



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17227.720217/2021-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.657 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrente CARLOS ALBERTO FIRMO OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017, 2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECEITA AUFERIDA POR DELEGATÁRIOS DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA.

Nos termos da legislação tributária o Livro Caixa é de escrituração obrigatória para os delegatários de serviços notariais e de registro. Na falta de apresentação do mesmo é de se aceitar a informação prestada pelo Tribunal de Justiça do Estado correspondente para fins de apuração da base de cálculo do IRPF.

DEDUÇÕES DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE LIVRO CAIXA.

É ônus do sujeito passivo que não escriturou suas despesas no Livro Caixa e nem as requereu na Declaração de Ajuste Anual, comprovar de forma inquestionável que apenas deduziu despesas dedutíveis conforme a legislação e comprovar que os recolhimentos feitos a título de Imposto de Renda estariam corretos.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM A MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. PERÍODO POSTERIOR À MP 351/2007. POSSIBILIDADE.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). (Súmula CARF n.º 147).

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 02.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, não sendo competência deste Colegiado a manifestação acerca da constitucionalidade das leis tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, José Márcio Bittes, Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CARLOS ALBERTO FIRMO OLIVEIRA em razão do Acórdão n.º. 108-033.742 proferido pela 15ª TURMA/DRJ08, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o lançamento tributário.

Em sua origem, o crédito tributário decorre de auto de infração (e-fls. 384/396) lavrado em razão da constatação da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, relativamente aos anos-calendário de 2017 e 2018, que resultou no lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescido de multa de ofício (75%) e juros de mora, bem como aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O relatório da decisão de piso resumiu de forma clara os fatos que levaram à autuação:

1 – mediante o confronto das DIRPF do contribuinte com as informações relativas aos emolumentos recebidos pelo Cartório do 17º Ofício de Notas da Capital do RJ, nos termos do Ofício PRES n.º 373/2019 do TJ-RJ, foram verificados indícios de inconsistências;

2 – o contribuinte foi intimado a apresentar **documentação comprobatória de todos os valores recebidos e cópias digitalizadas das folhas dos Livros Caixa, entre outras solicitações;**

3 – em resposta, foram apresentados **Livros Diário e balancetes anuais**, porém, **não foram apresentados os Livros Caixa;**

4 – tendo em vista que o fiscalizado não pleiteou, em suas DIRPF 2018 e 2019, as despesas do Livro Caixa, mas **apenas informou rendimentos do trabalho não assalariado na aba “outros”, a autoridade fiscal intimou novamente o contribuinte a esclarecer a natureza dos rendimentos.** Na mesma intimação a autoridade fiscal explicou que os **livros diário não se prestam a demonstrar e comprovar as despesas dedutíveis que poderiam ser pleiteadas, sendo necessária, para tal, a apresentação dos Livros Caixa;**

5 – o fiscalizado respondeu à intimação explicando que os rendimentos declarados na aba “outros” se tratavam das diferenças entre os valores recebidos e as despesas passíveis de dedução, conforme consta dos Livros Diário;

6 – **foi constatado que os valores de tais despesas alegadas pelo fiscalizado, não discriminadas propositalmente nas declarações, corresponderam a 90,18% e 84,94% das receitas efetivas informadas pelo TJ-RJ, percentuais estes, muito acima do usual na atividade;**

7 – apesar do contribuinte não ter discriminado em suas DIRPF as despesas do Livro Caixa e, portanto, não as ter pleiteado, foi o fiscalizado intimado, por três vezes, a apresentar os Livros Caixa, para a análise das referidas despesas;

8 - considerando que **não há previsão legal para substituir o Livro Caixa pelo Livro Diário, e não atendida, pelo fiscalizado, a exigência legal de apresentar o Livro Caixa, concluiu a fiscalização pelo lançamento dos rendimentos omitidos com base nas informações do TJ-RJ e nos rendimentos declarados nas DIRPF;**

9 – foi aplicada a multa de 50% sobre as diferenças de antecipação devida e não recolhida, tendo em vista que os rendimentos auferidos mensalmente deveriam ter sido calculados e recolhidos mediante carnê-leão. (grifos acrescidos)

O recorrente foi cientificado do lançamento em 15/04/2021 (e-fl. 413), e apresentou, em 14/05/2021, sua impugnação (e-fls. 418/446). As alegações foram assim resumidas pela decisão de piso:

1 – é nulo o auto de infração posto que a autoridade fiscal não analisou sequer um comprovante de despesa, tendo a SRFB optado por desqualificar a escrituração contábil apresentada, utilizando-se do arbitramento, o que torna o ato nulo por violar o princípio da Ampla Defesa e Contraditório, da Verdade Material e da Primazia da Realidade Tributária;

2 – considera ilegal o arbitramento realizado pela autoridade fiscal uma vez que os Livros Diário e a documentação acostada aos autos são capazes de identificar e comprovar as despesas incorridas no exercício de suas funções;

3 – o Conselho Nacional de Justiça editou o Provimento nº 45, de 13/05/2015 que dispõe, em seu art. 12, sobre a possibilidade de se utilizar o Livro Diário para fins de reconhecimento de Imposto de Renda;

4 – o impugnante ofereceu meios oficiais de se apurar toda a escrituração, através dos Livros Diário, que muito se assemelham ao Livros Caixa, possuindo praticamente o mesmo formato, mas a RFB rejeitou a documentação integralmente, a ponto de não solicitar nenhum comprovante das despesas lançadas;

5 – de acordo com o princípio da Verdade Material, a autoridade administrativa pode e deve agir de ofício promovendo todas as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a revelação da verdade;

6 – ao ser impedido de apresentar os Livros Diário, a defesa do impugnante foi integralmente mitigada, violando o princípio da Ampla Defesa e do Contraditório. Além disso, não validar as despesas lançadas nos Livros Diário ensejará em enriquecimento sem causa para a União Federal em desfavor do contribuinte, ferindo, também, os princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva;

7 – a justificativa de que as despesas apresentadas pelo impugnante são elevadas somente poderiam fazer um mínimo de sentido após a análise criteriosa, profissional e imparcial dos documentos comprobatórios destas. Assim, todo e qualquer argumento quanto ao tema não passa de conjectura desarrazoada que enfraquece o lançamento ou até contribui para sua nulidade por trazer fortes indícios de parcialidade negativa nas suposições do autor;

8 – conforme esclarecido os valores referentes aos rendimentos de trabalho não assalariado foram lançados na aba “outros” e correspondiam à diferença entre as receitas e as despesas passíveis de dedução que se encontravam enumeradas em ordem cronológica no Livro Diário;

9 – a alegação de que as despesas foram omitidas propositadamente da DIRPF do impugnante não faz o menor sentido, até porque os valores lançados sob esta denominação se encontram escrituradas no Livro Diário, com documentação franqueada à análise;

10 – ignorar os valores das despesas por terem sido lançadas no Livro Diário que, frise-se, é chancelado pelo CNJ, é um ato de extrema arbitrariedade e afronta aos princípios mais básicos do direito;

11 – as despesas lançadas na planilha que se apresenta foram consideradas para fins de aferimento da receita do impugnante e encontram-se em perfeita consonância com os entendimentos do CARF;

12 – nos termos do art. 198 do CTN é vedada a prática de aplicação da multa proporcional e da multa isolada sobre os mesmos períodos. Este já é o entendimento consolidado no CARF;

13 – a multa aplicada deve ser reduzida ao patamar de 20% em atenção ao Princípio do Não Confisco conforme entendimento já proferido pelo STF.

Em 15/12/2022, os autos foram julgados e foi proferido o Acórdão nº. 108-033.742 (e-fls. 11782/11794) mantendo as cobranças e julgando a impugnação improcedente. Vale o destaque para a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017, 2018

PRELIMINAR. NULIDADE. Não se verifica do lançamento qualquer mácula ou vício capaz de torná-lo nulo por cerceamento do direito de defesa ou por qualquer das razões discriminadas no art. 59 do Decreto 70.235/72.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECEITA AUFERIDA POR DELEGATÁRIOS DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA.

Nos termos da legislação tributária o Livro Caixa é de escrituração obrigatória para os delegatários de serviços notariais e de registro. Na falta de apresentação do mesmo é de

se aceitar a informação prestada pelo Tribunal de Justiça do Estado correspondente para fins de apuração da base de cálculo do IRPF.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento em 08/02/2023, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 1798) e em 06/03/2023, o Recurso Voluntário (e-fls. 11801/11828) foi apresentado pelo recorrente, reiterando os argumentos apresentados na Impugnação e requerendo o cancelamento do lançamento.

Os autos foram remetidos para o CARF para julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade do lançamento

Primeiramente, o recorrente sustenta que o lançamento seria nulo por ilegalidade da aplicação do arbitramento e ofensa ao princípio da verdade material.

Alega que teriam sido apresentados os Livros Diários e respectivos balancetes que fariam prova das despesas deduzidas da base de cálculo do IRPF devido em 2017 e em 2018, e que a fiscalização simplesmente teria optado por ignorar estes documentos contábeis em razão da ausência da escrituração e apresentação dos Livros-Caixa, usando para lançamento, as informações prestadas pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – TJRJ.

Sustenta que *o pressuposto para que a autoridade fiscal se valha do arbitramento é a omissão do sujeito passivo ou a irregularidade das declarações, esclarecimentos ou documentos que devem ser utilizados para o cálculo do tributo, o que definitivamente não ocorreu na hipótese, considerando que a contabilidade apresentada se encontrava pautada em informações reais e oficiais, respaldadas por documentação apta a comprovar cada registro* (e-fls. 11807).

Alega que o Conselho Nacional de Justiça, teria editado o Provimento n.º 45 de 13/05/2015 que dispõe, em seu artigo 12, sobre a possibilidade de se utilizar o Livro Diário para fins de recolhimento de Imposto de Renda, conforme transcrição que segue:

Art. 12 - É facultativa a utilização do Livro Diário Auxiliar também para fins de recolhimento do Imposto de Renda (IR), ressalvada nesta hipótese a obrigação de o delegatário indicar quais as despesas não dedutíveis para essa última finalidade e também o saldo mensal específico para fins de imposto de renda.

Parágrafo único. A mesma faculdade aplica-se para os fins de cálculo de Imposto Sobre Serviços (ISS), hipótese em que deverá ser observada a legislação municipal. (grifos acrescidos)

Ao desconsiderar os Livros Diários e balancetes e deixar de solicitar os comprovantes de despesas, a fiscalização, no entender do recorrente, teria deixado de analisar provas lícitamente apresentadas e constituído crédito tributário em bases arbitradas e presumidas.

Pois bem.

Não considero que exista qualquer nulidade no lançamento realizado pela autoridade fiscalizadora.

Conforme Termo de Início de Ação Fiscal (e-fls. 33/37), o sujeito passivo foi intimado a apresentar os seguintes documentos:

1 - Documentação comprobatória de todos os valores recebidos, nos anos calendário 2017 e 2018, a título de rendimentos tributáveis pagos por Pessoas Jurídicas - PJ, rendimentos tributáveis pagos por Pessoas Físicas – PF ou equivalentes, como os decorrentes da atividade cartorial, rendimentos isentos e não tributáveis, e rendimentos tributados exclusivamente na fonte, ainda que não informados em suas declarações de ajuste anual (DIRPF) correspondentes aos anos citados, discriminados mensalmente;

2 – Apresentar cópias digitalizadas das folhas dos **livros-caixa escriturados pelo(a) contribuinte, ainda que não informados nas declarações de ajuste, nos quais seja possível verificar os títulos e os valores de todas as receitas e despesas referentes aos anos-calendário 2017 e 2018 (os recibos e comprovantes não deverão ser apresentados neste primeiro momento).**

3 – Apresentar as decisões judiciais e escrituras públicas referentes às obrigações de pagamento de pensão alimentícia e os respectivos comprovantes dos pagamentos realizados nos anos calendário 2017 e 2018, pleiteados como deduções nas declarações de ajuste dos exercícios 2018 e 2019, respectivamente.

Em resposta à intimação, o sujeito passivo apresentou a Petição (e-fls. 45/46) e os Livros Diários de 2017 (e-fls. 47/162) e 2018 (e-fls. 163/279), bem como balancetes (e-fls. 280/284), assim como outros documentos referentes as decisões proferidas nos autos dos processos judiciais que determinaram o pagamento de pensões alimentícias (e-fls. 285/357).

Não foram apresentados Livros-caixa de 2017 e 2018 e nas Declarações de Ajuste Anual, não foram declaradas despesas dedutíveis conforme Livro-Caixa.

Foi então expedido novo Termo de Intimação Fiscal (e-fls. 361/366), nos seguintes termos:

Nas declarações de ajuste referentes aos anos calendário 2017 e 2018, o contribuinte, titular de cartório, informou rendimentos no quadro RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS apenas na aba OUTROS, deixando em branco a aba TRABALHO NÃO ASSALARIADO, que seriam referentes aos emolumentos cartoriais. Também não pleiteou nas “DEDUÇÕES”, as despesas de LIVRO CAIXA.

Intimado, no Termo de Início de Procedimento Fiscal, a apresentar os Livros caixa dos períodos citados, apresentou o contribuinte Livros Diários referentes aos cartórios e balancetes anuais.

Tendo em vista os fatos relatados fica o contribuinte intimado a:

1 – Esclarecer qual a natureza dos rendimentos informados na aba “OUTROS” acima citada.

2 – O contribuinte não pleiteou, nas declarações de ajuste, as despesas do LIVRO CAIXA. Fica o mesmo intimado a esclarecer as razões de não pleitear as referidas deduções, e ciente de que, caso estejam escrituradas, de forma que possibilitem a perfeita identificação e classificação como dedutíveis, após a devida comprovação documental a esta fiscalização, seriam passíveis de dedução.

Os livros diário apresentados em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, no qual foi o contribuinte intimado a apresentar os livros caixa, não se prestam à demonstração e comprovação das despesas dedutíveis que poderiam ser pleiteadas.

Para que sejam consideradas as despesas dedutíveis de livro caixa, deverá o contribuinte, inicialmente, apresentar os livros caixas dos anos 2017 e 2018, devidamente escriturados, nos quais deverá identificar cada despesa escriturada, individualmente, por tipo de conta, e devidamente classificada como dedutível ou não dedutível, e dos quais deverá constar os respectivos demonstrativos mensais das receitas e das despesas, classificadas como dedutíveis e não dedutíveis. Poderá o contribuinte utilizar os programas CARNELEÃO2017 e CARNE-LEÃO2018, disponíveis para download no site da Receita Federal, os quais são definidos de forma a propiciar ao usuário facilidades no preenchimento e na classificação correta das despesas.

Após preenchidos, utilizando os programas referidos, deverá gravar cópias de segurança, para cada ano, no formato do referido programa (.DBK) e enviar estes arquivos, juntamente com os arquivos no formato (.pdf), gerados no programa, referentes aos DEMONSTRATIVOS, aos LIVROS CAIXA e aos PLANOS DE CONTAS.

Vê-se, portanto, que a fiscalização, diante da informação constante das DAAs, que teria deixado de declarar os rendimentos no campo correto, e de requerer as deduções conforme Livros-Caixa, indicou ao sujeito passivo como corrigir suas declarações de rendimentos e promover os recolhimentos de forma cabível. Tal intimação foi recebida em 23/12/2020, conforme AR de e-fls. 366.

Considerando que o sujeito passivo não se manifestou no prazo, foi reintimado a promover as correções e prestar informações no prazo de 10 dias, por meio do Termo de Reintimação Fiscal (e-fls. 367/373), recebido em 01/02/2021, conforme comprovante dos correios (e-fls. 372/373).

O sujeito passivo apresentou petição de e-fls. 376/377 esclarecendo que teria declarado em suas DAAs no campo “OUTROS” a receita líquida, afirmando que as despesas consideradas dedutíveis teriam sido registradas nos Livros Diários, que teria feito o recolhimento do imposto de renda pelo carnê-leão manualmente e que a utilização do programa carnê-leão seria uma faculdade:

2- Com relação ao primeiro ponto a ser sanado (natureza dos rendimentos aba “OUTROS”), o contribuinte, na qualidade de titular de cartório, esclarece que declarou a ficha rendimento tributáveis na aba “OUTROS” e que a apuração do referido valor, é

o resultado da diferença entre os valores recebidos e as despesas passíveis de dedução, devidamente enumeradas por dia no Livro Diário, apresentado anteriormente;

3- Quanto a alegada não dedução das despesas do Livro Caixa, como exposto acima, estas foram lançadas no Livro Diário, divididas pelos dias de sua ocorrência, com a utilização do Carnê Leão manual. Após, quando da Declaração de Renda para os referidos exercícios, o Contribuinte recolheu o Imposto de Renda sobre o resultado dos ajustes.

4- Importa ressaltar que, de acordo com o Termo de Intimação Fiscal, a utilização do programa Carne-Leão para os anos 2017 e 2018 é uma faculdade, ou seja, de livre escolha o emprego desta ferramenta na hipótese.

Com base nas respostas apresentadas e a falta de apresentação dos Livros-caixa e informações das despesas dedutíveis mensais, não restou outra alternativa à fiscalização senão o arbitramento do imposto de renda com base nos valores informados ao Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro.

Verifica-se que a fiscalização ainda apresenta duas constatações relevantes (e-fls. 404):

(...) o sujeito passivo é titular do cartório há mais de duas décadas, não havendo justificativa para sua prática de preenchimento da DAA;

(..) os valores das despesas presumidas alegadas pelo fiscalizado, não discriminadas propositalmente nas declarações, corresponderam a 90,18% e 84,94% das receitas efetivas a que tivemos acesso, através do TJRJ, nos anos 2017 e 2018, respectivamente, percentuais muito acima do usual na atividade.

Entendo correto o procedimento fiscal e o arbitramento realizado.

O direito às deduções das despesas na atividade cartorial, depende da comprovação da sua veracidade, mediante documentação idônea, escriturada em livro-caixa, nos termos da §2º, do art. 6º da Lei nº. 8.134/1990:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

...

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

Portanto, não tendo sido requeridas as deduções das despesas em suas Declarações de Ajuste Anuais, nem as escrituradas em livros-caixa, a fiscalização houve por bem

arbitrar a receita obtida, lavrando o auto de infração. Vale o destaque para trecho do Termo de Verificação Fiscal:

Como relatamos no item (A), precedente, foi o contribuinte intimado, de balde, por três vezes, a **apresentar o livro caixa, e advertido que o livro diário apresentado não se prestava à demonstração e comprovação das referidas despesas.**

A escrituração apresentada nos livros diário não apura sequer as receitas e despesas mensais, imprescindíveis para o preenchimento da DAA, como relatado, e para o cálculo da antecipação mensal obrigatória do imposto (carnê-leão).

Considerando que **não há previsão legal para substituir o livro caixa pelo livro diário, e não atendida, pelo fiscalizado, a exigência legal de apresentar o livro caixa, como relatamos, concluiu a fiscalização pelo lançamento dos rendimentos omitidos com base nas informações do TJ-RJ e nos rendimentos declarados nas DAA.**

Importante ressaltar que a infração apurada diz respeito à omissão de rendimentos, e não há que se falar em glosa de despesas, uma vez que o fiscalizado não pleiteou as deduções em suas declarações de ajuste. (grifos acrescentados)

Considerando que (i) as despesas sequer foram pleiteadas nas DAAs, e se mostraram mais altas do que o normal; (ii) que o Livro Diário não se presta para a apuração do Imposto de renda devido, (iii) que não ficou comprovado que os recolhimentos de Imposto de Renda realizados foram feitos corretamente, (iv) que o sujeito passivo tinha conhecimento de como deveria preencher sua DAA, visto ser titular de cartório há mais de duas décadas, (v) e que o sujeito passivo teve a oportunidade de corrigir suas declarações e pleitear corretamente as despesas ainda na fase de fiscalização, deixando de fazê-lo, entendo que restou justificado o arbitramento e não há que se falar em nulidade.

O lançamento tributário nos termos do art. 142¹ do CTN, como ato administrativo decorrente de uma atividade vinculada da administração fiscal, deve se pautar pela estrita observância da legislação de regência, e tem por objetivo verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, bem como demonstrar o cálculo do montante de tributo devido, identificando o sujeito passivo e aplicando a penalidade quando cabível. Os artigos 10 e 11 do Decreto nº. 70.235/72 também apresentam os requisitos necessários do Auto de Infração. *Verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A nulidade do lançamento, por sua vez, deverá ser reconhecida quando for verificada a inobservância da legislação ou a falta de qualquer dos requisitos constitutivos, visto que estes vícios levam ao cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59 do CTN:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos acrescidos)

Da simples leitura do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, verificam-se todos os requisitos previstos legalmente para conferir legitimidade ao lançamento e também foram garantidos ao sujeito passivo a ampla defesa e contraditório, de modo que, rejeito a preliminar de nulidade.

3. Do Mérito

No mérito, o recorrente reitera o argumento de que a fiscalização não poderia ter desconsiderado as despesas incorridas em razão de descumprimento de mera formalidade, e que os lançamentos contábeis (Livros Diário) não poderiam ter sido desconsiderados pelo fisco.

Defende que poderia ter promovido a declaração do imposto de renda da forma apresentada e que o Livro Diário serviria de comprovação para fins de Imposto de Renda da pessoa física.

No que diz respeito à forma de declaração e apuração do Imposto de Renda da pessoa física e a determinação legal para elaboração do Livro Caixa para os titulares de serviços notariais, a decisão de piso foi clara:

A Lei 8.134/1990, uma lei tributária que altera a legislação do Imposto de Renda, em seu art. 6º, §2º, assim dispõe quanto aos titulares de serviços notariais e de registro:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

(...)

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

Assim, verifica-se que a **obrigatoriedade de registro do Livro Caixa no caso em questão decorre de lei e, posto isso, constata-se que sua exigência pela autoridade fiscal não se trata de um ato derivado de sua mera discricionariedade.**

E tal exigência não se dá por acaso, visto que o Livro Caixa, que há muito tempo figura na contabilidade praticada no País, é instrumento fundamental para a apuração do Imposto de Renda, vez que é o Livro Caixa o instrumento contábil apropriado para a análise tributária das receitas e despesas relativas à atividade exercida pelo contribuinte.

Já o Livro Diário, de que tratam os Provimentos CNJ 34/2013 e 45/2015, **é livro que não cumpre esse objetivo de apuração dos tributos federais.** É um livro que nasce com o propósito de aferir a saúde da atividade notarial e, secundariamente, constatar que a tabela de emolumentos está sendo adequadamente aplicada.

O propósito da escrituração do Livro Caixa é a apuração mensal do Imposto de Renda a ser recolhido pelo Carnê-Leão e servir de apoio para o preenchimento da DIRPF do contribuinte.

Por esta razão é que na DIRPF existe o campo apropriado para o preenchimento dos valores referentes à “Rendimentos” e “Deduções – Livro Caixa”, formato seguido pelo programa Carnê-Leão mencionado pela autoridade fiscal na intimação cientificada ao contribuinte. Ele é de escrituração do contribuinte e para ele se presta a fundamentar a declaração de ajuste anual relativa a sua pessoa física.

Já o Livro Diário, como deve ser de conhecimento do impugnante, pertence ao acervo do Estado. Se o titular do cartório de notas ou registros deixar determinada unidade para

assumir outra serventia, por exemplo, não leva consigo o Livro Diário, ao contrário do Livro Caixa que a ele, pessoa física, resta vinculado e segue com o contribuinte que o escritura para onde quer que ele vá.

Para a escrituração do Livro Diário, apenas a título de diferenciação, o contribuinte deve observar as normas estaduais, bem como, aquelas normas e serviços da Corregedoria Geral do Estado a que se vincula.

O próprio Provimento CNJ 45/2015, mencionado pelo impugnante, prescreve que devem ser escrituradas **todas as despesas**, sem restrição, no Livro Diário. Basta que a mesma seja relativa à atividade desenvolvida pelo delegatário.

Tal entendimento não se aplica ao Livro Caixa que, por exemplo, somente deve ter escrituradas as despesas que são consideradas como dedutíveis para efeito da apuração do IRPF.

Ainda citando o Provimento CNJ 45/2015, verifica-se que o mesmo determina o lançamento da receita no Livro Diário, por especialidade, de forma individualizada, no dia da prática do ato, “ainda que o delegatário não tenha recebido os emolumentos”. Veja-se que tal determinação vai de encontro ao regime de caixa que regula o Imposto de Renda à medida em que o fato gerador deste último se dá apenas no momento em que o rendimento é percebido pelo sujeito passivo.

Com isso se constata mais uma diferença substancial nas funções do Livro Diário e do Livro Caixa, exacerbando ainda mais suas naturezas contábeis e fiscais, respectivamente, à medida em que o primeiro deve se pautar pelo regime de competência enquanto o segundo, pelo regime de caixa.

Por fim, é de se mencionar a Solução de Consulta COSIT nº 94, de 29/07/2020, em que a RFB manifesta expressamente o entendimento de que:

“O livro-caixa é de escrituração obrigatória, não havendo previsão, na legislação tributária, de sua substituição pelo livro diário auxiliar da receita e da despesa. As receitas devem ser conhecidas pelo regime de caixa”

Explicita bem a COSIT, em questionamento proposto pelo Tribunal de Justiça do DF e dos Territórios – TJDF, o posicionamento supracitado, como se vê do trecho abaixo:

55. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro poderá deduzir, da receita decorrente do exercício de sua atividade, as despesas elencadas no art. 68 do RIR, de 2018. O contribuinte deverá escriturar as receitas e as despesas em livro-caixa e comprovar a sua veracidade por meio de documentação idônea, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência, em atenção ao art. 69, § 2º, do RIR, de 2018. Não há previsão, na legislação tributária, para a substituição do livro-caixa pelo livro citado. No que diz respeito ao regime a ser adotado no reconhecimento de receitas, convém transcrever, de novo, o art. 118, caput, juntamente com o 123, ambos do RIR, de 2018:

Art. 118. Fica sujeita ao pagamento mensal do imposto sobre a renda a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º, art. 3º, § 1º, art. 8º e art. 9º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

(...) Art. 123. O imposto sobre a renda apurado na forma prevista nas tabelas progressivas constantes do art. 122 deverá ser pago até o último dia útil do mês

subsequente àquele em que os rendimentos ou os ganhos forem percebidos (Lei n.º 8.383, de 1991, art. 6º).

56. Observa-se que a pessoa física que receber de outra pessoa física ou de fontes situadas no exterior rendimentos que não tenham sido tributados na fonte fica sujeita ao recolhimento mensal do imposto. O imposto deve ser apurado e pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos forem recebidos. O regime, portanto, é o de caixa.

Pelo exposto, resta debilitada a alegação do impugnante de que o Livro Diário muito se assemelha ao Livro Caixa, possuindo praticamente o mesmo formato, ao concluir como arbitrária e injustificada a sua desconsideração pela autoridade fiscal.

(grifos acrescentados)

Da leitura deste trecho da decisão de piso verifica-se que ocorreu um descumprimento da legislação do Imposto de Renda, que determina que os titulares de serviços notariais devem registrar suas receitas e despesas conforme Livro Caixa, e mantê-los à disposição da fiscalização. Portanto, não se trata de mera formalidade e sim de determinação legal, que o recorrente conhecia.

Também ficou evidenciado na decisão, porque o Livro Diário não substitui o Livro Caixa, bem como explicitadas as suas diferenças. A Solução de Consulta COSIT n.º 94/2020 ainda conclui no mesmo sentido, ressaltando as impropriedades do Livro Diário para a apuração do Imposto de Renda da pessoa física.

Não vejo reparos a fazer na decisão de piso, até porque, o recorrente apenas reitera os argumentos apresentados na Impugnação.

Ainda sobre a defesa apresentada nos autos pelo recorrente, é importante destacar que ele não se desincumbiu dos ônus de provar que seus recolhimentos mensais estariam corretos e que todas as deduções promovidas estariam em conformidade com a legislação.

O contribuinte apresenta planilhas, para o ano-calendário de 2017 e para o ano-calendário de 2018, comparando as receitas conforme apuração promovida pela fiscalização, com base nos valores informados pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – TJRJ e as receitas com base nos valores declarados nos Livros Diários apresentados pelo recorrente, e outras duas planilhas comparando as receitas e despesas apuradas por ele, nos respectivos anos-calendários. As planilhas apenas contém valores totais mensais, sem demonstrativo de apuração dos valores de receitas auferidas mensalmente e despesas dedutíveis e não dedutíveis para fins de Imposto de Renda. Ou seja, as planilhas não servem como prova para demonstrar a correta apuração do Imposto de renda recolhido mensalmente.

Com a Impugnação, também foram apresentadas cópias de documentos que, conforme afirmado pelo recorrente, comprovariam as despesas deduzidas. A lista dos documentos juntados nos autos foi a seguinte:

Despesas 09/2017 (e-fls. 454/891),

Despesas 10/2017 (e-fls. 892/1379),

Despesas 11/2017 (e-fls. 1384/1815),

Despesas 03/2017 (e-fls. 1819/2296),
Despesas 05/2017 (e-fls. 2300/2851),
Despesas 06/2017 (e-fls. 2855/3311),
Despesas 03/2017 (e-fls. 3312/3343),
Despesas 07/2017 (e-fls. 3344/3837),
Despesas 01/2018 (e-fls. 3841/4319),
Despesas 02/2018 (e-fls. 4323/4739),
Despesas 03/2018 (e-fls. 4740/5181),
Despesas 04/2018 (e-fls. 5182/5492),
Despesas 05/2018 (e-fls. 5493/5763),
Despesas 06/2018 (e-fls. 5764/6222),
Despesas 07/2018 (e-fls. 6226/6730),
Despesas 08/2018 (e-fls. 6732/7233),
Despesas 09/2018 (e-fls. 7234/7723),
Despesas 10/2018 (e-fls. 7224/8219),
Despesas 11/2018 (e-fls. 8220/8654),
Despesas 12/2018 (e-fls. 8655/9196),
Despesas 01/2017 (e-fls. 9200/9621),
Despesas 02/2017 (e-fls. 9622/10109),
Despesas 12/2017 (e-fls. 10113/10604),
Despesas 08/2017 (e-fls. 10608/11240),
Despesas 04/2017 (e-fls. 11244/11779).

Não há uma identificação pormenorizada dos documentos apresentados, não há uma planilha apresentando o que é cada um dos comprovantes, vários dos comprovantes estão ilegíveis e outros não é possível saber do que se tratam, ou seja, o recorrente, em sede de Impugnação, apresentou de forma desordenada e sem correspondência com a apuração defendida, mais de 10 mil folhas de comprovantes, mas não promoveu a apuração como deveria ter feito na escrituração do Livro Caixa, para efetivamente comprovar que seus recolhimentos foram realizados corretamente.

O recorrente ainda defendeu de forma genérica, que, de acordo com o artigo 75 do RIR e o artigo 6º da Lei n.º 8.134/90, as despesas deduzidas eram admitidas pela legislação. Mas **a única indicação das despesas deduzidas mensalmente encontram-se nos Livros Diários**, que, como visto, deve registrar **todas** as despesas do cartório. Não há uma planilha ou uma coordenação das despesas com os documentos apresentados, de modo que, mas não é possível afirmar que todas as despesas deduzidas estão comprovadas e ainda, que todas as despesas deduzidas são legalmente dedutíveis.

Sobre esse ponto, a decisão de piso esclarece:

Vale ressaltar que, ao contrário do que alega o impugnante, não cabe à autoridade fiscal agir de ofício e promover diligências averiguatórias e probatórias de forma a concluir pela dedutibilidade das despesas constantes dos Livros Diário apresentados.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato – é o que ocorre no caso das deduções. O art. 73 do Decreto 3.000/99, vigente à época dos fatos, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).”

Portanto, a inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante o ônus de comprovação e justificação das receitas recebidas e deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Ressalta-se que, o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado, e como se viu, há muitas dúvidas sobre a apuração realizada pelo recorrente. Não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova das deduções que sequer foram pleiteadas na DAA, mas ao recorrente apresentá-las, no formato de Livro Diário, com a correlação com os devidos comprovantes, o que não foi feito.

Por estas razões, não vejo reparos a se fazer na decisão de piso.

4. Da Aplicação concomitante da Multa de Ofício e a Multa Isolada

Sustenta o recorrente que seria ilegal a aplicação concomitante da multa de ofício e a multa isolada aplicada em razão do não recolhimento de antecipações de imposto por meio do carnê-leão.

Não assiste razão à recorrente neste ponto.

Sobre o tema, o CARF sedimentou o entendimento esposado no âmbito do Enunciado de Súmula CARF n.º 147, como segue:

Súmula CARF n.º 147

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do

carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Pela leitura da Súmula mencionada, bem como a partir da informação de que a exigência fiscal refere-se aos anos-calendários de 2014 a 2016, observa-se que não assiste razão ao Recorrente em sua irresignação, pois, no período lançado, já havia sido editada a MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 9.430/1996, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passando a existir previsão expressa sobre a possibilidade de cumulação das multas pela falta de recolhimento do carnê-leão e a multa de ofício.

5. Do Pedido de Redução da Multa e alegação de que a Multa seria Confiscatória

Vale lembrar que a multa é consequência da constatação da infração à legislação tributária. O artigo 142 do CTN² prevê que a autoridade lançadora tem o dever de lavar a multa de ofício, sob pena de responsabilidade funcional, visto que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

No caso de lançamento decorrente de procedimento de fiscalização, o fundamento legal para o lançamento da multa de ofício de 75% encontra-se no artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430 de 1996³, não havendo previsão para reduzi-la a 20% como requerido pelo recorrente.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito das posições doutrinárias mencionadas, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF n.º 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

6. Conclusão

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Diante do exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário interposto pela contribuinte, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa