para formar a convicção ao julgador, podendo interpretá-la da forma que melhor entender, refutá-las ou desconsiderá-las, de acordo com sua convicção, conforme se infere da análise do item 15, 20 e 21 do acórdão recorrido. Transcreve-se, outrossim, trecho da decisão singular:

*... deixo de apreciar a documentação de fls. 1122 a 1142 que consistem em declarações prestadas por empresas e correspondências emitidas pelo Cartório, do qual é titular, a diversas empresas. Além do que, conforme já declinado neste Voto, as provas que serviriam de amparo para as suas alegações consistem na apresentação dos livros onde deveriam estar registrados os fatos por ele alegados. (grifei)*

Aliás, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, consoante dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

*Seção VI*

*Do Julgamento em Primeira Instância.*

*[...].*

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Assim, o pleito da recorrente não tem o condão de macular a decisão recorrida, porquanto o julgador monocrático procedeu da melhor forma, exarando decisão fundamentada, debatendo acerca das razões pertinentes lançadas pelo contribuinte, formando livremente sua convicção, nos termos do dispositivo legal supracitado. Com efeito, dos argumentos despendidos pelo recorrente em seu apelo fica evidente que seu inconformismo tem a ver com o entendimento do julgador na análise das provas constantes dos autos.

Ademais, o julgador não necessita se manifestar sobre todas as razões de defesa apresentadas pela parte, bastando que apresente fundamentos suficientes para motivar sua decisão. Vale citar, como exemplos, os seguintes julgados:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº7/STJ.*

*(...)*

*3. O não acatamento das argumentações deduzidas no recurso, não implica em cerceamento de defesa, posto que, ao julgador, cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide.*

4. Não está obrigado o magistrado a julgar a questão posta a seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim, com o seu livre convencimento (art. 131, do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

(....)

(STJ — Primeira Turma — Rd Min. José Delgado — Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 304.754/MG — DJ 12.02.2001)

.....

PROCESSUAL CIVIL. ACÓRDÃO OMISSO SOBRE QUESTÕES INVOCADAS NO RECURSO DE APELAÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO INEXISTENTE. COMPLEMENTAÇÃO DA APOSENTADORIA. TETO SALARIAL AFASTADO POR DECISÃO IRRECORRIDA. PRECLUSÃO.

1. o Juiz deve se pronunciar sobre todos os temas controvertidos da causa; não está obrigado, entretanto, a responder ponto a ponto, todas as alegações das partes, que se irrelevantes podem ser repelidas implicitamente. Ofensa ao CPC, art. 535, II, que não se caracteriza.

(....)

(STJ — Quinta Turma — Rd MM. Edson Vidigal — Recurso Especial nº 260.803/SP — DJ 11.12.2000)

O art. 31 do Decreto nº 70. 235/1972, ao dispor que a decisão deve referir-se às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências, não tem o condão de exigir que o julgador deva referir-se, expressamente, ponto por ponto, a todas as alegações do contribuinte que, se irrelevantes, podem ser repelidas implicitamente, como pacificamente entende o STJ.

Rejeita-se, pois, a suscitada preliminar.

Relativamente ao indeferimento de perícia/diligência, mormente para confirmar a veracidade de diversas declarações constante dos autos, fl. 331 e fls. 484/499, inclusive a do Diário de Natal, fl. 499, entendo, da mesma forma que a autoridade recorrida, que todos eles se referem à produção de provas que caberia ao contribuinte sua apresentação, a exemplo do controle de recebimentos dos emolumentos. Com efeito, a perícia/diligência não se destina a preencher as lacunas da defesa quanto à produção de provas de sua competência, mas a esclarecer aspectos obscuros do processo, no caso de tais esclarecimentos forem considerados indispensáveis à formação da convicção do julgador.

No caso dos autos, o indeferimento em nada alterou a conclusão do julgado, já que, repise-se, a discriminação dos valores recebidos deveria ter sido produzida pelo próprio suplicante. Não se pode perder de vista que o ônus da prova é atribuído à parte que alega os fatos. Assim, o recorrente tem o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito não podendo, portanto, transferir para o fisco a instrução probatória, fundamentalmente quando à

realização da perícia/diligência revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

Ressalte-se que a autoridade recorrida converteu o julgamento em diligência, fls. 1007/1014, conforme solicitado pelo contribuinte em sua impugnação, com vista à apresentação da documentação probatória, bem como de esclarecimentos necessários à elucidação dos fatos.

Não se vislumbrou, portanto, o vício apontado.

No que toca à alegação de “... *insegurança, iliquidez e incerteza do lançamento*”, penso que a afirmação não merece acolhimento. Com efeito, a exigência fiscal levada a efeito encontra-se alicerçada nos preceitos legais, o que confere liquidez e certeza ao crédito tributário apurado, que só poderá ser elidida mediante prova em sentido contrário.

No Auto de Infração, constante às fls. 02/21, são mencionados os dispositivos legais infringidos, bem como discriminados os valores da exigência fiscal. Além do mais, o conteúdo da autuação está minuciosamente especificado na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, conforme se depreende das análises das informações às fls. 03/13. Nesse passo, não procede à alegação de que a fiscalização se valeu de premissa falsa para embasar o lançamento, de que utilizou uma equação matemática para lavrar a exigência e que não promoveu investigações para formalizar o lançamento, já que a autoridade lançadora constituiu a exigência com base nos valores declarados e recolhidos pelo autuado ao Fundo de Desenvolvimento da Justiça – FDJ, ou seja, nas receitas decorrentes de emolumentos cobrados em seu cartório.

Dessarte, não há, neste ponto, qualquer vício que macule a higidez da autuação.

Relativamente à preliminar de inexistência do evidente intuito de fraude, para fins de imposição da multa qualificada, penso que a matéria se confunde com o mérito e com ele será tratada.

Superada as preliminares, passa-se à análise meritória.

#### Da improcedência das glosas das despesas escrituradas no livro caixa

Alega o recorrente que os gastos glosados se revestem de características de necessidade à percepção dos rendimentos, pois correspondem a despesas de locomoção dos seus empregados, tais como: manutenção, óleo e gasolina em motos de sua propriedade, com vistas à realização das intimações aos devedores.

Pois bem, como bem pontuou a autoridade recorrida, o art. 6º da Lei nº 8.134/1990, com as alterações introduzidas pelo art. 34 da Lei nº 9.250/1995, veda a dedução de despesas com locomoção e transporte, com exceção apenas para o caso de representante comercial autônomo. Assim, por falta de previsão legal, não há como admitir as despesas de custeio com locomoção, combustíveis, compra de pneus, manutenção em motos de sua propriedade, incorridas no exercício de sua atividade.

Quanto os gastos relativos à aquisição de lixeiras, detector de notas falsas, calhas, confecção de unbuttons e de letreiros, penso que também não há como enquadrá-los como necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Sobre o alcance da

expressão “despesa de custeio indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, o “Perguntão” da Receita Federal do Brasil, disponível no endereço<sup>1</sup>, esclarece:

*Considera-se despesa de custeio aquela **indispensável** à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como **aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo**. (grifei)*

Embora alegue o suplicante que alguns dispêndios relacionados são inferiores a R\$ 326,61, considerados como consumíveis pela legislação do IRPJ (art. 301 do RIR/1999), verifica-se que a legislação do IRPF não faz tal distinção. Além do mais, como tais gastos não são “indispensáveis” à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, entendo que não podem ser considerados.

No que tange às despesas pagas à ARPLAN, concordo com o posicionamento da DRJ no sentido de que somente as Notas de fl. 94 e 114 constituem-se em despesas de manutenção, enquanto todas as demais se referem a aplicações de capital. Não se pode perder de perspectiva que os dispêndios realizados com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapassa o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização, são considerados aplicação de capital. Nesses termos, tem-se que as citadas despesas são indedutíveis.

Da improcedência e da ilegalidade da cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa isolada, sobre a mesma base de cálculo

No que toca à exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, para os fatos ocorridos durante a vigência do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, acompanho o entendimento majoritário do CARF no sentido de que não cabe a exigência da multa isolada prevista no parágrafo 1º, inciso III, daquele dispositivo quando houver também exigência da multa de ofício estabelecida em seus incisos I e II do *caput*. Com efeito, a não imposição concomitante dessas duas multas tem como fundamento a ambiguidade da redação do próprio art. 44 em sua redação original, ambiguidade esta que deve ser resolvida a favor do sujeito passivo, consoante dispõe o art. 112, I, do CTN. A controvérsia foi superada apenas com a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, em relação aos ano-calendário 2001, deve-se excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, inclusive aquela relativa ao imposto suplementar decorrente de deduções indevidas em virtude de glosa de parte do valor informado na declaração de ajuste a título de Livro Caixa, já que a citada penalidade foi obtida por meio de lançamento de ofício e não sobre o valor do imposto informado mensalmente pelo contribuinte e que não foi pago.

Da multa qualificada de 150%

Em relação à qualificação da multa, consignou a autoridade lançadora no Auto de Infração, fl. 07, em síntese, *verbis*:

*1.3 - que somente foi oferecido a tributação a importância de R\$ 871.110,00 (oitocentos e setenta e um mil cento e dez reais), quando a receita do cartório foi de R\$ 3.160.808,25 (três*

*milhões cento e sessenta mil oitocentos e oito reais e vinte e cinco centavos);*

*1.4 - que ficou evidente o intuito de sonegação fiscal com suposto indicio de fraude, visando driblar o fisco.*

Percebe-se, pelo excerto transcrito, que a autoridade fiscal entendeu que teria ocorrido o evidente intuito de fraude. Todavia, entendo que a conclusão da autoridade fiscal foi subjetiva dada à significativa movimentação financeira, que nada mais é do que o próprio pressuposto da autuação. Com efeito, não bastam apenas divergências e/ou omissão entre os valores declarados e os apurados para alicerçarem o evidente intuito de fraude. A qualificação da multa, nesses casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc (Acórdão nº: 104-21.480).

A prestação de informações ao fisco, divergentes dos dados levantados pela fiscalização, pela falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual dos valores devidos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada

Incomprovada a fraude ensejadora da multa isolada, esta não pode subsistir. Dessa forma, deve o percentual da multa de ofício ser reduzido para 75%.

Por fim, requer ainda o suplicante que seja desconsiderado relatório da autoridade fiscal e do acórdão recorrido e, conseqüentemente, aceitos os valores constantes das planilhas de fls. 588/937, retificando-se os valores lançados.

Novamente, não colhe melhor sorte o recorrente. Com efeito, o próprio contribuinte alegou, conforme Relatório de Diligência de fls.1007/1014, que não tem condições de especificar/provar todos os valores recebidos, já que os recebimentos foram lançados mensalmente no Livro Caixa, sem qualquer detalhamento por tipo de serviço. Sobre esse ponto, cumpre transcrever trecho do Relatório da Diligência Fiscal, fl. 1007, pelo qual foi solicitado a manifestação do contribuinte. Veja-se:

*1 - Quantos títulos protestados no referido Cartório se referem a Microempresa ou empresa de pequeno porte, ou empresas optantes do SIMPLES, no ano-calendário de 2001, mostrando os valores cobrados por esses serviços, devidamente escriturados no Livro Caixa e especificando o valor total do FDJ correspondente a tais serviços;*

*2 - Quantos atos retificadores foram efetivados pelo 1º Ofício de Notas de Natal, em decorrência de erros praticados pelo próprio Cartório na execução dos serviços notariais e de registro, uma vez que o impugnante alega haver consignado tais atos em livro próprio, sem a cobrança dos emolumentos, conforme determina a Lei nº 10.169/2000, em seu art 3º, inciso IV, e informar os valores correspondentes ao FDJ;*

*Item 57 - Obviamente, ao impugnante não compete diligenciar cada um dos 85.000 indivíduos, para obter declarações dos valores dos emolumentos dispensados ou, se cobrados, qual o seu valor e o montante do desconto concedido, ou individualizar as Empresas do Simples, para comprovar os valores cobrados.*

De fato, não existe dispositivo legal obriga o contribuinte a registrar, em livros próprios, os emolumentos cobrados; todavia o sujeito passivo da obrigação tributária estava ciente de que deveria manter em seu poder, pelo prazo em que a Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB pudesse exercer o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento, as informações e os documentos necessários a comprovar os recebimentos dos emolumentos, tal qual ocorre com qualquer contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica. Ou seja, deve o contribuinte manter o mínimo de organização que lhe permita informar e comprovar, quantitativamente e qualitativamente, o ingresso de recurso em seu movimento financeiro.

Diferentemente do que alega o recorrente, a autoridade fiscal excluiu da base de cálculo todos os valores informados pelo contribuinte, relativos a Emolumentos não recebidos, emolumentos que não foram cobrados referentes aos Atos Retificadores e Atos Notariais e Títulos não recebidos por determinação Judicial, conforme se observa da leitura de trecho do Relatório da Diligência Fiscal, fl. 1013:

*4 - Os valores acima relacionados que o contribuinte alega não ter cobrado/recebido foram devidamente conferidos com os livros do Cartório. Tais valores deverão serão considerados e abatidos da base de cálculo cujo montante anual importou em R\$ 22.393,71(vinte e dois mil trezentos e noventa e três reais e setenta e um centavos), correspondente a soma dos itens 1 a 3 acima citados.*

Com efeito, em razão da falta de comprovação do valor dos emolumentos recebido de microempresa ou empresa de pequeno porte (MP nº 1.638/1998), declarado pelo próprio contribuinte à fl. 13, não é possível aceitar os valores constantes das planilhas de fls. 588/937. Ademais, as correspondências/declarações juntadas, bem como os artigos de jornais carreados, informando o número de microempresas que tiveram títulos protestados no ano de 2001, mas que não foram localizadas, não tem qualquer relevância para a formação de convicção, pois, repise-se, o ônus de provar quais são, efetivamente, os emolumentos recebidos é do contribuinte.

Ante a todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir da exigência a multa isolada, bem como desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*  
Eduardo Tadeu Farah

CÓPIA