



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002977/2008-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.880 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente JOSE DE BRITTO FREIRE FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. RECOLHIMENTO AO FUNDO ESPECIAL DA JUSTIÇA. PROVA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário. O valor dos emolumentos é base de cálculo da taxa a ser recolhida ao Fundo Especial dos Tribunais de Justiça; logo, o valor dessa taxa pode ser usada para se estabelecer o valor dos emolumentos do notário ou registrador.

GLOSAS DE DESPESAS.

Apenas podem ser admitidas as deduções de despesas que encontrem respaldo legal, que se encontrem documentalmente comprovadas e que atendam à manutenção da fonte pagadora.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 147.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para excluir do lançamento a multa isolada por falta de recolhimento do carnê leão (Sumúla CARF 147). Vencidos o relator e o conselheiro Wesley Rocha que deram provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital. Manifestou intenção de fazer declaração de voto o conselheiro Wesley Rocha.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, João Maurício Vital, Maurício Dalri Timm do Valle, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 973-1021) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) O recorrente é titular do Cartório do 1º Ofício de Notas do Rio de Janeiro/RJ, auferindo rendimentos de trabalho não assalariado em conformidade com a Lei nº 8.935/94. Conforme a Lei nº 8.134/90, o recorrente auferir as receitas e deduz as despesas admitidas de acordo com apurações em Livro-Caixa, realizando os ajustes finais em sua declaração de ajuste anual, sendo que a tributação deve se dar pelo regime de caixa e não de competência. A mesma legislação determina o recolhimento mensal através do carnê-leão, pelo mesmo regime;
- b) O recorrente forneceu à fiscalização todas as informações solicitadas, inclusive os atos notariais praticados no período fiscalizado e seus registros contábeis - os quais sempre foram feitos em Livros-Caixa conservados conforme determina a Lei. Não há motivo para inferir qualquer deficiência ou imprestabilidade dos documentos apresentados;
- c) Entretanto, a fiscalização considerou os atos notariais em regime de competência para o cálculo do lançamento (o que é admitido pela Auditora Fiscal ao afirmar que alocou os rendimentos às datas dos atos praticados e não dos efetivos recolhimentos das GRERJ correspondentes), sendo que o correto deveria ser o regime de caixa. Com isso, se entendeu que o recolhimento do adicional em cada mês se referia exatamente ao rendimento percebido pelo recorrente, sem verificar quanto efetivamente foram recebidos os valores pelos atos praticados;
- d) É necessário lembrar que não poderia ser utilizado o critério do adicional de 20% para lançar o tributo ora cobrado. Isso porque o fato gerador daquele ocorre no momento da prática do ato notarial, enquanto o fato

gerador desse último ocorre apenas quando o rendimento é efetivamente percebido. É praxe da atividade notarial receber pelos atos praticados em meses subsequentes, tendo em vista a necessidade de emitir faturas de cobrança para a maioria dos clientes - a despeito de realizar o pagamento do adicional de 20% no prazo legal. Os cartorários estão obrigados ao recolhimento do adicional de 20% ao FETJ independentemente da gratuidade do ato ou inadimplência dos clientes (art. 163 da Consolidação Normativa da Corregedoria Geral da Justiça e arts. 21 e 158-A da Lei 8.935/94) - de forma que a Auditora fiscal incorre em equívoco ao afirmar que nos casos de gratuidade total dos atos não incidiria o referido adicional.

- e) Além disso, foi utilizada presunção não prevista em Lei, extraída de documento unilateral elaborado pela Corregedoria Geral da Justiça, órgão responsável apenas por regular o exercício da atividade notarial, resultando na alegada omissão de rendimentos, contendo supostos indícios de que houve omissão de rendimentos. De fato, não há previsão legal de presunção de omissão de rendimentos de pessoas físicas com base em recolhimentos de quaisquer taxas, muito menos do referido adicional de 20% ao FETJ;
- f) O referido documento não reflete a receita efetivamente recebida, pois desconsidera os atos gratuitos praticados, a inadimplência verificada e os rendimentos percebidos extemporaneamente - elementos estes pertinentes justamente ao regime de caixa que deveria ter sido observado. A própria SRF já reconheceu que tal documentação referente ao adicional de 20% não é elemento probatório dos rendimentos do tabelião (Solução de Consulta SRRF1ª RF/DISIT nº 71, de 16 de dezembro de 2002). O documento emitido pela Corregedoria informa apenas os valores vertidos para o Fundo Especial do Tribunal de Justiça da serventia de que é titular o recorrente;
- g) A presunção ocasionou indevida inversão do ônus da prova, além de exigir do recorrente a produção de prova negativa - o que é vedado no ordenamento jurídico vigente. Isso se confirma ao analisar a decisão recorrida, a qual partiu da equivocada premissa de que caberia ao impugnante a demonstração dos valores que não se referiam ao ano calendário de 2003. Na realidade, caberia à fiscalização verificar quanto o rendimento foi percebido e se houve omissão (através do confronto da movimentação bancária do recorrente com os valores por ele declarados, por exemplo). A exigência de prova negativa constitui, também, cerceamento ao direito de defesa;
- h) A cumulação da multa de ofício com a multa isolada pela ausência de preenchimento do carnê-leão representa *bis in idem*.

Ao final, formula pedidos conforme fls. 1018-1021.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0719000/04015/08 (fls. 77-86) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de José de Britto Freire Filho (CPF nº 033.710.187-68), referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003. A autuação alcançou o montante de R\$ 1.999.538,83 (um milhão novecentos e noventa e nove mil quinhentos e trinta e oito reais e oitenta e três centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 05/11/2008 (fl. 96).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação, consta o seguinte (fls. 79-81):

001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/2003	R\$ 190.274,52	75,00
28/02/2003	R\$ 169.837,76	75,00
31/03/2003	R\$ 163.629,45	75,00
30/04/2003	R\$ 204.896,82	75,00
31/05/2003	R\$ 376.703,63	75,00
30/06/2003	R\$ 201.028,83	75,00
31/07/2003	R\$ 230.635,20	75,00
31/08/2003	R\$ 210.074,13	75,00
30/09/2003	R\$ 175.854,56	75,00
31/10/2003	R\$ 222.934,69	75,00
30/11/2003	R\$ 203.910,32	75,00
31/12/2003	R\$ 176.206,07	75,00

Enquadramento legal: Arts. 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713/88; Arts. 1º a 4º, da Lei nº 8.134/90; Arts. 45, 106, inciso I, 109 e 111 do RIR/99; Art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002 convertida na Lei nº 10.451/2002.

002 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme:

Fato Gerador	Valor Multa Isolada	Multa (%)
31/01/2003	R\$ 26.162,74	50,00
28/02/2003	R\$ 23.352,69	50,00
31/03/2003	R\$ 22.499,04	50,00

30/04/2003	R\$ 28.173,31	50,00
31/05/2003	R\$ 51.796,74	50,00
30/06/2003	R\$ 27.641,46	50,00
31/07/2003	R\$ 31.712,33	50,00
31/08/2003	R\$ 28.885,19	50,00
30/09/2003	R\$ 24.180,00	50,00
31/10/2003	R\$ 30.653,51	50,00
30/11/2003	R\$ 28.037,66	50,00
31/12/2003	R\$ 24.228,33	50,00

Enquadramento legal: Art. 8º da Lei nº 7.713/88 c/c arts. 43 e 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

Por sua vez, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 87-95 faz referência ao histórico de modificações na legislação que rege o recolhimento do adicional de 20% ao FETJ pelos cartórios do Rio de Janeiro, destacando que (fl. 90):

[...]

13. Anualmente são publicadas, através de portaria, as tabelas com os valores exatos permitidos para a cobrança dos serviços prestados pelos notários e de registro. Para o ano-calendário de 2003, as tabelas foram fixadas pela Portaria nº 2.575/2002, publicada em 30/12/2002 para vigorar a partir de 01/01/2003.

14. A Corregedoria-Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro, através de Decisão do Corregedor-Geral da Justiça proferiu Decisão em 19.05.2008, publicada no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro de 17.06.2008, em sua folha 37, fornecendo a Secretaria da Receita Federal os valores das receitas vertidas ao FETJ no ano de 2003, referentes ao percentual de 20%, e esclarece que bastará a Receita Federal multiplicar a informação por cinco para obter as receitas do cartório.

15. Em resposta ao Ofício nº 456/2008 de 08/09/2008 da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro (Difis III), o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro encaminhou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio do Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 3802/08 de 09/09/2008, a relação com valores de todas as GRERJ recolhidas pela serventia referentes aos 20% das receitas recolhidas ao FETJ, no ano de 2003 e, pelo Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 4.466/08 de 20/10/2008, esclareceu que para se alcançar o valor dos emolumentos seria o bastante multiplicar por cinco as informações fornecidas, ou seja, os valores recolhidos por intermédio das GRERJ referentes ao FETJ.

Prossegue afirmando que (fls. 92-94):

[...]

18. O contribuinte foi intimado, em 03/07/2007, a apresentar cópia do Livro-Caixa cujos valores serviram de base para sua Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2004, ano calendário 2003.

19. A intimação foi atendida em 25/07/2007 com a apresentação da cópia do Livro-Caixa solicitado.

20. Foram emitidos termos de continuação do procedimento fiscal em 30/08/2007, 24/10/2007, 17/12/2007, 11/02/2008, 09/05/2008, 04/07/2008 e 02/09/2008.

21. Em 14/03/2008, através do Termo de Intimação nº 06, o contribuinte foi intimado a apresentar cópia do Livro Adicional, cópia das GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, os CPF de todas as pessoas relacionadas nas GFIP, cópia das GRERJ relativas ao ano-calendário 2003 e os emolumentos a que se referem. A intimação foi atendida em 31/03/2008.

22. Como citado no item 15, em resposta ao Ofício 456/2008 de 08/09/2008 da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro encaminhou à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio do Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 3802/08 de 09/09/2008, a relação com valores de todas as GRERJ recolhidas pela serventia, referentes aos 20% das receitas recolhidas ao FETJ, no ano de 2003 e, pelo Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 4.466/08 de 20/10/2008, esclareceu que para se alcançar o valor dos emolumentos bastará multiplicar por cinco a informação fornecida no ofício anterior.

23. Foi feita, então, a compatibilização entre as informações recebidas do Tribunal de Justiça, as cópias das GRERJ e o Livro Adicional apresentado pelo contribuinte. Chegou-se a uma planilha onde foram obtidos os valores que serviram de base para os recolhimentos dos 20% do adicional, alocando os rendimentos encontrados nos meses referentes às datas dos atos e não à data do recolhimento da GRERJ, tudo isso com o objetivo de chegar aos valores de emolumentos referentes efetivamente a cada mês calendário do ano de 2003.

24. Estes recolhimentos do adicional com o valor anual de R\$756.349,96 indicam, com base nos itens 6 e 7 deste relatório, que o contribuinte recebeu emolumentos por atos praticados pela serventia no total anual de R\$3.781.749,80, isto é, cinco vezes o valor do adicional recolhido.

25. Por intermédio do Termo de Intimação nº 10 de 15/09/2008, foi encaminhado ao contribuinte um quadro comparativo entre o adicional recolhido, R\$756.349,96, que indica uma receita anual de R\$3.781.749,80 (cinco vezes o adicional), conforme determinação da Lei 3.217/99, e rendimentos recebidos de pessoa física declarados na Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2003, no valor de R\$1.255.763,82 e, caso entendesse necessário, apresentasse comprovações que levassem aos valores alegados por ele.

26. O contribuinte, então, responde declarando que não possui em seus arquivos documentos que possam modificar a composição de receitas apresentadas na intimação.

27. Em 01/10/2008 o contribuinte foi intimado a apresentar detalhamento de sua Declaração de Bens do ano-calendário 2003. A intimação foi atendida em 22/10/2008.

28. O contribuinte através do Termo de Intimação nº 12 de 03/10/2008 foi intimado a comprovar 29 (vinte e nove) despesas lançadas no Livro-Caixa do ano de 2003 que foram comprovadas em 08/10/2008.

29. O contribuinte, como Titular do 1º 2º Ofício de Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro, auferiu rendimentos no ano-calendário 2003 de R\$3.781.749,80, isto é, cinco vezes o valor do adicional de R\$756.349,96 recolhido pela serventia neste ano-calendário, conforme Lei nº 3.217, artigo 1º 2º, quando determina o recolhimento do adicional de 20% sobre os emolumentos dos cartórios em favor do Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro — FETJ e atos citados em nossos itens 14 e 15 deste relatório.

30. É importante registrar que os cartórios são obrigados por lei a praticar atos gratuitos, devidamente registrados no Livro Adicional e sobre os quais não incide o adicional de 20%. Portanto, calculando-se os emolumentos com a multiplicação do adicional por cinco, não há distorção, nem imprecisão caso a serventia pratique atos gratuitos previstos em lei (vide itens 8 e 10 deste relatório).

31. A Lei Federal nº 8.935 de 18/11/1994 determina que os cartórios emitam recibo dos emolumentos percebidos (vide item 5) e pelo Provimento CGJ nº 36 de 14/08/2001 (item 12) só podem cobrar os emolumentos expressamente previstos anualmente em Portaria baixada pelo Corregedor-Geral de Justiça, ficando terminantemente proibidos de estabelecer qualquer abatimento sobre estes valores fixados.

32. Com as informações fornecidas pelo Tribunal de Justiça compatibilizadas com os documentos de arrecadação GRERJ apresentadas pelo contribuinte, chegou-se aos valores mensais do adicional de 20% recolhidos. Multiplicando este valor por cinco, chega-se aos emolumentos percebidos pelo titular da serventia no mês. Na planilha abaixo, foi incluída a coluna dos rendimentos oferecidos 6 tributação na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2004, Ano-calendário 2003.

[...]

O contribuinte foi intimado a explicar esta diferença de R\$2.525.985,98 (R\$3.781.749,80 — R\$1.255.763,82) e não o fez. Afirmou que não tinha documentos que modificassem a composição das receitas do cartório de R\$3.781.749,80. Como não comprovou haver auferido rendimentos diferentes de R\$3.781.749,80 (a título de emolumentos), obtidos multiplicando-se por cinco os valores do adicional recolhidos, a diferença de R\$2.525.985,98 está sendo considerada como rendimentos omitidos e tributada neste Auto de infração.

33. A omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, por parte do contribuinte, no ano calendário 2003, gerou valor maior a recolher de imposto de renda pessoa física devido a título de carnê-leão no ano calendário de 2003, ensejando o lançamento de multa isolada, equivalente ao percentual de 50% do valor de carnê-leão não recolhido, que corresponde ao imposto calculado aplicando-se a tabela progressiva mensal para cada base de cálculo mensal apurada, conforme demonstrado no "Demonstrativo de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carnê-Leão)", anexo ao Auto de Infração. Esses rendimentos estavam sujeitos a recolhimento de carnê-leão e não houve recolhimento do imposto referente aos rendimentos omitidos. No auto de Infração está sendo lançada multa isolada por não recolhimento de carnê-leão).

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Mandados de procedimento fiscal (fls. 2-4); ii) Declaração de ajuste anual - exercício de 2004 (fls. 6-9); iii) Termo de início de fiscalização e demais intimações ao contribuinte (fls. 10, 11, 15-24, 28-35, 45, 46 e 72); iv) Respostas do contribuinte (fls. 12-14, 25-27, 44, 47-49, 75 e 76); v) Quadro comparativo entre o adicional recolhido e os rendimentos declarados no ano calendário de 2003 (fl. 36); vi) Relação das GRERJ com recolhimento do adicional de 20% relativo a emolumentos recebidos no ano-calendário de 2003 (fls. 37-42); vii) Matrículas de imóveis e outros registros notariais (fls. 50-67); viii) Certificado de registro de veículo (fl. 68); ix) Informes de rendimentos financeiros de 2003 (fls. 69-71); x) Planilha de despesas do livro-caixa a comprovar (fl. 73); xi) Ofício nº 456/2008 (fl. 99); xii) Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 3802/08 (fl. 100); xiii) Planilha de Guias Arrecadadas pela serventia do contribuinte ao TJ/RJ (fls. 101-112); xiv) Ofício SRFF07/Defis/Difis III nº 608/2008 (fl. 113); xv) Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 4466/08 (fl. 114); xvi) Publicação no diário oficial estadual (fl. 115); xvii) Termo de arrolamento de bens e direitos (fls. 116-117); e xviii) Termo de encerramento (fl. 118).

O contribuinte apresentou impugnação em 04/12/2008 (fls. 132-175) pela qual aduziu argumentos semelhantes aos posteriormente apresentados no recurso voluntário, além dos seguintes:

- a) Parte dos créditos tributários cobrados já foram alcançados pela decadência. Isso porque o termo inicial da contagem do prazo deve ser a data do pagamento do carnê-leão referente a cada mês de apuração. Assim, considerando a data de notificação do contribuinte, são inexigíveis os créditos referentes aos meses de janeiro a outubro de 2003.

Ao final, formulou pedidos conforme as fls. 173-175.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Procuração e documentos pessoais (fls. 176-184); ii) Cópias de documentos do auto de infração (fls. 185-207); iii) Declarações de clientes do 1º Ofício de Notas da Comarca da Capital do RJ e solicitações de atos notariais (fls. 208-218); iv) Escrituras e outros atos notariais (fls. 219-302); v) Relação de clientes devedores (fls. 303-306); vi) Referentes a faturas vencidas (fls. 307, 308); vii) Demonstrativos da empresa CEDAE (fls. 309-312); viii) Cópias do livro-caixa do contribuinte (fls. 334-511); ix) Demonstrativo de apuração do carnê-leão (fl. 512); x) DARF com autenticação bancária (fls. 513-524); xi) GERJ com autenticação bancária (fls. 529-666); xii) Cópias do livro adicional de 2003 (fls. 670-934); e xiii) Boletim dos atos extrajudiciais de 2003 (fls. 935-959).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro II/RJ (DRJ), por meio do Acórdão nº 13-38.565, de 28 de novembro de 2011 (fls. 314-330), deu parcial provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos lançamentos por homologação. O IRPF é tributo complexo, encerrando-se o fato gerador em 31 de dezembro do ano a que se referem os rendimentos.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.

O lançamento da multa isolada é de ofício e, assim, o termo inicial do prazo decadencial ocorre no primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS PELO TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES.

É válido o lançamento efetuado com base em dados fornecidos ao Fisco pelo Tribunal de Justiça a respeito de valores vertidos ao FETJ pelo Cartório, quando as informações obtidas evidenciam que o montante auferido a título de emolumentos pelo tabelião é superior ao oferecido tributação na declaração de ajuste anual da pessoa física.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 26 de janeiro de 2012 (fl. 966), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 27 de fevereiro de 2012 (fl. 973-1021). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

Das matérias devolvidas

1. Da aplicação do regime de caixa ou de competência

Entende o recorrente que é nulo o auto de infração por ter sido aplicado o regime de competência para a apuração do montante devido quando, na realidade, deveria ser aplicado o regime de caixa. Alega que a Auditora Fiscal admite ter alocado os rendimentos nos meses referentes às datas dos atos notariais praticados, e não às datas do recolhimento das GRERJ, o que explicita que o regime de apuração adotado foi o de competência.

Com isso, assevera que as investigações realizadas não traduzem a sua realidade financeira, por considerarem como rendimentos valores que não foram efetivamente auferidos nas datas especificadas - sendo que o regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, exige que os valores sejam tributados apenas se efetivamente forem recebidos e configurarem o fato gerador.

Ora, pelo critério utilizado pela Autoridade Lançadora, que se baseou nas contribuições ao FETJ que são devidas à medida em que os emolumentos são recebidos, e considerando que o fato gerador do imposto de renda é complexo e ocorre durante o ano-calendário, entendo que foi observado o regime adequado para definição do aspecto quantitativo do fato gerador.

Sem razão, entretanto, o recorrente, vez que atendido o regime de caixa.

2. Da omissão de rendimentos

Alega-se no recurso voluntário que os valores tidos como omitidos foram apurados incorretamente com base em presunção não prevista em Lei, segundo a qual seria possível mensurar o valor auferido pelo contribuinte multiplicando o montante de 20% incidente sobre os atos notariais praticados e recolhido ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro por cinco. Isso porque tal procedimento não reflete a realidade dos fatos, por desconsiderar os atos notariais praticados com gratuidade total, a inadimplência de alguns clientes e os pagamentos recebidos a prazo.

Entende o contribuinte que isso ocasionou indevida inversão do ônus da prova e exigência de produção de prova negativa, na medida em que ficou obrigado a comprovar que não recebeu por determinados atos que ainda assim implicaram no recolhimento do adicional de 20% ao FETJ.

Em primeiro lugar, cabe apontar que o lançamento não se baseou unicamente nas informações prestadas pela Corregedoria Geral da Justiça, mas também nas cópias do Livro Adicional e GRERJ apresentadas pelo próprio contribuinte. Os documentos analisados deram conta dos valores recolhidos à título de adicional de 20% nos atos notariais praticados no ano de 2003, sendo confirmados pelos ofícios de fls. 99-112. De outro lado, os ofícios de fls. 113 e 114 forneceram a informação de que seria possível alcançar o valor total dos emolumentos recebidos multiplicando o montante de adicionais recolhidos no ano calendário por cinco.

É importante observar que a jurisprudência do CARF tem admitido a possibilidade de se constatar eventual omissão de rendimentos através do procedimento acima descrito, ainda que se trate de presunção simples:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento ao direito de defesa quando constatado que as infrações apuradas foram adequadamente descritas nas peças acusatórias e que o contribuinte, demonstrando ter perfeita compreensão delas, exerceu plenamente o seu direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO-CAIXA. VALORES CONTABILIZADOS COMO EMOLUMENTOS E ADICIONAIS. RECOLHIMENTO AO FUNDO ESPECIAL DA JUSTIÇA. PROVA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário. O valor dos emolumentos e do adicional sobre ele incidente, informados pelo próprio declarante à Corregedoria e devidamente recolhidos ao Fundo Especial dos Tribunais de Justiça, constitui prova irrefutável da prestação do serviço.

IRPF. LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS.

As despesas de custeio pagas, quando necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, podem ser deduzidas da receita decorrente do exercício da respectiva atividade na apuração do Livro-Caixa.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, conforme dispõe o art. 9º da Lei n.º 10.426/2002.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, nas autuações relativas a períodos anteriores a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

(Acórdão nº 2201002.634 – 2ª Sessão de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 20 de janeiro de 2015).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. INEXISTÊNCIA

As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972.

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543C DO CPC. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, houve pagamento antecipado na forma de imposto de renda retido na fonte, e não houve a imputação de existência de dolo, fraude ou simulação, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Como o fato gerador do imposto de renda é complexo anual, ele só se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano-calendário, o que fez com que o prazo decadencial tenha se iniciado em 31/12/2003 e terminado em 31/12/2008. Como o lançamento se deu em 18/02/2008, não se operou a decadência.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. RECOLHIMENTO AO FUNDO ESPECIAL DA JUSTIÇA. PROVA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário. O valor dos emolumentos é base de cálculo da taxa a ser recolhida ao Fundo Especial dos Tribunais de Justiça; logo, o valor dessa taxa pode ser usada para se estabelecer o valor dos emolumentos do notário ou registrador.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas. (Acórdão nº 2301-004.492 – 2ª Sessão de Julgamento/3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

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

Exercício: 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. PAF.

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. CARF. SÚMULAS CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. FASE RECURSAL. APRESENTAÇÃO. Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso. Contudo, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário. Logo, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, quando em confronto com a ação do Estado, ainda que acostada a destempo.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANOS-BASE 2008 E 2009. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 147. POSSIBILIDADE.

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

IRPF. TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. INOBSERVÂNCIA.

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado. Contudo, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM SERVIÇOS DE ADVOCACIA. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas com advogados para a assessoria e defesa do titular do cartório em demandas judiciais, vinculadas às atividades notariais, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS PELO TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES.

É válido o lançamento efetuado com base em valores informados a título de emolumentos nas Declarações de Ajuste Anual, nos boletins estatísticos extrajudiciais e ainda nos informados como devidos ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça, quando as informações obtidas evidenciam que o montante auferido pelo tabelião, a título de emolumentos, é superior ao oferecido à tributação em suas declarações de ajuste anual da pessoa física.

(Acórdão nº 2402-009.762 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 9 de abril de 2021).

Concordo com as razões dos citados julgados quanto a legitimidade da utilização dos valores do adicional de 20% como base para a aferição da base de cálculo no presente caso. Não se pode olvidar que tal medida constitui presunção simples que, em que pese não esteja expressa em Lei, pode ser utilizada para a constituição de crédito tributário - sendo que, caso o

contribuinte apresente indícios suficientes a corroborar a incerteza do lançamento, caberá à fiscalização o aprofundamento das investigações para colher provas que demonstrem as reais dimensões do fato gerador, como se observa no seguinte julgado:

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

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. TITULAR DE SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO. EMOLUMENTOS. PRESUNÇÃO SIMPLES. ESTIMATIVA DE RECEITA. EXISTÊNCIA DE PROVA EM CONTRÁRIO. FALTA DE CERTEZA DO FATO PRESUMIDO. INSUBSISTÊNCIA.

Não há óbice ao emprego de presunção simples em direito tributário. Em relação ao estado do Rio de Janeiro, é possível estimar a receita obtida pela serventia extrajudicial com base na arrecadação ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça (FETJ), multiplicado por cinco. No caso dos autos, antes do lançamento fiscal, o contribuinte apresentou indícios sérios e convergentes da prática de descontos nos valores dos emolumentos fixados pelo Tribunal de Justiça do Estado, concedidos a clientes habituais, usuários de grande volume de serviços. Quando há elementos em sentido contrário à ocorrência do fato presumido, a autoridade tributária deve aprofundar a investigação para esclarecer as dúvidas. É insubsistente o lançamento despido da certeza necessária no que tange à existência de omissão de rendimentos da atividade notarial, aliado à falta de demonstração da inveracidade dos valores registrados no livro-caixa como prova dos emolumentos efetivamente recebidos dos clientes, observado o regime de caixa.

LIVRO-CAIXA. DEDUÇÕES DE DESPESAS. RECEITAS DE FUNDOS. RETIRADAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Mantém-se a glosa de despesas quando o titular de serviços notariais e de registro não comprova a regularidade das deduções, mediante documentação hábil e idônea.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE. ATIVIDADES EXTERNAS. TITULAR DE SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas suportadas por titular de serviços notariais e de registro com transporte e locomoção relacionados à execução das suas atribuições fora do cartório, inclusive o deslocamento de empregados e colaboradores para a realização de tarefas externas.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM SERVIÇOS DE ADVOCACIA. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas com advogados para a assessoria e defesa do titular do cartório em demandas judiciais, vinculadas às atividades notariais, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

LIVRO-CAIXA. SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

Apenas são dedutíveis as despesas com alimentação, na modalidade de ticket restaurante, destinadas indistintamente a todos os empregados da serventia extrajudicial, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

LIVRO-CAIXA. SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. DESPESAS BANCÁRIAS. RECEBIMENTO DE EMOLUMENTOS. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas bancárias para manutenção do recebimento de emolumentos pelos serviços notariais mediante cheques e cartões de débito e crédito de seus clientes, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

LIVRO-CAIXA. SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas de empréstimos bancários cujos valores não mantêm relação intrínseca com a percepção de receitas e manutenção da atividade notarial.

LIVRO-CAIXA. SERVENTIA EXTRAJUDICIAL. DESPESAS COM MOTOBOY. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas com transporte de documentos relacionados à atividade notarial, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. PENALIDADES DISTINTAS.

Para os fatos geradores a partir da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do imposto de renda a título de carnê-leão em concomitância com a multa de ofício incidente sobre o lançamento do imposto devido no ano-calendário.

(Acórdão nº 2401-008.442 – 2ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 06 de outubro de 2020).

No presente caso, o recorrente apresentou documentos que revelaram a gratuidade total de alguns dos atos notariais destacados pela fiscalização, para os quais houve o efetivo recolhimento do adicional de 20%, com fundamento na parte final do art. 158-A da Consolidação Normativa da Corregedoria-Geral da Justiça. Com isso, a decisão recorrida excluiu tais valores da base de cálculo. Sobre as declarações firmadas por clientes do contribuinte no sentido de que foram beneficiados por atos gratuitos, menciona a DRJ que:

As declarações emitidas por clientes do Cartório, que atestam genericamente terem usufruído de gratuidades (fls. 196/204), não socorrem o impugnante. Como já dito, o Interessado deveria ter provado mediante documentos hábeis e idôneos, em que se pudesse identificar os atos notariais a que se referem, que os descontos ou gratuidades efetivamente ocorreram. Ainda que existam normas vedando descontos parciais, se restasse comprovado que em relação a determinados atos o Cartório foi remunerado por valores inferiores ao preço público fixado para cobrança, essa instância de julgamento não se furtaria a excluir os rendimentos correspondentes.

De outro lado, o contribuinte também alegou que houve casos de inadimplência por parte de alguns clientes e a realização de atos notariais cujo pagamento seria realizado à prazo, o que também geraria alterações na base de cálculo que foram ignoradas pelo método utilizado pela fiscalização.

Sobre esses pontos, afirma-se no acórdão recorrido que:

Em relação à inadimplência, o Interessado apresenta os documentos de fls. 249/258 que não prestam para alterar o lançamento efetuado, uma vez que foram produzidos unilateralmente pelo próprio. Tais documentos apenas ilustram as argumentações do Interessado, mas não comprovam efetivamente a ocorrência de um fato modificativo.

Quanto à questão do faturamento das receitas em uma data posterior à da lavratura do ato notarial, o Interessado sequer aponta quais são os valores recolhidos mediante as GRERJ constantes da planilha. As fls. 35/40 que não se referem à receita do ano-calendário 2003.

Ressalte-se, ainda, que o faturamento das receitas só tem repercussão tributária na base de cálculo do imposto do ano de 2003 caso o diferimento dos pagamentos alcance anos subsequentes, uma vez que os rendimentos, ainda que recebidos mensalmente, estão sujeitos ao ajuste anual.

Nesse sentido, compete ao próprio Interessado, e não à fiscalização, identificar quais atos teriam sido praticados no ano de 2003, mas que só foram efetivamente pagos em anos posteriores, vinculando-os ainda às GRERJS dos dias em que os atos foram praticados, para fins de exclusão da base de cálculo do imposto (art. 333, inciso II do CPC).

Como não foi apresentado qualquer documento que demonstrasse a postergação de pagamento para o ano subsequente de ato praticado em 2003 que pudesse alterar a

receita calculada pela Autoridade Lançadora, não há que se proceder com qualquer exclusão a esse título.

Veja-se que o afastamento de presunção simples semelhante àquela do presente caso, conforme o Acórdão acima citado (nº 2401-008.442), ocorre em decorrência da apresentação pelo contribuinte de indícios de que os valores do adicional de 20%, ao serem multiplicados por cinco, não correspondem aos verdadeiros rendimentos auferidos ao longo do período fiscalizado. Para esse efeito, não bastam meras alegações desvinculadas de substrato probatório ou acompanhadas de documentação que não se preste a esses fins.

Quanto aos atos praticados com gratuidade, entendo que as correções no lançamento operadas pela decisão recorrida são suficientes para retomar a certeza do lançamento, tendo em vista que excluíram os valores para os quais o contribuinte apresentou prova da gratuidade.

Entretanto, verifica-se pelos elementos apresentados pelo contribuinte que há indícios da gratuidade de outros atos notariais, especialmente aqueles referidos pelas declarações de seus clientes às fls. 208-211.

O mesmo se pode dizer em relação à inadimplência e outros pagamentos recebidos à prazo, o que se verifica pelos documentos juntados às fls. 303-312. Note-se que, para contrapor a presunção simples utilizada pela fiscalização, não se impõe ao contribuinte o ônus de demonstrar cabalmente com documentação hábil e idônea as suas alegações.

Os documentos fornecidos com a impugnação deveriam ter ensejado o aprofundamento das investigações, com a determinação de diligências para que a autoridade fiscal confirmasse ou infirmasse os valores lançados. Nesse sentido, seria possível o próprio confronto de dados com as cópias do Livro-Caixa apresentadas às fls. 334-511.

Na prática, o que se procedeu com o auto de infração e com a decisão recorrida foi uma inversão do ônus da prova, na medida em que foram exigidos do recorrente elementos suficientes a demonstrar todos os atos gratuitos, inadimplências e pagamentos a prazo. Tal procedimento não se coaduna com a sistemática de presunção simples acima descrita, podendo ser implementado somente em casos de presunção legal de omissão de rendimentos - como no caso do art. 42 da Lei nº 9.430/96, por exemplo.

Por essas razões, entendo que devem ser acolhidas as alegações do contribuinte para o fim de cancelar o presente auto de infração.

3. Das multas aplicadas

Entende o contribuinte que descabe a aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada em decorrência da ausência de recolhimento do carnê-leão. Tendo em vista que os rendimentos foram auferidos ao longo do ano de 2003, entendo que é caso de aplicação da Súmula CARF nº 147:

Súmula CARF nº 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do

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

Com isso, deve ser afastada a multa isolada de 50%

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

Voto Vencedor

Conselheiro João Maurício Vital, Relator Designado.

Quanto aos documentos apresentados após o recurso, excepcionalmente eu também tomo, deles, conhecimento porque, a rigor, não inovaram em relação ao que já constava dos autos e não modificaram a tese apresentada pela defesa.

Respeitosamente, porém, divirjo do conselheiro relator quanto à tese de que teria havido presunção simples, desautorizada por lei, na definição do tributo.

A tese do recorrente, que foi abraçada pelo relator, é de que, ao se identificar a base de cálculo a partir da grandeza das contribuições ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – FETJ, em uma operação matemática mezinha, a Autoridade Tributária teria deixado de apurar a base de cálculo corretamente porquanto não teria deduzido eventuais descontos, abatimentos e inadimplementos. Portanto, o critério utilizado seria impreciso e contaminaria o lançamento de nulidade. Não vejo desse modo.

O fato gerador do Imposto de Renda, como bem se sabe, é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento. Ao meu ver, a Autoridade Lançadora, ao identificar a ocorrência do pagamento da contribuição ao FETJ, que equivaleu a 20% dos emolumentos devidos pela prestação dos serviços cartorários, fez prova suficiente da ocorrência dos fatos geradores. Isso porque a contribuição não incide sobre os serviços legalmente gratuitos e, portanto, presumem-se onerosos os serviços dos quais ela decorreu.

Registre-se o Ato Executivo Conjunto nº 5, de 2000, do Presidente do Tribunal de Justiça e Corregedor-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro determinava que os atos gratuitos praticados pelo cartório deveriam ser registrados em Livro Adicional. Registre-se ainda que o Provimento CGJ nº 36, de 14 de agosto de 2001, que disciplinava a cobrança dos serviços notariais e de registro no Estado do Rio de Janeiro, vedava a concessão de qualquer tipo de abatimento nos emolumentos:

Art 158-A — Os Notários e Oficiais de Registro só poderão cobrar os emolumentos expressamente previstos anualmente em Portaria atualizadora destes valores, baixada

pelo Corregedor-Geral da Justiça, ficando terminantemente proibidos de estabelecer qualquer abatimento sobre os mesmos, sendo permitido, exclusivamente, a atribuição de gratuidade total, observando-se, sempre, nestes casos, o recolhimento referente às parcelas com destinação especial, firmadas por lei.

Como bem registrou a Autoridade Lançadora (e-fl. 90):

Desta forma, fica claro que os Notários e Oficiais de Registro não podem dar descontos no valor dos emolumentos relativos aos serviços prestados. São obrigados a praticar os preços fixados pela CGJ.

A Autoridade Fiscal identificou, a partir dos valores recolhidos ao fundo, que o montante de emolumentos recebidos pelo cartório teria sido de R\$ 3.781.749,80, mas os valores declarados pelo contribuintes como tributáveis foram apenas R\$ 1.255.763,82. Diante da discrepância, intimou o contribuinte a explicar a diferença e, inclusive, apresentar documentação hábil e idônea capaz de comprovar rendimentos diferente dos apurados (e-fl. 34). Neste momento, caberia ao contribuinte comprovar, com documentação hábil e idônea, os descontos, abatimentos e inadimplências que eventualmente reduziriam a base de cálculo arbitrada.

O contribuinte respondeu a intimação informando *não possuir documentos que possam modificar a composição das receitas, por deficiência de nossos arquivos* (e-fl. 44).

Ora, se o contribuinte, de acordo com as normas regentes, estava proibido de conceder abatimentos ou descontos, é absolutamente razoável compreender que os valores pagos ao FETJ derivaram de emolumentos realmente recebidos. Some-se a isso o fato de que caberia ao contribuinte fazer os registros contábeis necessários para comprovar eventuais inadimplências ou mesmo descontos e abatimentos concedidos mesmo que ao arpejo da norma.

Registre-se, também, que, na impugnação, o contribuinte apresentou alguns documentos que comprovariam as deduções na base de cálculo e, em razão disso, teve sua defesa parcialmente procedente para que dela se deduzissem os valores de abatimentos, descontos ou inadimplências devidamente comprovados. Aliás, isso foi o que sempre se esperou do contribuinte, desde o curso da ação fiscal em que a Autoridade Lançadora deu-lhe a oportunidade de contrapor o *quantum* da base de cálculo apurada a partir das contribuições ao FETJ (e-fl. 34).

Entendo, pois, que o fato gerador está habilmente comprovado e não decorreu de presunção. O que ocorreu foi o arbitramento da base de cálculo e, na minha percepção, utilizando-se de um critério absolutamente lógico, coerente, razoável e aderente à hipótese de incidência. Aliás, critério esse que possibilitou ao contribuinte apresentar provas de eventuais ajustes para se chegar à base real, como de fato foi feito na impugnação, bastando que fossem apontadas e comprovadas as modificações decorrentes de descontos, abatimentos e inadimplências.

Diante desses fundamentos, entendo que deve ser mantido o lançamento quanto à omissão de rendimentos. Em tudo o mais, acompanho o relator.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Wesley Rocha

Diante do respeitado resultado proferido pelo colegiado sobre no presente processo, e das posições proferidas em sessão de julgamento, esse Conselheiro indica as razões da declaração de voto, passando a expor as seguintes considerações.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTO E DO ARBITRAMENTO

Inicialmente, reproduzo algumas informações importantes para contextualizar a presente manifestação.

Na e-fl. 10, o contribuinte foi intimado para apresentar cópia do Livro Caixa cujos valores fossem considerados como dedução dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, utilizados no Quadro 3 da Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2004, Ano-calendário 2003.

Na e-fl. 12, o contribuinte em resposta à intimação junta ao processo o Livro-caixa. Observa-se que não localizei nos autos localizei análise ao que justamente a o fisco solicitou para a verificação fiscal sobre as deduções das despesas possivelmente indetificada.

Prosseguindo, na e-fl. 23 (antiga fl. 21 do processo), o auditor intimou novamente o contribuinte requerendo o seguinte:

1. Apresentar cópia do Livro Adicional do ano-calendário 2003.
2. Apresentar cópia das GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações Previdência Social contendo o espelho e detalhamento, entregues no ano-calendário 2003.
3. Informar o CPF de todas as pessoas relacionadas nas GFIP acima.
4. Apresentar cópia das GREJ com recolhimento determinado pela Lei 3217/99, relativas ao ano-calendário 2003.
5. Apresentar planilha/tabela relacionando as GREJ relativas ano-calendário 2003 e os emolumentos a que se referem.

Na e-fl. 26 (antiga fl. 24), o recorrente apresentou integralmente os documentos solicitados, não deixando de atender nenhuma intimação da fiscalização. Após esse procedimento, e verificação fiscal, a auditoria intimou novamente o contribuinte (e-fl. 34), concluindo e solicitando o seguinte:

“Após a compilação das cópias das GRERJ e do livro adicional apresentados pelo contribuinte, a fiscalização chegou à planilha "Relação das GRERJ com recolhimento do adicional (20%) relativo a emolumentos recebidos no ano-calendário 2003", em anexo, com totalização mensal e anual. Esses recolhimentos do adicional, com total anual de R\$ 756.349,96, indicam, com base na Lei 3.217/99 que o contribuinte recebeu emolumentos por atos

praticados pela serventia no total anual de R\$ 3.781.749,80, isto é, cinco vezes o valor do adicional recolhido. Em outra planilha anexa, denominada "Quadro comparativo entre o adicional recolhido conforme determinação da Lei 3.217/99 e os rendimentos declarados no ano-calendário 2003", foi feita correspondência dos valores mensais e anual dos emolumentos recebidos e dos valores oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2004, Ano-calendário 2003 onde foram constatadas divergências mensais e anual, isto é, no ano-calendário 2003 os emolumentos recebidos foram de R\$ 3.781.749,80 e os rendimentos recebidos de pessoa física declarados, de R\$ 1.255.763,82. Caso o contribuinte disponha de documentação hábil e idônea capaz de comprovar rendimentos diferentes dos apurados na coluna B desta planilha, apresentá-la no prazo acima".

Na e-fl. 36, está a o quadro comparativo e a base de cálculo que embasou a presente autuação.

Nas e-fls. 37 e seguintes, foram elaborados os cálculos com base nas guias pagas com as datas dos Atos e respectivos registros, indicando aí sim, valor do campo (valor do ato) e valor da guia (valores menores e que supostamente seriam as diferenças apuradas pela fiscalização).

A partir daí inicia-se uma série interpretativa sobre a base de cálculo que ao meu entender, data vênua, ficou faltando aprofundamento da auditoria fiscal, apesar de ter detalhado o lançamento com apuração dos atos identificados no **Livro Adicional**. Senão Vejamos.

Antes de explicar a conclusão desse Conselheiro, cumpre destacar que o contribuinte respondeu às todas solicitações da fiscalização, solicitando prorrogações de prazos para apresentar os documentos que pudessem prestar esclarecimento à auditoria, a exemplo da e-fl. 47 e seguintes, identificado todo seu patrimônio a época dos fatos geradores.

Nas e-fls. 72 e 73 o contribuinte foi intimado a comprovar as despesas do Livro Caixa, e na e-fl. 75 juntou os comprovantes solicitados para dedução das despesas no livro-caixa. Na e-fl. 76, a fiscalização informa que juntou os documentos comprobatórios do livro caixa no dossiê do contribuinte.

Pois bem, após isso vem a conclusão da fiscalização, sem que houve informações sobre as deduções do Livro-caixa, ou descrição de que valores foram ou não deduzidos e devidamente apurados. Ainda, não teceu considerações sobre a imprescritibilidade dos registros do livro-caixa. Isso porque no TEV as palavras Livro-Caixa aparecem uma única vez, relatando apenas que a auditoria tomou ciência do Livro, e não há mais nenhuma consideração quanto a isso. Justamente os registros que pudessem apurar a omissão de receita apontada.

Conforme se verifica do termo de verificação fiscal de e-fls. 193/202, a apuração se deu exclusivamente no Livro Adicional, em confronto com as informações da Corregedoria-Geral de Justiça:

10. Um dos instrumentos de controle da CGJ é o "Livro Adicional" onde cada serviço notarial e/ou registral registra o número de atos praticados diariamente, por espécie, natureza e outros e o valor do adicional de 20% incidente sobre os emolumentos percebidos pelo titular do cartório, conforme determinado pelo artigo 1º do Ato Executivo Conjunto n. 05/2000 (legislação à época) do Presidente do Tribunal de

Justiça e Corregedor-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, publicado no Diário Oficial de 30/03/20:

Art. 1º. O Art. 42 do Ato executivo Conjunto fig. 27/99 passa a ter a seguinte redação:

"Art. 42 - A escrituração do Livro Adicional será diária e conterá:

a) data e indicação do número de atos praticados (espécie, natureza, numeração, protocolo, etc.) inclusive os gratuitos;

b) acréscimo decorrente da Lei nº 3.217/99".

11. Os valores do adicional de 20% incidente sobre os emolumentos percebidos pelo titular do cartório devem ser recolhidos até o oitavo dia subsequente à prática dos atos, em favor do Fundo Especial do Tribunal de Justiça — FETJ, através de guia denominada GRERJ — Guia de Recolhimento de Receita Judiciária (Art. 163 da Consolidação Normativa). Tal adicional não incide sobre os atos gratuitos especificados em lei.

Nota-se que a própria fiscalização entende que o cartório poderia praticar atos gratuitos registrados no Livro Adicional e sobre os quais, segundo essa, não incide o adicional de 20%.

“ (...)

30. É importante registrar que os cartórios são obrigados por lei a praticar atos gratuitos, devidamente registrados no Livro Adicional e sobre os quais não incide o adicional de 20%.

Portanto, calculando-se os emolumentos com a multiplicação do adicional por cinco, não há distorção, nem imprecisão caso a serventia pratique atos gratuitos previstos em lei (vide itens 8 e 10 deste relatório).

31. A Lei Federal nº 8.935 de 18/11/1994 determina que os cartórios emitam recibo dos emolumentos percebidos (vide item 5) e pelo Provimento CGJ nº 36 de 14/08/2001 (item 12) só podem cobrar os emolumentos expressamente previstos anualmente em Portaria baixada pelo Corregedor-Geral de Justiça, ficando terminantemente proibidos de estabelecer qualquer abatimento sobre estes valores fixados.

32. Com as informações fornecidas pelo Tribunal de Justiça compatibilizadas com os documentos de arrecadação GRERJ apresentadas pelo contribuinte, chegou-se aos valores mensais do adicional de 20% recolhidos. Multiplicando este valor por cinco, chega-se aos emolumentos percebidos pelo titular da serventia no mês. Na planilha abaixo, foi incluída a coluna dos rendimentos oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de / 2004, Ano-calendário 2003.

Após a essa tabela, a fiscalização informa que o contribuinte foi intimado a se manifestar sobre a diferença apurada, diante do cálculo de multiplicação de cinco vezes do adicional recolhido, e alegou que esse não se manifestou sobre a diferença apurada.

Contrário a isso, pude constatar que o contribuinte no caso se manifestou sobre todas solicitações requeridas, apresentando documentos na fase investigativa, e talvez não respondendo de forma a indicar a diferença naquele momento, mas que todo seu acervo para apontar a apuração de receita estaria nos documentos indicados.

Nas e-fls. 100 e seguintes (antiga 92), foi juntado pela fiscalização a apuração do Tribunal de Justiça informando o rendimento tido pelo tabelião no período de fiscalização, descrevendo que o relatório extraído do sistema de arrecadação do Departamento de Gestão da Arrecadação - DEGAR, e demonstrando os valores diários das GRERJs arrecadadas pelo 1º Ofício de Notas da Capital a título de acréscimo de 20%, no exercício de 2003, com totalização mensal e arquivo em Excel.

Nas e-fls 132, e seguintes, o contribuinte apresenta sua impugnação, protestando entre outras questões a descon sideração da análise do livro-caixa, deduções e demais informações pertinentes para apurar a receita identificada.

E aqui surgem algumas dúvidas acerca dos Ato praticados de forma gratuita, que não foi objeto de manifestação específica anterior para exclusão da base de cálculo, mas que foi alertada a fiscalização sobre esses atos. Essa movimentação estaria de fato registrado no livro-caixa, identificando também a entrada e saída de valores dos Atos ofertados com desconto, desconsiderado pela fiscalização, que levou em consideração apenas o Livro Adicional, que são os registros enviados para a Corregedoria, da qual apurou o fiscal que deveria estar apurado nesse livro os descontos ofertados por Lei.

Também nesse contexto, não foi considerado a informação “devedores”, uma vez que possivelmente algumas guias, como argumentado pela recorrente, não teriam sido pagas por alguns clientes. Segundo sua defesa, e até da sustentação oral produzida, memoriais e recurso, alguns pagamentos não teriam sido efetuados, mas que devem ser registrados perante a Corregedoria o Ato praticado. De outra forma, deveria constar essa operação no registro contábil financeiro do contribuinte.

Ainda, a fiscalização também não teria considerado que alguns atos praticados numa competência (mês) poderiam ter revertidos em rendimentos percebidos em outros períodos, ainda que faturado no exercício fiscalizado, ou seja, aqui existe também o choque de análise do regime de caixa e regime de competência, totalmente desconsiderada pela fiscalização (analisado a seguir).

Portanto, não restam dúvidas que o lançamento se deu por arbitramento da base de calculo com base exclusivamente nas informações da Corregedoria e no Livro Adicional.

É interessante registrar que a fonte arrecadadora das atividades notarial são exclusivamente provenientes da cobrança de emolumentos pelos serviços notariais, as quais são fixados pelo poder judiciário, e a atividade do recorrente, diferente de um cartório de registro de imóveis, se dá de maneira concorrencial, onde existem diversos cartórios na cidade prestando o mesmo serviço, e que segundo informado da tribuna em sessão de julgamento, muitos tabeliões praticam atos gratuitos para empresas que se utilizam dos serviços desses cartórios, e como forma de “manter” esses “clientes”, os tabeliões dessa atividade costumam ofertar descontos ou atos gratuitos dado a uma quantidade maior de serviços prestados a um único cliente.

Importante registrar que, os 20% adicional de cobrança é destinado ao poder judiciário, mais especificamente ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça — FETJ que, encontrava-se regulamentado, à época, pela Lei nº 3.217/99. Com isso, o percentual é um adicional destinado ao poder judiciário e não um rendimento do tabelião, como foi considerado pela fiscalização. Importa mencionar que esse adicional é obrigatório a ser recolhido pelo

tabelião, independe dele ter ofertado o ato gratuito ou não, da qual seria uma liberalidade do tabelião e não uma alternativa possível de dedução do ato praticado, já que esse exerce uma atividade delegada pelo Estado.

Nas e-fls. 303, até as e-fls. 309, é apresentada uma relação dos clientes devedores do período fiscalizado de 01/2003 até 12/2003, e que também não foram consideradas pela fiscalização na apuração da base. Foi juntado também intimação de 10.02.2004, de valores da companhia de água e esgotos da cidade, dentre outros, que supostamente seriam devedores, ultrapassando o ano calendário de 2003, da qual os serviços teriam ocorridos em setembro a dezembro daquele período. Essa prova não teria sido acolhida pela decisão de piso, mas que também poderiam ter sido considerados mediante análise da contabilidade referente às entradas e saídas.

Nas e-fls. 520 até as e-fls. 666, constam diversas cópias das guias de recolhimento de receita judiciária (as GRERJ), onde constariam os atos praticados com sua arrecadação.

E nas e-fls. 671, e seguintes, consta o Livro Adicional, com a descrição de todos os atos praticados. Entendo que, no mínimo o processo deveria ser baixado em diligência para checagem da base de cálculo já que os atos gratuitos informados por amostragem foram abatidos pela decisão de primeira instância. Entretanto, esse Conselheiro optou por votar, em sessão de julgamento, pela nulidade total do lançamento, tendo em vista todos os elementos de convicção formados durante o julgamento do presente processo.

Nesse sentido, a decisão de primeira instância se manifestou pelo seguinte:

“As declarações emitidas por clientes do Cartório, que atestam genericamente terem usufruído de gratuidades (fls. 196/204), não socorrem o impugnante.

Como já dito, o Interessado deveria ter provado mediante documentos hábeis e idôneos, em que se pudesse identificar os atos notariais a que se referem, que os descontos ou gratuidades efetivamente ocorreram. Ainda que existam normas vedando descontos parciais, se restasse comprovado que em relação a determinados atos o Cartório foi remunerado por valores inferiores ao preço público fixado para cobrança, essa instância de julgamento não se furtaria a excluir os rendimentos correspondentes.

Em relação à inadimplência, o Interessado apresenta os documentos de fls. 249/258 que não prestam para alterar o lançamento efetuado, uma vez que foram produzidos unilateralmente pelo próprio. Tais documentos apenas ilustram as argumentações do Interessado, mas não comprovam efetivamente a ocorrência de um fato modificativo.

Quanto A questão do faturamento das receitas em uma data posterior a da lavratura do ato notarial, o Interessado sequer aponta quais são os valores recolhidos mediante as GRERJ constantes da planilha As fls. 35/40 que não se referem à receita do ano-calendário 2003.

Ressalte-se, ainda, que o faturamento das receitas só tem repercussão tributária na base de cálculo do imposto do ano de 2003 caso o diferimento dos pagamentos alcance anos subseqüentes, uma vez que os rendimentos, ainda que recebidos mensalmente, estão sujeitos ao ajuste anual.

Nesse sentido, compete ao próprio Interessado, e não à fiscalização, identificar quais atos teriam sido praticados no ano de 2003, mas que só foram efetivamente pagos em anos posteriores, vinculando-os ainda As GRERJS do dias em que os atos foram

praticados, para fins de exclusão da base de cálculo do imposto (art. 333, inciso II do CPC).

Como não foi apresentado qualquer documento que demonstrasse a postergação de pagamento para o ano subsequente de ato praticado em 2003 que pudesse alterar a receita calculada pela Autoridade Lançadora, não há que se proceder com qualquer exclusão a esse título.

Ocorre que essa conclusão, no meu entender, não teria sido a melhor forma, e não levou em consideração alguns elementos:

i) Relação entre tabelião e cliente: qual documento poderia ser hábil e idôneo para afastar a mora do devedor por alguns meses? A notificação expedida pelo próprio cartório? Esse documento no meu entender não seria tão simples a ser produzido, numa relação de valores a serem cobrados. Porém, de fato, aqui seria ônus do contribuinte ter produzido essa prova mais robusta da mora de seus clientes, em que pese ter juntado a informação por eles prestadas. Contudo, deveria ser considerado a movimentação financeira ao período apurado.

ii) não foram considerados os registros do livro-Caixa, responsável por registrar as entradas e saídas do caixa das atividades do cartório, não levando em consideração as despesas tidas para dedução delas (juntado nas e-fls. 333 e seguintes); No livro consta ao menos um total de despesas dedutíveis de R\$ 1.035.428,76 (e-fl. 510).

iii) não analisou de forma analítica a efetiva movimentação financeira do tabelião, impondo a esse literalmente constituir a base de cálculo que entendesse pertinente. Esse ônus, ao meu ver, não cabe ao contribuinte, e sim à fiscalização constituir o lançamento com base nas informações prestadas de forma integral pelo contribuinte.

iv) Consequentemente não levou em consideração o regime de caixa e sim o presumiu o regime de competência, apurando a omissão de receita simples.

A legislação do Imposto sobre a Renda consagra e impõe, diante do que descreve o art. 43, caput e incisos I e II, do CTN ¹, com relação às pessoas físicas, além da “disponibilidade econômica ou jurídica”, a exigência da real “disponibilidade financeira”, ainda que a doutrina entenda que o ingresso financeiro não esteja na exigência do conceito de “disponibilidade”. É necessário apurar-se o efetivo ganho, observando assim pelo chamado “regime de caixa” a identificação da receita e custos devidos. Nesse caso, precisa haver o efetivo recebimento do numerário ou pagamento das despesas (o ingresso ou o desembolso de numerário), para que os respectivos valores sejam computados para efeito da incidência do imposto. (Mary Elbe de Queiroz em artigo intitulado “*Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas*”, in Curso de Especialização em Direito

¹ “Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense 2006).

De igual forma, os juristas Luís Eduardo Schoueri Roberto e Quiroga Mosquera explicam o seguinte:

(...) parece claro que o legislador complementar, ao exigir que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma disponibilidade, entendeu que, enquanto inexistir esta, não há, ainda, uma manifestação de capacidade contributiva. Assim, a renda estará disponível a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer para pagar o seu imposto. Em outras palavras: há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver, inclusive para pagar os impostos.

Assim, por exemplo, o acionista de uma sociedade anônima não tem disponibilidade sobre os dividendos enquanto não houver uma assembleia geral determinando o pagamento destes, ainda que a referida sociedade tenha apurado lucros no exercício anterior. Afinal, pode ser que a assembleia dê outro destino aos lucros, como sua capitalização ou a constituição de reservas. Mesmo que o mencionado acionista seja o controlador da companhia, não pode ele lançar mão dos recursos, sem a referida assembleia, sob pena de ser responsabilizado por acionistas minoritários. (Schoueri, Luís Eduardo. Manual da tributação direta da renda / Luís Eduardo Schoueri; Roberto Quiroga Mosquera; editor: Fernando Aurelio Zilveti – São Paulo, SP : IBDT, 2020, página 18).

Tanto os valores recebidos de pessoas jurídicas e pessoas físicas o tratamento neste caso é o mesmo, já que decorrem de fatos geradores que identificam a percepção de renda, e serão calculados conforme o disposto nos artigos da Lei 7.713/88, e art. 4º, inciso I, da Lei 8.134/90, in verbis:

Lei 7.713/88

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e, ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição (...).

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (...)”

Lei 8.134/90

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o [art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988](#):

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

Assim, a legislação vista acima impõe que para o presente caso deveria ser observado o regime de caixa e não o de competência como foi realizado. Para melhor aclarar esses institutos, tomo por empréstimo a explicação lançada na declaração de voto do Acórdão **9202003.771**, de 16 de fevereiro de 2016, da 2ª Turma da CSRF, pela Conselheira Maria Teresa Martinez López, *in verbis*:

“Cumpre, agora, fazer um paralelo desta questão com os regimes de caixa e de competência. No que toca ao primeiro regime, as mutações patrimoniais são consideradas, para fins de incidência do imposto de renda, apenas no momento em que ingressam, no patrimônio do contribuinte, os valores em moeda. Ao reverso, na hipótese do regime de competência, são consideradas as receitas quando efetivamente ingressam no patrimônio do contribuinte, ainda que tal direito não tenha se convertido em pecúnia ou, de qualquer modo, em títulos com liquidez semelhante (designados por Bulhões Pedreira como quase moeda).

Feita a distinção acima, é cabível afirmar que, em rigorosa classificação, ambas as formas de tributação têm como hipótese de incidência a disponibilidade jurídica de um direito, ainda que no caso do regime de caixa haja a coincidência de ambas as hipóteses elencadas pelo CTN. O que há, portanto, no regime de caixa é uma disponibilidade financeira, que permite ao titular da riqueza dispor do recurso financeiro, e não apenas do direito a ele.

Nesse passo, sendo certo que o art. 43 do CTN se aplica, indistintamente, às pessoas físicas ou jurídicas, uma vez que define a hipótese de incidência possível do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem-se que a lei ordinária poderá, em estrito regime de política fiscal, determinar a inclusão na base de cálculo tanto dos rendimentos adquiridos apenas juridicamente, quanto daqueles em que haja, igualmente, uma disponibilidade econômica concomitante”.

Entendo que os elementos disponíveis para a aferição da renda foram todos disponibilizados pelo contribuinte, e não caberia a esse realizar a manutenção da base de cálculo, mas receber ela de maneira a acompanhar a devida movimentação financeira para aí sim contestá-la, levando em consideração a sua efetiva receita, ou se for o caso de arbitramento, como ocorreu de fato no presente processo, que fosse considerado também suas despesas e custos para a realização de suas atividades, além dos atos gratuitos como a própria decisão de primeira instância acolheu alguns atos indicados por amostragem.

Com isso, para que o contribuinte possa realizar deduções das despesas com a manutenção das atividades desenvolvidas, deve esse apresentar as respectivas comprovações por meio de Livro-Caixa, a fim de que se cumpra norma tributária, conforme se transcreve abaixo:

Lei nº 8.134, de 27 dezembro de 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 artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

[...]

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

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 4º, inciso I; Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51), mencionava que era necessário que o contribuinte apresentasse toda a documentação que serviu de base para a escrituração das despesas, bem como, o respectivo Livro Caixa, quando das comprovações. Esta é uma condição prevista em lei, conforme abaixo transcrito:

RIR/1999. Despesas Escrituradas no Livro Caixa Art. 75

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34): I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

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

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro:

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

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

(Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º). § 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro. (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º). DF CARF MF Fl. 158 Fl. 6 do Acórdão n.º 2001-001.562 - 2ª SEJUL/1ª Turma Extraordinária Processo nº 13706.004868/2007-68).

Conforme se verificou das informações prestadas pelo interessado, essas foram disponibilizadas ao fisco, e não houve confrontação, ao menos no meu entender, do conjunto probatório juntado aos autos sobre o livro diário e livro adicional, e também foram considerados imprestáveis os livros apresentados pelo contribuinte.

Contudo, a fiscalização entendeu que houve omissão de receita por presunção simples, divergindo da presunção de receita legal, como inclusive tratado pelo relator em seu voto. O fisco ao realizar essa conclusão, repassa quase que de forma integral a identificação de elementos sobre a renda ao contribuinte, e mesmo que esse consiga parcialmente comprovar que não houve a respectiva omissão, ainda que de forma parcial, entendo que o sujeito passivo não teria o condão de apurar de forma precisa a conclusão da receita que a Fazenda entendeu indevida, tendo em vista os custos e condições reais sobre a efetiva renda obtida a serem deduzidos pelo contribuinte, ou seja, teria ele que contestar de forma a identificar as operações a serem abatidas da base de cálculo.

Ademais, de forma a interpretar o conteúdo lançado, cito a súmula CARF 144, que assim dispõe:

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente ([Súmula CARF nº 144](#)).

Assim, com base na presente Súmula, referente à presunção de omissão de registro da receita pode-se concluir que teria que ocorrer a falta das formalidades das seguintes situações: i) falta da indicação na escrituração de saldo credor de caixa; ii) a falta de escrituração de pagamentos efetuados; e iii) a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

É dada que da autoridade fiscal espera-se que seja apontado a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 142, do CNT:

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.

À autoridade lançadora cabe comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova das circunstâncias que possa afastar o lançamento fiscal, bem como para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. Contudo, inexistente na legislação tributária a

presunção simples de rendimento, não concordando, portanto, com a conclusão da fiscalização ao presente caso, frente ao conjunto fático probatório apresentado.

Por essas razões, entendo que deveria ter sido dado provimento ao recurso do contribuinte para anular o lançamento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Conselheiro.