



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720328/2011-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.452 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2021
Recorrente ERNANI FRANCISCO MARCONDES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

GLOSA DE DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

Somente poderão ser deduzidas da base de cálculo do imposto os dispêndios realizados por contribuinte não assalariado comprovadamente pagos, indispensáveis à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa, mediante documentação idônea.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO APURADO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE.

Sobre o imposto apurado pelo ajuste anual incide a multa de ofício pelo seu não recolhimento.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÉ-LEÃO.

Cabível a aplicação da multa isolada nos casos em que há a obrigatoriedade do recolhimento mensal do imposto, conforme o disciplinamento legal pertinente.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

A multa plenamente ajustada à infração cometida pelo contribuinte atende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não havendo que se falar em confisco.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado) e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 17-57.719 - 8ª Turma da DRJ/SP2, fls. 799 a 825 .

Trata de autuação referente a Imposto de Renda de Pessoa Física e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 700/723), referente aos anos-calendário de 2008 e 2009, que resultou no lançamento de um crédito tributário total de R\$ 439.183,55, sendo R\$ 122.631,35 de imposto. R\$ 26.787,14 de juros de mora. R\$ 174.409,22 de multa de ofício, além de R\$ 115.355,84 a título de multa isolada.

No Relatório Fiscal de fls. 726 /761, consta que a ação fiscal foi motivada por demanda externa requisitoria por parte do Poder Judiciário - 1ª Vara Judicial da Comarca de Itatiba, referente a Procedimento de Corregedoria Permanente - 1º Ofício Judicial - ALAC/2010, datado de 04/05/2010, versando sobre o sujeito passivo, titular responsável pelo 1º Tabelionato de Notas e Protestos da Comarca de Itatiba (SP) - CNPJ 51.308.385/0001-90, para apuração de eventual redução artificial da base de cálculo do imposto de renda do ano de 2009, tendo em vista o lançamento indevido de despesas.

A Receita Federal do Brasil julgou por bem instaurar procedimento de fiscalização abrangendo não apenas o ano-calendário 2009, que apresenta um montante de deduções de Livro Caixa elevado frente à média histórica de contribuintes com o mesmo perfil econômico-tributário, mas também incluindo o ano-base 2008, de interesse fiscal ainda maior, em vista das expressivas deduções informadas pelo sujeito passivo em suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF.

No ano-calendário de 2008, frente a rendimentos de R\$ 901.985,88, o contribuinte pleiteou deduções da ordem de R\$ 673.381,56 com Livro Caixa. Já no ano-calendário de 2009, frente a rendimentos de R\$ 971.988,88, o contribuinte pleiteou deduções da ordem de R\$ 302.215,35 com Livro Caixa.

As receitas e despesas espontaneamente declaradas pelo contribuinte em 2009 implicam um recolhimento mensal em Carne-Leão na cifra total de R\$ 176.232,14 no período,

porém apenas R\$ 68.151,70 havia sido confessado e tempestivamente recolhido nos termos do art. 8º, § 2º, da Lei nº 7.713/88, de modo que isso por si já ensejou o lançamento de ofício de uma multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre a diferença resultante de R\$ 108.080,44 (art. 44, II da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

Da documentação apresentada pelo contribuinte, constatou-se que boa parte das despesas declaradas como dedutíveis no período não foram sequer escrituradas no Livro Caixa do contribuinte, inexistindo ainda quaisquer documentos que justificassem seu lançamento. Tais deduções fictícias atingem o montante de R\$ 273.175,55 e foram sumariamente glosadas por falta da comprovação exigida pelo art. 6º, § 2º, da Lei nº 8.134/90.

Por outro lado, apurou-se uma omissão de rendimentos de R\$ 14.051,17 na confrontação da somatória das receitas registradas em Livro Caixa e suportadas por documentação hábil apresentada durante a ação fiscal contra os correspondentes valores declarados em DIRPF.

Já no que tange à depuração das despesas registradas no Livro Caixa do sujeito passivo, executada de forma individualizada com a confrontação e análise de cada documento comprobatório apresentado, verificou-se a procedência de R\$ 543.715,87 em deduções satisfatoriamente justificadas, restando glosados R\$ 158.705,49 em despesas pleiteadas em desacordo com a legislação tributária.

Foi elaborada planilha (anexo 4) estratificando mensalmente a natureza e o montante das despesas glosadas, segundo os seguintes tópicos:

a) Despesas Veiculares, Combustível e Seguros: foram glosados R\$ 30.130,96 no período visto que não há previsão legal para a dedução de despesas com veículos próprios no tocante à apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, salvo no caso de representante comercial autônomo, consoante ordenamento do art. 6º, § 1º, "b", da Lei 8.134/90, com redação dada pela Lei nº 9.250/95. Ademais, não foram apresentados quaisquer relatórios de prestação de contas ou justificativas formais que demonstrem que as deduções pleiteadas foram executadas a serviço e que eram ainda estritamente necessárias à percepção da receita e à manutenção da atividade cartorária, nos termos do inciso III do mesmo artigo de lei.

b) Despesas Residenciais: foram glosados R\$ 5.243,82 em deduções claramente indevidas por se tratarem de gastos incorridos na residência pessoal do contribuinte, tais como pagamentos de energia elétrica, abastecimento de água, linha telefônica particular de nº 4534-1499, construção de telhado residencial, seguro predial residencial, e aquisição de mobília pessoal. Quando intimado a se manifestar sobre tais lançamentos, o próprio sujeito passivo reconheceu textualmente em sua resposta por escrito protocolizada na DRF/Jundiaí em 19/07/2011 sob nº 006212 "(...) *sendo inquestionavelmente não dedutíveis as demais despesas residenciais/pessoais, mais uma vez lançadas por um lapso*".

c) Diferenças de Folha de Pagamento: foram glosados R\$ 26.319,25 relativos a necessidade de ajustes no valor líquido desembolsado nas folhas de pagamento dos funcionários estatutários e auxiliares regidos pela Consolidação das Leis de Trabalho - CLT, evitando-se a duplicidade de desconto das contribuições respectivamente ao Instituto de Previdência do Estado de São Paulo - IPESP e Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cujas guias de recolhimento já haviam sido devidamente aproveitadas em favor do contribuinte (coluna Diferenças de Folha de Pagamento), nos termos do art. 6º, I, da Lei nº 8.134/90.

d) Documentação não apresentada: foram glosados R\$ 2.630,28 referentes a 2 (dois) pagamentos pontuais escriturados no Livro Caixa, porém não comprovados por documentação específica durante a ação fiscal.

e) Donativos: por falta de previsão legal, foram glosados RS 695,00 em doações efetuadas a entidades assistenciais não diretamente relacionadas aos Conselhos Municipais, Estaduais ou Nacional dos Direitos das Crianças e dos Adolescentes.

f) Duplicidade de Aproveitamento: foram glosados RS 1.924,52 em pagamentos previamente lançados na escrituração das despesas dedutíveis do Livro Caixa e que estavam sendo abatidos pela segunda vez.

g) Empresa Baixada, Inativa ou Suspensa: foram glosados RS 31.078,10 em despesas com materiais de consumo suportadas tão somente por notas fiscais inidôneas emitidas por empresas previamente baixadas, inativas ou suspensas nos órgãos fiscalizadores à época dos pretendidos fornecimentos. Destaca-se ainda que tais documentos envolvem quantidades atípicas, valores unitários incoerentes e não houve qualquer comprovação do efetivo pagamento dos expressivos valores registrados nem tampouco da positiva fruição dos aludidos insumos.

h) Falta de Nota Fiscal e Comprovante de Pagamento: foram glosados R\$ 20.272,59 em pagamentos atribuídos a pessoas jurídicas sem o respaldo do competente documento fiscal e novamente sem a comprovação do real desembolso das quantias pleiteadas.

i) Pagamento Não Comprovado e Outros: foram glosados RS 25.736,09 em despesas com materiais, equipamentos e serviços cujos efetivos pagamentos não foram comprovados, que envolvem revenda habitual de produtos praticada por pessoa física mediante simples recibo e não guardam a indispensável vinculação com a percepção da receita da atividade notarial exigida pela Lei nº 8.134/90 em seu art. 6º.

O Plano de Saúde: foram glosados R\$ 8.974,34 em pagamentos ao Instituto de Assistência Médica ao Servidor Público Estadual – IAMSPE, pois não são dedutíveis os valores pagos a título de plano de saúde para funcionários de acordo com a Solução de Consulta nº 14, de 8 de julho de 2011 (DOU 12/07/2011).

k) Telefone Celular Pessoal: foram glosados RS 5.700,54 em despesas de telefonia através do celular particular de nº (11) 8535-8000, em nome da pessoa física Ernâni Francisco Marcondes, considerando que não houve comprovação individualizada e inequívoca das ligações efetuadas a serviço e ainda pelo fato de que já foram prontamente aproveitados todos os pagamentos a Tim Celulares SA relativos a contas de titularidade do Tabelionato no montante de RS 34.308,39 no período, além das faturas de suas linhas fixas (11) 4538 0050, 4538-0504 e 45381794, totalizando mais RS 26.942,80.

Respeitando-se o direito ao contraditório e à ampla defesa, mesmo diante dos indícios de fraude inicialmente apresentados, foi repetidamente oferecida ao contribuinte a oportunidade de comprovar suas informações declaradas ao fisco. Dentro do princípio da boa fé, as despesas indevidamente deduzidas relacionadas à duplicidade de aproveitamento, donativos, diferenças de folha de pagamento, documentos pontuais não localizados, plano de saúde de empregados e até telefone celular pessoal foram admitidas como cometimento de erro eventual, ou ainda desconhecimento e/ou divergência de interpretação da legislação tributária, sendo assim lançadas de ofício com a aplicação da multa básica de 75% (setenta e cinco por cento), prescrita pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Todavia, parte das deduções indevidas da base de cálculo apresenta características bastante peculiares, envolvendo ao mesmo tempo cifras expressivamente elevadas sem qualquer comprovação de que o fiscalizado realmente sofreu os desembolsos de numerário declarados (tais como transferências bancárias, depósitos identificados, ordens de pagamento, cópias de cheques, extratos bancários com saques em dinheiro coincidentes em datas e valores, ou quaisquer outros meios de prova hábeis para tal finalidade), inexistência de lastro em competentes documentos fiscais ou mesmo o uso de notas fiscais inidôneas, aproveitamento de gastos claramente particulares como

despesas de custeio da atividade cartorária, além de que tais condutas foram reiteradamente praticadas ao longo de todo o período analisado, entre outros aspectos relevantes, configurando um sólido conjunto de evidências sempre no único sentido de reduzir o resultado tributável do sujeito passivo e o correspondente valor de imposto a pagar. A autoridade fiscal elencou os casos singulares constatados:

1) Omissão de rendimentos de RS 14.051,17: Se por um lado o contribuinte se "esqueceu" de confessar em suas declarações ao fisco receitas adequadamente escrituradas e suportadas por documentação hábil sujeita a monitoramento de órgãos de controle notarial, por outro lado o mesmo se "lembrou" de declarar RS 273.175,55 em deduções que não foram nem ao menos escrituradas no mesmo Livro Caixa e ainda inexistindo quaisquer justificativas ou documentos comprobatórios que lastreassem seu lançamento. Percebeu-se que tais despesas fictícias impactaram pesadamente na diminuição do resultado tributável do ano-calendário 2008; já em 2009, merecem destaque os consecutivos "erros" (a menor) nos cálculos mensais do Came-Leão devido, tal como mencionado inicialmente. Assim, restou constatado que as 3 condutas em comento se espalharam ao longo dos 24 meses fiscalizados caminhando sempre no inequívoco sentido de reduzir os valores do IRPF a ser recolhido:

2) Despesas de custeio justificadas tão somente através de cópias de notas fiscais inidôneas, de empresas completamente inoperantes:

a) Notas Fiscais de números 7220 e 7231, emitidas respectivamente em 08/02/2008 e 31/03/2008 nos valores de R\$ 3.372,10 e R\$ 2.965,50 pela Encadernadora Sousa S/C Ltda.-ME. CNPJ 54.690.508/0001-98 em Jundiá-SP: o fornecedor está com sua situação cadastral Baixada na Receita Federal do Brasil desde 01/06/2007, não consta nos bancos de dados do Sintegra/ICMS do fisco Estadual, nunca teve funcionários registrados no CAGED -Cadastro Geral de Empregados e Desempregados, tampouco teve recolhimentos previdenciários relativos à atividade de seu sócio-administrador no período. Não houve ainda comprovação dos pagamentos pleiteados Como em todos os casos sob suspeição, não existe nem ao menos um simples boleto com autenticação mecânica da quitação, apenas a alegação do contribuinte de que os pagamentos foram efetuados em espécie. É importante frisar que as aludidas NFs foram preenchidas à mão e que nem é preciso um exame grafotécnico mais aprofundado para se concluir que a caligrafia usada é praticamente idêntica em letras e números àquela encontrada na Nota Fiscal nº 1367 e outras da Dio-mar Artes Gráficas Ltda. - ME -CNPJ 55.289.185/0001-98, sediada em São Paulo-SP (também glosadas e comentadas adiante).

b) Msteel Comércio e Representação de Peças e Equipamentos Gráficos Ltda. - CNPJ 05.587.367/0001-77, situada em Campinas-SP: flagrante inconsistência na ordem sequencial de emissão das notas fiscais, pois primeiramente há a NF de nº 092 no valor de R\$ 5.002,00. expedida em 23/01/2008 e 3 (três) meses depois, retrocede-se então para a NF 091 de R\$ 4.800,00 datada de 23/04/2008. Foram relacionadas ainda a NF 113 de R\$ 5.240,00 em 09/07/2008 (feriado) e a NF 177 de R\$ 1.441,50 em 18/12/2009. Os produtos adquiridos são peças e componentes de máquinas reprográficas em quantidades e valores expressivos, tal como uma Tampa Externa Sharp no valor individual de R\$ 1.930,00. uma Sinta Traseira de R\$ 694,00 e um Cartucho AL1000 Sharp de R\$ 638,00. Detectou-se ainda uma inesperada flutuação no valor unitário dos itens: o Revelador Laminado, por exemplo, consta na primeira nota fiscal por R\$ 190,00/cada e sobe para R\$ 224,00 na segunda, enquanto encontramos Cilindros Sharp por R\$ 366,00. R\$ 348,00 e R\$ 370,00 e Lâminas de Limpeza por R\$ 68,00 e R\$118,00/cada. Por sua vez, a já citada NF 091 relaciona 6 (seis) diferentes descrições de produtos sempre com o mesmo código de referência (AL). Assim como no caso anterior, as notas fiscais emitidas são sempre preenchidas à mão e sua caligrafia guarda incrível semelhança com a encontrada nos recibos manuscritos da Procopi Copiadoras de Itatiba-SP (vide seu Relatório de Manutenção e Assistência Técnica de 07/04/2008. que indica ainda que os mesmos itens ora comentados estão sob contrato de prestação de serviços deste outro fornecedor). Destaca-se também que a Msteel tem sua situação

cadastral Baixada no Sintegra/ICMS desde 31/12/2005. encontrava-se Inativa na Receita Federal desde o ano-base 2007. mudando para a condição de Suspensa a partir de 14/06/2011. em razão de baixa iniciada ainda não deferida e consta como Dissolvida perante a JUCESP por Distrato Social datado de 03/11/2010. Outrossim, a mesma nunca teve empregados registrados no CAGED e não apresenta nem ao menos informações previdenciárias relativas a eventual atividade de seus sócios no período analisado. Ambas as notas fiscais prevêem a condição de pagamento à vista, sendo que o contribuinte alega que os (significativos) valores acima foram prontamente quitados em dinheiro vivo e recebidos (em mãos) pelo fornecedor mediante mero carimbo assinado de "Recebemos", inclusive no caso da NF 113 que indica o fornecimento e a quitação ocorridos durante o feriado estadual de 09/07/2008.

c) SR Comercial Ltda. - CNPJ 05.490.467/0001-80. sediada em São Paulo-SP: foram apresentadas as cópias da NF 401 no valor de R\$ 3.594,80 em 30/01/2008 e NF 406 de R\$ 4.662,20 em 07/03/2008. sendo que a empresa foi Baixada no cadastro do Sintegra/ICMS em 28/08/2003 e se encontrava Inativa perante a RFB desde o ano-calendário 2004. vindo a ser definitivamente Baixada em 08/07/2008 e consta ainda como Dissolvida na JUCESP por Distrato Social datado de 21/01/2008. Em adição, também nunca teve empregados registrados no CAGED nem tampouco informou qualquer movimentação previdenciária no período fiscalizado. Novamente tem-se a mera alegação do sujeito passivo de que os pagamentos foram feitos através de moeda nacional diretamente ao fornecedor, à vista, com o recebimento da outra parte confirmado por singelo carimbo assinado.

3) Despesas de custeio rastreadas em simples recibo emitido por pessoa jurídica: ou seja. sem o suporte do devido documento fiscal e cujo efetivo pagamento também não foi demonstrado. Dentre o montante de R\$ 20.272,59. destacam-se. primeiramente, os recibos da Farma Super - CNPJ 08.706.260/0001-99. que atingem R\$ 5.119,35: o comprovante de 11/06/2008 sequer foi apresentado à fiscalização e os 3 (três) outros declaram tão somente que *"recebemos por este Recibo, (...) em moeda corrente nacional, (.) referente a CONVÊNIO"*, o que tampouco demonstra que os aludidos gastos são essenciais à atividade de um tabelionato. Os 6 (seis) comprovantes da Central Informática - CNPJ 07.172.814/0001-52 relacionam apenas Ordens de Serviço e/ou Recibo assinado no total de R\$ 4.806,00. O *"Pgto Madeireira Bandeira Branca Ltda ME - cf recibo"* escriturado por R\$ 2.801,62 em 11/06/2008 é justificado por mero Orçamento discriminando quantidades de ripas e caibros de camarã (lembrando que não é dedutível a aquisição de bens e direitos cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício assim como as quotas de depreciação de instalações): bem assim, o madeiramento em questão parece ter vinculação com a construção ou reforma de telhado empreendida no mesmo mês na residência do contribuinte (vide Nota Fiscal 3440 emitida em 24/06/08 pela Madeireira Belgini e glosada, conforme adiante relatado). Os R\$ 2.500,00 gastos com carimbos da Hermes Gráfica e Carimbos Ltda ME - CNPJ 50.070.416/0001-54 foram embasados em dois recibos que não trazem nenhuma discriminação dos itens adquiridos, o mesmo acontecendo com o único recibo no valor de R\$ 2.270,00 da Encadernadora Bernardo Ltda. - ME (nem seu CNPJ consta do documento). Os R\$ 1.185,00 da N.E.T. Comércio Varejista de Materiais Elétricos Ltda. ME (CNPJ não informado) é mais um caso de simples recibo com condição de pagamento à vista com quitação sem qualquer tipo de autenticação eletromecânica.

4) R\$ 25.736,09 glosados no tópico "Pagamento Não Comprovado e Outros" podem ser mais criteriosamente analisados na estratificação por fornecedor:

i) Dio-mar Artes Gráficas Ltda. ME - CNPJ 55.289.185/0001-98, sediada em São Paulo-SP: a NF 1367 expedida em 21/01/2008, no valor total de R\$ 2.285,00. a NF 1371 de R\$ 1.460,00 em 21/02/2008, e a NF 1374 de R\$ 2.335,00 em 18/03/2008, sendo que ambas prevêem a condição de pagamento à vista, o que mais uma vez o contribuinte não comprova, alegando apenas que a quitação foi feita em dinheiro vivo e em mãos ao prestador de serviços. Como mencionado anteriormente, tais notas fiscais

foram manuscritas e a caligrafia utilizada guarda estreita similaridade com aquela encontrada nos documentos fiscais da (extinta) Encadernadora Sousa S/C Ltda. ME - CNPJ 54.690.508 0001-98, de Jundiaí-SP. Adicionalmente, além das largas quantidades sempre na casa dos milhares, foram verificadas incongruências nos preços unitários destacados dentro de um intervalo de menos de 60 dias, já que a impressão de Comunicado de Protesto aparece por R\$ 0,18/cada na primeira NF e sobe para R\$ 0,22/cada na terceira NF, enquanto o Envelope de Ofício pula individualmente de R\$ 0,13 para R\$ 0,25 e o Pedido de Certidão cai de R\$ 0,25 para R\$ 0,18.

ii) Procopi - Vendas. Locação, Assistência Técnica e Suprimentos para Copiadoras e Impressoras a Laser: o montante de R\$ 15.766,09 é suportado apenas por 13 (treze) Relatórios ou Recibos de Manutenção e Assistência Técnica, com confirmação de pagamento invariavelmente anotada à mão. O sujeito passivo uma vez mais justifica que os pagamentos foram todos feitos em dinheiro, inexistindo comprovantes. O nome do fornecedor e a natureza dos serviços pressupõem a prestação executada por uma pessoa jurídica e a revenda habitual de mercadorias toma essa condição obrigatória, tal como constatado nos recibos de 1 (um) Brother MFC 8860 DN por R\$ 7.860,00 em 17/07/2008. 1 (um) HP Laser Jet P .1005 por R\$ 3.495,00 em 12/09/2008 e outras. Quanto à falta dos competentes documentos fiscais, o fiscalizado se limitou a apresentar o Contrato de Prestação de Serviços de Assistência Técnica datado de 08/01/2008 entre o 1º Tabelionato de Itatiba e a Procopi, onde na verdade consta como contratada apenas a pessoa física David Gomes Barboza - CPF 119.227.548-97. Ressalta-se que o citado contrato reza que: "Para estes serviços serão fornecidos os suprimentos incluso no valor acima (toner, revelador, cilindro, lâmina), justamente o mesmo objeto das notas fiscais glosadas) da Msteel Comércio e Representação de Peças e Equipamentos Gráficos Ltda. - CNPJ 05.587.367/0001-77, situada em Campinas-SP, cuja caligrafia de preenchimento é, em tese, igual à verificada nos comprovantes da Procopi.

iii) R\$ 3.750,00 declarados como pagos à vista, em dinheiro, diretamente à Pronet Info Informática e Comércio Ltda. ME - CNPJ 03.359.286/0001-94 de Itatiba-SP, foram justificados somente pela NF 089 emitida em 31/12/2008. preenchida também à mão, com caligrafia quase que idêntica à constatada nas notas fiscais de despesas veiculares do Centro Automotivo Jardim Galletto Ltda. - CNPJ 04.633.627/0001-30 também em Itatiba (NF 1060 de R\$1.650,00 em 15/04/2008 e NF 1061 de R\$1.714,96 na mesma data).

iv) R\$ 140,00 de pagamento à Impactto Gráfica & Editora Ltda. ME -CNPJ 08.145861/0001-70 em Itatiba-SP: suportado apenas pela cópia da NF 091 expedida em 20/03/2008. preenchida por máquina de escrever, cujo recibo de quitação é estranhamente confirmado por carimbo do 1º Tabelião de Notas e Protesto de Itatiba, ou seja, pelo próprio sacado.

5) As despesas residenciais do contribuinte, "inquestionavelmente não dedutíveis" como por ele mesmo já reconhecido: Conjunto Estofado Genebra II registrado no Livro Caixa por R\$ 1.599,00 em 18/12/2008. Lembra-se que não é dedutível a aquisição de mobiliário ou de quaisquer outros bens ou direitos não consumíveis (ainda que essenciais à atividade), segundo o art. 6º, §1º, alínea "a", da Lei 8.134/90. Ainda assim, o Pedido de Venda das Casas Bahia datado de 29 10 2008 acusa como adquirente Ernâni Francisco Marcondes (pessoa física) e como local de entrega a Rua Santo Antônio, 2.729 em Itatiba (residência particular do contribuinte), com observação para a transportadora ligar antes para 8535-8000 (telefone celular do mesmo), evidenciando que se trata de um bem que nada tem a ver com serventia do tabelionato. A NF 3440 emitida em 24/06/08 pela Madeireira Belgini na venda de telhas portuguesas no total de R\$ 756,00 indica como adquirente o 1º Tabelião de Notas e de Protesto de Itatiba, porém discrimina inequivocamente que o material deve ser entregue na conhecida Rua Santo Antônio, nº 2.729 (como já afirmado, o Orçamento nº 18754 da Madeireira Bandeira Branca Ltda ME, lançado em 11 06 2008 e abrangendo madeiramento no valor de R\$ 2.801,62, parece ter ligação com a compra das telhas). No mais, tem-se o

aproveitamento no Livro Caixa notarial de despesas tipicamente particulares e ainda explicitadas em nome e/ou endereço do fiscalizado, tais como contas da linha telefônica pessoal de nº 4534-1499 somando R\$ 1.931,03, boletos de seguro predial e faturas da CPFL e SABESP sempre residenciais.

6) RS 30.130,96 gastos com veículos: seguem a mesma linha acima de se lançar qualquer coisa como despesa de custeio indispensável à percepção da receita cartorial e à manutenção da fonte produtora. Primeiramente, a Lei nº 8.134/90, que disciplina a tributação incidente sobre rendimentos do trabalho não assalariado dos titulares dos serviços notariais e de registro, é muito clara e taxativa em seu art. 6º, § 1º, alínea "b" quanto à não dedutibilidade de despesas de locomoção e transporte, aceitando como única exceção a atividade de representante comercial autônomo (trabalho eminentemente externo por conta e risco individual que não tem nenhuma analogia com a serventia de um cartório). Nesse contexto, merece menção o fato de que, em pesquisa ao sistema RENAVAL, não foi encontrado nenhum veículo registrado em nome do 1º Cartório de Notas de Itatiba - CNPJ 51.308.385 0001-90. Ademais, foram fornecidos à fiscalização tão somente cópias de notas fiscais, recibos, orçamentos ou boletos de pagamento, não existindo relatórios de viagem deslocamento efetuados em veículos particulares, termos de prestação de contas ou quaisquer outras justificativas por escrito que evidenciem que as aludidas despesas foram executadas a serviço, sendo ainda estritamente necessárias à atividade cartorária. Como exemplo, citamos que:

a) "Pgto Claudivan Funilaria e Pintura NF 4539": escriturado em 07/10/2008 no valor de R\$ 3.154,13 foi embasado apenas pela cópia de um Orçamento de nº 4539 referente a peças e mão-de-obra de funilaria e pintura em um automóvel Fiat Uno - placa DRT 8939 -cor Prata.

b) "Pgto Ita Pneus - Roberto Silva Pinto ME NF 001486": lançado por R\$ 436,00 em 15/05/2008 foi fundamentado numa cópia de Nota Fiscal emitida em nome de Márcio Rogério Piovesana - CPF 226.326.778-66, relativa à venda de 1 (um) pneu 205/55R16 e balanceamento de roda em seu automóvel Fiat Stylo - placa DKT8998.

c) compra de um Capacete Air 17 (NF 11010 da Centaurus Motos Ltda.). uma Calota (NF 272 da Coelho e Amaral Centro Automotivo Ltda.), uma Tampa de Combustível (NF 581 da Canal & Canal Automotiva Ltda.), e ainda em nome pessoal do contribuinte, boletos de seguro veicular (MAPFRE Vera Cruz Seguradora S/A) e títulos de natureza não identificada (F. Bartholomeu Veículos Ltda.).

d) Dos R\$ 17.860,50 em pagamentos atribuídos a notas fiscais do J. Gava Auto Posto Ltda. - CNPJ 04.515.598/0001-02, apenas os 2 primeiros (somando ínfimos 4,6% do total) contemplam boletos com autenticação mecânica dos valores pagos; para todos os demais, ressurgem a justificativa do pagamento em espécie e em mãos ao fornecedor, não existindo evidências documentais de que foram positivamente desembolsados. O canhoto de recebimento de várias das NFs emitidas contra o 1º Cartório é assinado por Donizete Ribeiro, que sequer é funcionário do mesmo, não se sabendo sobre sua relação com os fatos. Em contrapartida, as simples anotações de plena quitação dos respectivos boletos são muitas vezes assinadas por Leandro Lopes, que por sua vez não mantém nenhum vínculo societário ou empregatício com o Auto Posto (localizado na mesma rua do endereço residencial do fiscalizado). Como referência, frisa-se, por exemplo, que as NFs 12689 e 12785 expedidas em jul/2008 abrangem o fornecimento de 1.132 lt (um mil, cento e trinta e dois litros) de combustível entre gasolina comum, aditivada e álcool, o que, para um consumo médio veicular de 8 km/lt (oito quilômetros por litro), sugere uma distância mensal percorrida de 9.056 km (nove mil e cinquenta e seis quilômetros) em serviços cartoriais externos.

e) Centro Automotivo Jardim Galletto Ltda. - CNPJ 04.633.627/0001-30, em Itatiba-SP: pagamentos justificados tão somente pelas correspondentes documentos fiscais: NF 1060 de R\$ 1.680,00 e NF1061 de R\$ 1.714,96, ambas emitidas em 15/04/2008, com campos preenchidos à mão e caligrafia virtualmente igual à encontrada na já citada NF

089 da Prouet lufo Informática e Comércio Ltda. ME - CNPJ 03.359.286 0001-94, também de Itatiba. Vale salientar que tais notas fiscais não apresentam discriminação de produtos, quantidades e preços unitários, apenas a incoerente citação: "NF emitida conforme cupom fisca".

Em suma, dos RS 975.596.91 em despesas pleiteadas como dedutíveis pelo contribuinte, o equivalente a 44% (quarenta e quatro por cento) restou glosado durante o procedimento fiscal por falta de comprovação mediante documentação hábil e idônea. Na esmagadora maioria dos casos de deduções sob suspeição, o contribuinte alegou que adquiriu os produtos ou serviços mediante quitação (quase sempre à vista) integralmente realizada em dinheiro vivo, diretamente às mãos de cada fornecedor contra simples anotação de recebido. Afirma ele textualmente em sua resposta por escrito apresentada em 19/08/2011 na DRF/Jundiaí sob Protocolo nº 007359: "(...) *No que diz respeito à comprovação dos efetivos pagamentos, na maior parte ou em grande parte, os mesmos foram efetuados em dinheiro, haja visto que o pagamento de despesas com escrituras, procurações, autenticações, reconhecimentos de firmas e de emolumentos do protesto, efeito pelos clientes, em sua maioria, em moeda corrente nacional, e dessa forma entende que possa efetuar pagamentos a fornecedores sem que referidas importâncias sejam depositadas em conta corrente para posteriormente serem efetuados respectivos pagamentos em cheques (...)*". Ressalta a autoridade fiscal que, de fato, não existe óbice para transações em espécie, porém isso não tem o condão de afastar o Ônus de comprovação do contribuinte determinado no art. 6º, § 2º, da Lei nº 8.134/90. Ainda assim, a justificativa dada não se sustenta frente ao volume de transações financeiras registrado no período em contas bancárias de titularidade do próprio 1º Cartório de Notas de Itatiba - CNPJ 51.308.385/0001-90, mantidas no HSBC Bank Brasil S/A, Banco Nossa Caixa e Banco Bradesco S/A.

Ressaltou a autoridade fiscal que é sempre aceitável a ocorrência de lapsos ou erros eventuais, porém as anomalias relacionadas em tópico próprio foram reiteradamente praticadas durante todo o período fiscalizado, se estendendo por 2 (dois) anos-calendário e sempre no único sentido de reduzir a base de cálculo tributável e o decorrente imposto devido. Lembra a autoridade fiscal que o sujeito passivo também não pode simplesmente imputar a terceiros a responsabilidade pelas informações prestadas em seu Ajuste Anual, nem alegar desconhecimento do resultado prático de suas declarações de imposto de renda preenchidas indevidamente, visto que é o responsável legal pela serventia em comento e o beneficiário direto das deduções injustificadamente escrituradas no seu Livro Caixa. Portanto, conclui que restou caracterizada a ocorrência, em tese, das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 e aplica-se no lançamento de ofício a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, conforme especificado no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo Ait. 14 da Lei nº 11.488/2007. Por tais razões, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal em cumprimento ao prescrito pelo art. 1º da Portaria RFB nº 2.439/2010 e alterações promovidas pela Portaria RFB nº 3.182/2011.

Ao final relembra que o sujeito passivo é pessoa física sujeita ao recolhimento mensal a título de antecipação do imposto devido pela sistemática do Carnê-Leão, de acordo com o art. 8º, § 1º, da Lei 7.713/88, art. 106 do RIR/99 e também art. 21, III, da Instrução Normativa SRF nº 15/2001. Assim, nos termos do art. 44, II, alínea "a" da Lei 9.430/96 (com nova redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07), a falta ou insuficiência do recolhimento mensal tempestivo em Carnê-Leão enseja o lançamento de ofício de Multa Isolada no montante de 50% (cinquenta por cento) dos valores devidos, ainda que recolhidos no fechamento do Ajuste Anual. Esclareceu a autoridade fiscal que a multa isolada foi calculada não apenas sobre as omissões de imposto e também sobre a insuficiência de recolhimento mensal apurada a partir das bases de cálculo espontaneamente declaradas, ou seja, a já comentada diferença de RS 108.080.44 acumulada no ano-base 2009 foi também computada.

Lavrado o Auto de Infração, a contribuinte apresentou a defesa de fls. 770/790, na qual alega que:

- o custeio seria definido como o conjunto ou relação de despesas, sendo vedado que atos infra-legais busquem delimitar os conceitos de forma restritiva. Para o contribuinte, as glosas seriam injustificadas, pois as aquisições são inerentes às atividades de notário e seu volume justificável diante da demanda própria nas fotocópias, autenticações, arquivos, comunicações e locomoções especial na atividade de protesto de títulos e documentos.

- o local da prestação dos serviços compreenderia suas instalações residenciais e comerciais, bem como a utilização de todos os meios de comunicação, destacadamente os telefones móveis ou celulares. No mesmo sentido, a prestação de serviços ocorreria regularmente no domicílio de clientes, principalmente nas comunicações dos atos de ofícios e esta seria a razão das despesas usuais de deslocamentos com veículos, peças e combustíveis. Assim, todas as despesas encontrariam-se vinculadas às despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte. Assim, não procederiam as glosas com combustível e seguros, pagamento de energia elétrica, abastecimento de água, linha telefônica particular, construção do telhado residencial, seguro predial residencial, e aquisição de mobília pessoal, materiais, equipamentos e serviços, plano de saúde para funcionários, pagamentos ao Instituto Nacional de Assistência Médica ao Servidor Público Estadual IAMSPE. Segundo o contribuinte, haveria despesas se destinariam aos funcionários com vínculo empregatício, nos estritos termos do inciso I do Art. 6º da Lei 8.134 1990 (dedução de "remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregando, e os encargos trabalhistas e previdenciários"). Também não procederiam as glosas intituladas de despesas de teleatendimento, despesa de telefonia através do celular particular, despesas de consumo com materiais, equipamentos e serviços, despesas com segurança e monitoramento, despesas com assistência técnica fotocopadora, encadernação, despesas com gráficas, informática, despesas de consumo de materiais de escritório e papelaria, assinatura do Colégio Notarial do Brasil, assinatura de boletins, pneus, carimbos e editoras. Tudo também por a glosa supostamente contrariar as disposições do inciso III do Art. 6º da Lei 8.134/1990 (dedução de "despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora"). Especificamente no que tange às despesas com telefonia, assevera que os gastos com telefone celular, quando usado no exercício da atividade profissional, independentemente do horário em que é utilizado, se incluiriam nas despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, de que trata o artigo 6º da Lei nº 8.138/1990.

- em variados pareceres normativos seriam admitidos gastos relativos à participação em congressos e seminários - despesas efetuadas para comparecimento a encontros científicos, como congressos, seminários etc, se necessárias ao desempenho da função desenvolvida pelo contribuinte, observada, ainda, a sua especialização profissional.

- quanto às despesas com contabilidade e assessoria, aduz que, dada a complexidade da legislação fiscal em vigor, para o profissional de ciências contábeis, seriam indispensáveis tais despesas, para que se possa dar adequado cumprimento das exigências.

- ainda que a atividade de notário exigiria a aquisição de publicações (Parecer Normativo CST nº 60/1978) e propaganda e publicidade (Parecer Normativo CST nº

358/1970).

- Quanto à inidoneidade dos documentos, afirma que:

a) Encadernadora Sousa S/C Ltda. cujo cadastro registra a declaração de baixada datada de 01/06/2007: as informações cadastrais não se encontram disponíveis aos adquirentes

de produtos e materiais para escritório, razão de que a glosa assim não pode ser justificada;

b) Msteel Comércio e Representação de Peças e Equipamentos Gráficos LTDA cuja declaração de baixada ocorreria em 18/01/2011: irregularidades cadastrais ou mesmo suas omissões tributárias não dão suporte às glosas efetivadas, vez que o adquirente dos produtos por elas fornecidos não tem acesso às suas situações cadastrais;

c) SR Comercial Ltda.: suas irregularidades cadastrais ou mesmo suas omissões tributárias não dão suporte às glosas efetivadas, vez que o adquirente dos produtos por elas fornecidos não tem acesso às suas situações cadastrais;

d) Dio-Mar Artes Gráficas Ltda.ME: as referidas notas prevêm a condição de pagamento a vista, sendo que o contribuinte alegou que o pagamento foi realizado em dinheiro vivo: a liquidação em moeda corrente é perfeitamente legal, sendo vedado ao Fisco seu questionamento;

- quanto à multa qualificada, afirma que se exige a demonstração inequívoca do intuito de fraudar ou reduzir o recolhimento de tributos, atos não comprovados nos referidos autos. Afirma que o evidente intuito de fraude não se presume. Portanto, a imposição de multa exige a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas. Até mesmo porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato. ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Ademais, sua imposição no percentual de 150% revelaria-se confiscatória e feriria frontalmente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e da capacidade contributiva. Assevera que a imposição de dupla penalidade para o mesmo fato gerador, ou seja, imposição de pena inserta no art. 44, inciso I e § 1º cumulada com as penas do inciso II, letra "a" constitui-se em duplicidade de penas.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008, 2009

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

Conforme art. 6º, § 2º, da Lei nº 8.134, art. 76, § 2º do RIR/99 e art. 51, § 2º da IN nº 15/2001, o contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa, mediante documentação idônea.

GLOSA DE DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

Somente poderão ser deduzidas da base de cálculo do imposto os dispêndios realizados por contribuinte não assalariado comprovadamente pagos, indispensáveis à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO IMPOSTO APURADO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE.

Sobre o imposto apurado pelo ajuste anual incide a multa de ofício pelo seu não recolhimento. Art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÉ-LEÃO.

Cabível a aplicação da multa isolada nos casos em que há a obrigatoriedade do recolhimento mensal do imposto, conforme dispõe o artigo 44 e § 1º III, da Lei nº 9.430/1996, em sua redação original e artigo 44, II, a, da mesma Lei. na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

A multa plenamente ajustada à infração cometida pelo contribuinte atende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não havendo que se falar em confisco, Art. 150, IV, da CF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte às fls. 829 a 844, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observo, de logo, que o cerne da lide é o fato do contribuinte ter declarado despesas com a utilização do livro caixa, no entanto, uma vez instado a comprová-las, não as fez conforme a previsão legal.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte, de forma idêntica à impugnação, demonstra insatisfações relacionadas ao entendimento da autuação no tocante às deduções, notas fiscais inidôneas, multa qualificada, duplicidade de penalidades, nulidade e sobre a multa confiscatória.

Considerando que o recorrente não apresentou novas razões de defesa, não apresentou novas provas e nem contestou qualquer omissão de decisão sobre sua impugnação perante o órgão julgador de primeira instância, como também o fato de que eu concordo plenamente com o decidido pelo acórdão recorrido, além de seguir o mandamento do § 3º do artigo 57 do Regimento Interno deste Conselho (RICARF) que reza:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (grifo nosso).

Decido por adotar como voto, a decisão integral do órgão julgador originário, a qual transcrevo a seguir:

Livro Caixa. A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no artigo 6º, incisos e parágrafos da Lei nº 8.134/90, Dispõem os referidos dispositivos legais:

"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:

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.

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

A Lei nº 9.250/95, por sua vez, dispõe que. *in verbis*:

"Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II-das deduções relativas:

(...)

g) as despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos la nido art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro."

Assim, para que uma despesa possa ser considerada como de custeio e, portanto, dedutível, devem ser respeitados os quatro requisitos cumulativos indispensáveis para isto:

- a) deve estar relacionada com a atividade exercida:
- b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração:
- c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora:
- d) deve estar escriturada em Livro Caixa e comprovada com documentação idônea.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e. ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja. se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade. necessidade e pertinência.

Em suma, são consideradas despesas passíveis de escrituração no Livro Caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos. Como exemplos corriqueiros de despesa de custeio dedutíveis temos os valores pagos a título de aluguel, água. luz. telefone, condomínio (*vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional*), despesas com material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho.

Nesse sentido, não assiste razão ao contribuinte em afirmar que o custeio seria definido apenas como o conjunto ou relação de despesas, sem que se possa estabelecer restrição de qualquer natureza.

Ressalte-se. ainda, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

O Relatório Fiscal de fls. 726/761 é repleto de fatos ensejadores de cada uma das glosas procedidas pela autoridade fiscal e isso se reflete na defesa da contribuinte que, apesar de extensa, é parca em argumentos que efetivamente contraponham-se ao zeloso trabalho da autoridade fiscal.

Atente-se que. como visto, todas as exigências feitas pela autoridade fiscal encontram respaldo em lei, cabendo à contribuinte comprovar a veracidade das receitas e despesas mediante documentação idônea:

Lei nº 8.134/90

Art 6º (..)

§ 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.

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99

Art 76 (...).

§ 2- 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).

§ 3-O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

Instrução Normativa SRF nº 15/2001 Art 51.

§ 2º O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e despesas mediante documentação idônea, que será mantida em seu poder; à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou a prescrição.

Destaques nossos

Verifica-se, assim, que enquanto a contribuinte não comprovar por documentos idôneos que as despesas glosadas são verdadeiras, em nada deve ser alterado o lançamento fiscal. Ademais, conforme artigo 36 da Lei nº 9.784/99, compete à contribuinte a prova dos fatos que tenha alegado em processo administrativo:

Art 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art 37 desta Lei.

O contribuinte afirma que o local da prestação dos serviços compreendia suas instalações residenciais e comerciais, bem como a utilização de todos os meios de comunicação, destacadamente os telefones móveis ou celulares.

Todavia, quanto às despesas residenciais, (pagamentos de energia elétrica, abastecimento de água, linha telefônica particular de nº 4534-1499, construção de telhado residencial, seguro predial residencial, e aquisição de mobília pessoal), intimado a se manifestar sobre tais lançamentos, o próprio contribuinte reconheceu textualmente em sua resposta por escrito protocolizada na DRF/Jundiaí em 19/07/2011 sob nº 006212 " (...) sendo inquestionavelmente não dedutíveis as demais despesas residenciais/pessoais, mais uma vez lançadas por um lapso".

Não fosse tal reconhecimento, é patente a indedutibilidade de despesas residenciais, as quais não se mostram "necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora" (inciso III do art. 6º 8.134/90).

Quanto aos meios de comunicação, a autoridade fiscal consignou que não houve comprovação individualizada e inequívoca das ligações efetuadas a serviço. Outrossim, já foram aproveitados todos os pagamentos a Tim Celulares SA relativos a contas de titularidade do Tabelionato no montante de R\$ 34.308,39 no período, além das faturas de suas linhas fixas (11) 4538-0050, 4538-0504 e 45381794, totalizando mais de R\$ 26.942,80.

Sendo assim, não há como acatar o pleito de dedutibilidade da linha particular do contribuinte.

O contribuinte pleiteia ainda o restabelecimento das despesas com a prestação de serviços no domicílio de clientes, principalmente nas comunicações dos atos de ofícios (deslocamentos com veículos, peças e combustíveis).

A autoridade fiscal consignou no Relatório Fiscal que a Lei nº 8.134/90, que disciplina a tributação incidente sobre rendimentos do trabalho não assalariado dos titulares dos serviços notariais e de registro, é muito clara e taxativa em seu art. 6º, § 1º, alínea "b" quanto à não dedutibilidade de despesas de locomoção e transporte, aceitando como única exceção a atividade de representante comercial autônomo (trabalho eminentemente externo por conta e risco individual que não tem nenhuma analogia com a serventia de um cartório). Nesse contexto, merece menção o fato de que, em pesquisa ao sistema RENAVAL, não foi encontrado nenhum veículo registrado em nome do 1º Cartório de Notas de Itatiba - CNPJ 51.308.385 0001-90. Ademais, foram fornecidos à fiscalização tão somente cópias de notas fiscais, recibos, orçamentos ou boletos de pagamento, não existindo relatórios de viagem deslocamento efetuados em veículos particulares, termos de prestação de contas ou quaisquer outras justificativas por escrito que evidenciem que as aludidas despesas foram executadas a serviço, sendo ainda estritamente necessárias à atividade cartorária.

Isso sem falar que foram apresentados boletos sem autenticação mecânica (J. Gava Auto Posto Ltda. - CNPJ 04.515.598/0001-02) e cujos canchotos de recebimento de várias das NFs emitidas contra o 1º Cartório são assinados por Donizete Ribeiro, que sequer é funcionário do mesmo, não se sabendo sobre sua relação com os fatos. Em contrapartida, as simples anotações de plena quitação dos respectivos boletos são muitas vezes assinadas por Leandro Lopes, que por sua vez não mantém nenhum vínculo societário ou empregatício com o Auto Posto (localizado na mesma rua do endereço residencial do fiscalizado). Isso sem falar na quantidade supostamente adquiridas, como no exemplo citado pela autoridade fiscal referente ao mês de julho de 2008, quando teriam sido fornecidos 1.132 lt (um mil, cento e trinta e dois litros) de combustível entre gasolina comum, aditivada e álcool, o que, para um consumo médio veicular de 8 km lt (oito quilômetros por litro), sugere uma distância mensal percorrida de 9.056 km (nove mil e cinquenta e seis quilômetros) em serviços cartoriais externos.

Ainda quanto às supostas despesas com serviços externos, o contribuinte apresentou notas fiscais do Centro Automotivo Jardim Galletto Ltda. (CNPJ 04.633.627 0001-30) com campos preenchidos à mão e caligrafia virtualmente igual à encontrada na já citada NF 089 da Pronet Info Informática e Comércio Ltda. ME - CNPJ 03.359.286 0001-94, também de Itatiba. Tais notas fiscais ainda não apresentam discriminação de produtos, quantidades e preços unitários, apenas a incoerente citação: *"NF emitida conforme cupon fiscal"*.

O contribuinte insiste na dedutibilidade do plano de saúde para funcionários. Todavia, prevalece o entendimento de que tais despesas não são dedutíveis, conforme se depreende da Solução de Consulta nº 14, de 8 de julho de 2011 (DOU 12 07 2011).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 14, DE 8 DE JULHO DE 2011

(2ª Região Fiscal) DOU: 12.07.2011

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF

EMENTA: RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO PLANO DE SAÚDE PARA FUNCIONÁRIOS INDEDUTIBILIDADE. Para efeito da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição Federal, não poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade o valor pago a título de plano de saúde, escriturado em livro caixa, haja vista não se enquadrar como despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), de 26 de março de 1999, artigos 45, 75 e 76; Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001, artigo 51.

RAIMUNDO VALNÉ BRITO SIEBRA

Chefe

Com efeito, o inciso I do Art. 6º da Lei 8.134/1990. faculta a dedução apenas da "remuneração" e "dos encargos trabalhistas e previdenciários", conceitos nos quais não se enquadra o pagamento de plano de saúde.

O contribuinte menciona ainda gastos relativos à participação em congressos e seminários, despesas com contabilidade e assessoria, com a aquisição de publicações e com e propaganda e publicidade. Todavia, não houve glosa motivada pela dedutibilidade ou não de tais despesas, de sorte que a argumentação do contribuinte mostra-se de natureza meramente teórica, pouco importando na análise do Auto de Infração em comento.

Quanto à inidoneidade dos documentos (Encadernadora Sousa SC Ltda. Msteel Comércio e Representação de Peças e Equipamentos Gráficos Ltda.. SR Comercial Ltda. e Dio-Mar Artes Gráficas Ltda.ME), o contribuinte afirma que as informações ou irregularidades cadastrais e as omissões tributárias não se encontram disponíveis aos adquirentes de produtos e materiais para escritório, razão de que a glosa assim não pode ser justificada.

É verdade que o contribuinte não tem acesso a informações cadastrais ou tributárias de seus fornecedores, todavia, a condição cadastral ou tributária da empresa apenas serviu de indício motivador de uma investigação mais pormenorizada sobre as despesas, tanto que há outros argumentos para a glosa das despesas com as empresas mencionadas, como:

- a apresentação de documentos envolvem quantidades atípicas e valores unitários incoerentes:
- a não comprovação do efetivo pagamento dos expressivos valores:
- a não comprovação da positiva fruição dos aludidos insumos.

Especificamente quanto à Dio-mar Artes Gráficas Ltda. ME (CNPJ 55.289.185/0001-98). sediada em São Paulo-SP. a autoridade fiscal consignou que as notas fiscais foram manuscritas e a caligrafia utilizada guarda estreita similaridade com aquela encontrada nos documentos fiscais da (extinta) Encadernadora Sousa S/C Ltda.-ME (CNPJ 54.690.508/0001-98), de Jundiaí-SP. Adicionalmente, além das largas quantidades sempre na casa dos milhares, foram verificadas incongruências nos preços unitários destacados dentro de um intervalo de menos de 60 dias, já que a impressão de Comunicado de Protesto aparece por R\$ 0.18 cada na primeira NF e sobe para R\$ 0.22/cada na terceira NF. enquanto o Envelope de Ofício pula individualmente de R\$ 0.13 para R\$ 0.25 e o Pedido de Certidão cai de R\$ 0.25 para R\$ 0.18.

Quanto à Msteel Comércio e Representação de Peças e Equipamentos Gráficos Ltda. (CNPJ 05.587.367/0001-77). situada em Campinas-SP. a autoridade fiscal destaca a flagrante inconsistência na ordem sequencial de emissão das notas fiscais, pois primeiramente há a NF de nº 092 no valor de R\$ 5.002.00, expedida em 23/01/2008 e, 3 (três) meses depois, retrocede-se então para a NF 091 de R\$ 4.800.00 datada de 23/04/2008. Foram relacionadas ainda a NF 113 de R\$ 5.240.00 em 09/07/2008 (feriado) e a NF 177 de R\$ 1.441.50 em 18/12/2009. Os produtos adquiridos são peças e componentes de máquinas reprográficas em quantidades e valores expressivos, tal como uma Tampa Externa Sharp no valor individual de R\$ 1.930.00, uma Sinta Traseira de R\$ 694.00 e um Cartucho ALI000 Sharp de R\$ 638.00. Detectou-se ainda uma inesperada flutuação no valor unitário dos itens: o Revelador Laminado, por exemplo, consta na primeira nota fiscal por R\$ 190.00/cada e sobe para R\$ 224.00 na segunda, enquanto encontramos Cilindros Sharp por R\$ 366.00.,R\$ 348.00 e R\$370.00 e

Lâminas de Limpeza por R\$ 68.00 e R\$118.00. cada. Por sua vez, a já citada XF 091 relaciona 6 (seis) diferentes descrições de produtos sempre com o mesmo código de referência (AL). Assim como no caso anterior, as notas fiscais emitidas são sempre preenchidas à mão e sua caligrafia guarda incrível semelhança com a encontrada nos recibos manuscritos da Procopi Copiadoras de Itatiba-SP.

O contribuinte afirma que a liquidação em moeda corrente é perfeitamente legal e que é vedado ao Fisco seu questionamento. É verdade que a liquidação em moeda corrente é perfeitamente legal, mas, como visto, a legislação atribuiu ao contribuinte o ônus da prova de que incorreu em tais despesas (art. 6º. § 2º da Lei nº 8.134/90). Destarte, pode e deve a autoridade fiscal exigir outros elementos de convicção sempre que presentes dúvidas sobre o fornecimento ou pagamento de produtos e serviços deduzidos da base de cálculo do imposto de renda.

Multas. O contribuinte, quanto às multas aplicadas, afirma:

- quanto à multa qualificada: se exige a demonstração inequívoca do intuito de fraudar ou reduzir o recolhimento de tributos, fatos não comprovados nos referidos autos. Afirma que o evidente intuito de fraude não se presume. Portanto, a imposição de multa exige a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas. Até mesmo porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato. ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

- a imposição no percentual de 150% revelaria-se confiscatória e feriria frontalmente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e da capacidade contributiva;

- a imposição de dupla penalidade para o mesmo fato gerador, ou seja, imposição de pena inserta no art. 44, inciso I e § 1 cumulada com as penas do inciso II. letra "a" constitui-se em duplicidade de penas.

Vejamos, em princípio, a transcrição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996: Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1985, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Este artigo trata da imputação de penalidades pelo lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, ou contribuições. São elas a multa de ofício (75% ou 150%) e a multa isolada (50%).

Essas multas são aplicáveis em procedimento de fiscalização, onde se apure a insuficiência, ou o não recolhimento, de tributos e contribuições por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Embora possa eventualmente ocorrer coincidência de base de cálculo, a hipótese de incidência de cada uma das multas é distinta. A da multa isolada é a falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido, a da multa proporcional é o lançamento de ofício do tributo efetivamente devido em face do resultado anual.

Portanto, havendo comando legal para aplicação das penalidades supra aludidas, a autoridade fiscal apenas cumpre com seu dever.

Quanto às alegações de que a multa assume caráter de abuso do poder fiscal, posto que manifestamente confiscatória, embora o confisco refira-se à constitucionalidade da norma, apenas para que não panem dúvidas quanto à adequação da atuação fiscal com todo o ordenamento jurídico, referidos argumentos serão rebatidos.

A insurgência da contribuinte refere-se ao percentual das multas por entender que caracterizaria confisco, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal.

A Constituição Federal estrutura todo o sistema tributário dentro do Capítulo I do seu Título VI, cujo nome é "Do Sistema Tributário Nacional". Dentro deste, nos interessa a Seção II, eis que intimamente relacionada ao tema do presente trabalho, trata esta Seção das "Limitações ao Poder de Tributar".

Nessa topografia está inserido o artigo 150 que arrola diversas garantias ao contribuinte, cabendo destacar o seu inciso IV, que veda a utilização do "tributo com efeito de confisco".

O ex-Ministro limar Galvão, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551, cujo acórdão foi publicado em 14/02/2003, manifestou-se no sentido de que a norma contida no artigo 150, IV, do Código Tributário Nacional, a despeito de se referir apenas a tributo, aplica-se igualmente às multas decorrentes de obrigações acessórias, ainda que estas tenham natureza diversa. A vedação parece-nos peremptória e aplicável não somente ao tributo como às multas, a despeito de entendimentos em sentido contrário.

Com efeito, há vozes respeitadas que alegam não estar sujeita ao artigo 150, IV, da Constituição Federal, a penalidade pecuniária, visto que, "para ser eficaz, deve implicar sacrifício para quem a suporta"¹.

Mesmo admitindo a aplicação em matéria de multas, entendemos que, diante da ausência de disposição constitucional e legal expressa, não há possibilidade de se impor, objetivamente, uma limitação.

No julgamento da aludida Ação Direta de Inconstitucionalidade, foi firmado ainda o entendimento de que evidencia caráter confiscatório da multa a ocorrência de desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica.

Aliás, o STF já aplicou o aludido dispositivo para limitação das multas em matéria tributária. Com efeito, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1075, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, foi considerada inconstitucional, posto que confiscatória, a multa prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846/94(2) (revogado pela Lei nº 9.532/97), que estabeleceu um percentual de 300% (trezentos por cento) sobre o valor do bem objeto da operação ou serviço prestado, no

caso de não ser emitida a respectiva nota fiscal em operações relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

-

¹ Conforme, Hugo de Brito Machado, Curso de *Direito Tributário*, p. 418.

² Art. 3º Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais. (Revogado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997).

Todavia, entendemos que, diante do dolo do agente, da gravidade da conduta e do prejuízo estatal ou social da conduta, até multa em tais patamares podem se enquadrar dentro da moldura constitucional. Para se chegar a esta conclusão, não haverá outra maneira senão a de realização de ponderações entre os direitos violados (aquele protegido pela norma tributária e o direito de propriedade do contribuinte), de forma a encontrar aquele que deva prevalecer.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça também tem atuado de forma a coibir as multas desproporcionais, através da interpretação sob os auspícios dos princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, sendo indispensável repetir um trecho notável do voto do eminente Ministro Luiz Fux, proferido no julgamento do Recurso Especial nº 728.999-PR, cujo acórdão foi publicado em 26/10/2006:

A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infer-e "a contrario sensu"; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

O controle seria feito então pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. No caso, a multa mostra-se plenamente ajustada à infração cometida pela contribuinte, que, dolosamente, deixou de submeter à tributação extraordinária quantia, auferindo vantagem indevida. Portanto, proporcional e razoável a multa aplicada.

Quanto à alegação de que não teria havido fraude ou sonegação e que não haveria prova material da existência de fraude fiscal ou sonegação fiscal, ressalta o Relatório Fiscal ressalta que, respeitando-se o direito ao contraditório e à ampla defesa, mesmo diante dos indícios de fraude inicialmente apresentados, foi repetidamente oferecida ao contribuinte a oportunidade de comprovar suas informações declaradas ao fisco. Dentro do princípio da boa fé, as despesas indevidamente deduzidas relacionadas à duplicidade de aproveitamento, donativos, diferenças de folha de pagamento, documentos pontuais não localizados, plano de saúde de empregados e até telefone celular pessoal foram admitidas como cometimento de erro eventual, ou ainda desconhecimento e/ou

divergência de interpretação da legislação tributária, sendo assim lançadas de ofício com a aplicação da multa básica de 75% (setenta e cinco por cento), prescrita pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Todavia, parte das deduções indevidas da base de cálculo apresenta características bastante peculiares, envolvendo ao mesmo tempo cifras expressivamente elevadas sem qualquer comprovação de que o fiscalizado realmente sofreu os desembolsos de numerário declarados (tais como transferências bancárias, depósitos identificados, ordens de pagamento, cópias de cheques, extratos bancários com saques em dinheiro coincidentes em datas e valores, ou quaisquer outros meios de prova hábeis para tal finalidade), inexistência de lastro em competentes documentos fiscais ou mesmo o uso de notas fiscais inidôneas, aproveitamento de gastos claramente particulares como despesas de custeio da atividade cartorária, além de que tais condutas foram reiteradamente praticadas ao longo de todo o período analisado, entre outros aspectos relevantes, configurando um sólido conjunto de evidências sempre no único sentido de reduzir o resultado tributável do sujeito passivo e o correspondente valor de imposto a pagar.

Poderíamos simplesmente remeter ao Relatório Fiscal ou ao quanto já explanado no presente voto, mas apenas para que não parem dúvidas, cite-se os fatos que apontam para a ocorrência das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, que ensejam a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, conforme especificado no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo Art. 14 da Lei nº 11.488/2007:

Especificamente quanto à tipificação da fraude, há uma vastidão de condutas que justificam a qualificação da multa. Vejamos, resumidamente, os fatos dos quais são extraídas as condutas dolosas da contribuinte.

1) Omissão de rendimentos de RS 14.051.17: Se por um lado o contribuinte se "esqueceu" de confessar em suas declarações ao fisco receitas adequadamente escrituradas e suportadas por documentação hábil sujeita a monitoramento de órgãos de controle notarial, por outro lado o mesmo se "lembrou" de declarar R\$ 273.175,55 em deduções que não foram nem ao menos escrituradas no mesmo Livro Caixa e ainda inexistindo quaisquer justificativas ou documentos comprobatórios que lastreassem seu lançamento. Percebeu-se que tais despesas fictícias impactaram pesadamente na diminuição do resultado tributável do ano-calendário 2008: já em 2009, merecem destaque os consecutivos "erros" (a menor) nos cálculos mensais do Came-Leão devido, tal como mencionado inicialmente. Assim, restou constatado que as 3 condutas em comento se espalharam ao longo dos 24 meses fiscalizados caminhando sempre no inequívoco sentido de reduzir os valores do IRPF a ser recolhido:

2) Despesas de custeio justificadas tão somente através de cópias de notas fiscais inidôneas, de empresas completamente inoperantes:

a) Notas Fiscais de números 7220 e 7231, emitidas respectivamente em 08/02/2008 e 31/03/2008 nos valores de R\$ 3.372,10 e R\$ 2.965,50 pela Encadernadora Sousa S/C Ltda.-ME, CNPJ 54.690.508/0001-98 em Jundiá-SP: o fornecedor está com sua situação cadastral Baixada na Receita Federal do Brasil desde 01/06/2007, não consta nos bancos de dados do SintegraICMS do fisco Estadual, nunca teve funcionários registrados no CAGED -Cadastro Geral de Empregados e Desempregados, tampouco teve recolhimentos previdenciários relativos à atividade de seu sócio-administrador no período. Não houve ainda comprovação dos pagamentos pleiteados. Como em todos os casos sob suspeição, não existe nem ao menos um simples boleto com autenticação mecânica da quitação, apenas a alegação do contribuinte de que os pagamentos foram efetuados em espécie. É importante frisar que as aludidas NFs foram preenchidas à mão e que nem é preciso um exame grafotécnico mais aprofundado para se concluir que a caligrafia usada é praticamente idêntica em letras e números àquela encontrada na Nota

Fiscal nº 1367 e outras da Dio-mar Artes Gráficas Ltda. - ME -CNPJ 55.289.185 0001-98, sediada em São Paulo-SP (também glosadas e comentadas adiante).

b) Msteel Comércio e Representação de Peças e Equipamentos Gráficos Ltda. - CNPJ 05.587.367/0001-77. situada em Campinas-SP: flagrante inconsistência na ordem sequencial de emissão das notas fiscais, pois primeiramente há a NF de nº 092 no valor de R\$ 5.002.00. expedida em 23/01/2008 e, 3 (três) meses depois, retrocede-se então para a NF 091 de R\$ 4.800.00 datada de 23/04/2008. Foram relacionadas ainda a NF 113 de R\$ 5.240,00 em 09/07/2008 (feriado) e a NF 177 de R\$ 1.441.50 em 18/12/2009. Os produtos adquiridos são peças e componentes de máquinas reprográficas em quantidades e valores expressivos, tal como uma Tampa Externa Sharp no valor individual de R\$ 1.930.00. uma Sinta Traseira de R\$ 694.00 e um Cartucho AL1000 Sharp de R\$ 638.00. Detectou-se ainda uma inesperada flutuação no valor unitário dos itens: o Revelador Laminado, por exemplo, consta na primeira nota fiscal por R\$ 190.00/cada e sobe para R\$ 224,00 na segunda, enquanto encontramos Cilindros Sharp por R\$ 366.00. R\$ 348.00 e R\$370.00 e Lâminas de Limpeza por R\$ 68.00 e R\$ 118,00 /cada. Por sua vez, a já citada NF 091 relaciona 6 (seis) diferentes descrições de produtos sempre com o mesmo código de referência (AL). Assim como no caso anterior, as notas fiscais emitidas são sempre preenchidas à mão e sua caligrafia guarda incrível semelhança com a encontrada nos recibos manuscritos da Procopi Copiadoras de Itatiba-SP (vide seu Relatório de Manutenção e Assistência Técnica de 07/04/2008, que indica ainda que os mesmos itens ora comentados estão sob contrato de prestação de serviços deste outro fornecedor). Destaca-se também que a Msteel tem sua situação cadastral Baixada no Sintegra ICMS desde 31/12/2005, encontrava-se Inativa na Receita Federal desde o ano-base 2007, mudando para a condição de Suspensa a partir de 14/06/2011, em razão de baixa iniciada ainda não deferida e consta como Dissolvida perante a JUCESP por Distrato Social datado de 03/11/2010. Outrossim, a mesma nunca teve empregados registrados no CAGED e não apresenta nem ao menos informações previdenciárias relativas a eventual atividade de seus sócios no período analisado. Ambas as notas fiscais prevêem a condição de pagamento à vista, sendo que o contribuinte alega que os (significativos) valores acima foram prontamente quitados em dinheiro vivo e recebidos (em mãos) pelo fornecedor mediante mero carimbo assinado de "Recebemos", inclusive no caso da NF 113 que indica o fornecimento e a quitação ocorridos durante o feriado estadual de 09/07/2008.

c) SR Comercial Ltda. - CNPJ 05.490.467/0001-80. sediada em São Paulo-SP: foram apresentadas as cópias da NF 401 no valor de R\$ 3.594.80 em 30/01/2008 e NF 406 de R\$ 4.662.20 em 07/03/2008. sendo que a empresa foi Baixada no cadastro do Sintegra/ICMS em 28/08/2003 e se encontrava Inativa perante a RFB desde o ano-calendário 2004. vindo a ser definitivamente Baixada em 08/07/2008 e consta ainda como Dissolvida na JUCESP por Distrato Social datado de 21/01/2008. Em adição, também nunca teve empregados registrados no CAGED nem tampouco informou qualquer movimentação previdenciária no período fiscalizado. Novamente tem-se a mera alegação do sujeito passivo de que os pagamentos foram feitos através de moeda nacional diretamente ao fornecedor, à vista, com o recebimento da outra parte confirmado por singelo carimbo assinado.

3) Despesas de custeio lastreadas em simples recibo emitido por pessoa jurídica: ou seja, sem o suporte do devido documento fiscal e cujo efetivo pagamento também não foi demonstrado. Dentre o montante de R\$ 20.272.59, destacam-se, primeiramente, os recibos da Farma Super - CNPJ 08.706.260/0001-99. que atingem R\$ 5.119.35: o comprovante de 11/06/2008 sequer foi apresentado à fiscalização e os 3 (três) outros declaram tão somente que *"recebemos por este Recibo, (...) em moeda corrente nacional, (.) referente a CONVÊNIO"*, o que tampouco demonstra que os aludidos gastos são essenciais à atividade de um tabelionato. Os 6 (seis) comprovantes da Central Informática - CNPJ 07.172.814 0001-52 relacionam apenas Ordens de Serviço e/ou Recibo assinado no total de R\$ 4.806.00. O *"Pgto Madeireira Bandeira Branca Ltda ME - cf recibo"* escriturado por R\$ 2.801.62 em 11 06 2008 é justificado por mero

Orçamento discriminando quantidades de ripas e caibros de camará (lembrando que não é dedutível a aquisição de bens e direitos cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício assim como as quotas de depreciação de instalações): bem assim, o madeiramento em questão parece ter vinculação com a construção ou reforma de telhado empreendida no mesmo mês na residência do contribuinte (vide Xota Fiscal 3440 emitida em 24/06/08 pela Madeireira Belgini e glosada, coliforme adiante relatado). Os R\$ 2.500,00 gastos com carimbos da Hermes Gráfica e Carimbos Ltda ME - CNPJ 50.070.416/0001-54 foram embasados em dois recibos que não trazem nenhuma discriminação dos itens adquiridos, o mesmo acontecendo com o único recibo no valor de R\$ 2.270,00 da Encadernadora Bernardo Ltda. - ME (nem seu CNPJ consta do documento). Os R\$ 1.185,00 da N.E.T. Comércio Varejista de Materiais Elétricos Ltda. ME (CNPJ não informado) é mais um caso de simples recibo com condição de pagamento à vista com quitação sem qualquer tipo de autenticação eletromecânica.

4) RS 25.736,09 glosados no tópico "Pagamento Não Comprovado e Outros" podem ser mais criteriosamente analisados na estratificação por fornecedor:

i) Dio-mar Artes Gráficas Ltda. ME - CNPJ 55.289.185/0001-98, sediada em São Paulo-SP: a NF 1367 expedida em 21/01/2008, no valor total de R\$ 2.285,00, a NF 1371 de R\$ 1.460,00 em 21/02/2008, e a NF 1374 de R\$ 2.335,00 em 18/03/2008, sendo que ambas prevêem a condição de pagamento à vista, o que mais uma vez o contribuinte não comprova, alegando apenas que a quitação foi feita em dinheiro vivo e em mãos ao prestador de serviços. Como mencionado anteriormente, tais notas fiscais foram manuscritas e a caligrafia utilizada guarda estreita similaridade com aquela encontrada nos documentos fiscais da (extinta) Encadernadora Sousa S/C Ltda.-ME - CNPJ 54.690.505 0001-98, de Jundiá-SP. Adicionalmente, além das largas quantidades sempre na casa dos milhares, foram verificadas incongruências nos preços unitários destacados dentro de um intervalo de menos de 60 dias, já que a impressão de Comunicado de Protesto aparece por R\$ 0,18/cada na primeira NF e sobe para R\$ 0,22/cada na terceira NF, enquanto o Envelope de Ofício pula individualmente de R\$ 0,13 para R\$ 0,25 e o Pedido de Certidão cai de R\$ 0,25 para R\$ 0,18.

ii) Procopi - Vendas. Locação, Assistência Técnica e Suprimentos para Copiadoras e Impressoras a Laser: o montante de R\$ 15.766,09 é suportado apenas por 13 (treze) Relatórios ou Recibos de Manutenção e Assistência Técnica, com confirmação de pagamento invariavelmente anotada à mão. O sujeito passivo uma vez mais justifica que os pagamentos foram todos feitos em dinheiro, inexistindo comprovantes. O nome do fornecedor e a natureza dos serviços pressupõem a prestação executada por uma pessoa jurídica e a revenda habitual de mercadorias toma essa condição obrigatória, tal como constatado nos recibos de 1 (um) Brother MFC 8860 DN por R\$ 7.860,00 em 17/07/2008, 1 (um) HP Laser Jet P .1005 por R\$ 3.495,00 em 12/09/2008 e outras. Quanto à falta dos competentes documentos fiscais, o fiscalizado se limitou a apresentar o Contrato de Prestação de Serviços de Assistência Técnica datado de 08/01/2008 entre o 1º Tabelionato de Itatiba e a Procopi, onde na verdade consta como contratada apenas a pessoa física David Gomes Barboza - CPF 119.227.548-97. Ressalta-se que o citado contrato reza que: "Para estes serviços serão fornecidos os suprimentos incluso no valor acima (toner, revelador, cilindro, lâmina), justamente o mesmo objeto das notas fiscais glosadas) da Msteel Comércio e Representação de Peças e Equipamentos Gráficos Ltda. - CNPJ 05.587.367/0001-77, situada em Campinas-SP, cuja caligrafia de preenchimento é, em tese, igual à verificada nos comprovantes da Procopi.

iii) R\$ 3.750,00 declarados como pagos à vista, em dinheiro, diretamente à Pronet Info Liformática e Comércio Ltda. ME - CNPJ 03.359.286/0001-94 de Itatiba-SP, foram justificados somente pela XF 089 emitida em 31/12/2008, preenchida também à mão, com caligrafia quase que idêntica à constatada nas notas fiscais de despesas veiculares do Centro Automotivo Jardim Galletto Ltda. - CXPJ 04.633.627/0001-30 também em Itatiba (NF 1060 de R\$1.680,00 em 15/04/2008 e NF 1061 de R\$1.714,96 na mesma data).

iv) R\$ 140.00 de pagamento à Impactto Gráfica & Editora Ltda. ME -CNPJ 08.145861/0001/-70 em Itatiba-SP^{supo}itado apenas pela cópia da NF 091 expedida em 20 03 2008, preenchida por máquina de escrever, cujo recibo de quitação é estranhamente confirmado por carimbo do 1º Tabelião de Notas e Protesto de Itatiba. ou seja, pelo próprio sacado.

5) As despesas residenciais do contribuinte, "*inquestionavelmente não dedutíveis*" como por ele mesmo já reconhecido: Conjunto Estofado Genebra II registrado no Livro Caixa por RS 1.599.00 em 18 12 2008. Lembra-se que não é dedutível a aquisição de mobiliário ou de quaisquer outros bens ou direitos não consumíveis (ainda que essenciais à atividade), segundo o artigo 6º, §1º, alínea "a", da Lei 8.134 90. Ainda assim, o Pedido de Venda das Casas Bahia datado de 29 10 2008 acusa como adquirente Ernâni Francisco Marcondes (pessoa física) e como local de entrega a Rua Santo Antônio, 2.729 em Itatiba (residência particular do contribuinte), com observação para a transportadora ligar antes para 8535-8000 (telefone celular do mesmo), evidenciando que se trata de um bem que nada tem a ver com serventia do tabelionato. A NF 3440 emitida em 24 06 08 pela Madeireira Belgini na venda de telhas portuguesas no total de RS 756.00 indica como adquirente o 1 Tabelião de Xotas e de Protesto de Itatiba, porém discrimina inequivocamente que o material deve ser entregue na conhecida Rua Santo Antônio, nº 2.729 (como já afirmado, o Orçamento nº 18754 da Madeireira Bandeira Branca Ltda ME, lançado em 11 06 2008 e abrangendo madeiramento no valor de RS 2.801.62, parece ter ligação com a compra das telhas). No mais, tem-se o aproveitamento no Livro Caixa notarial de despesas tipicamente particulares e ainda explicitadas em nome e/ou endereço do fiscalizado, tais como contas da linha telefônica pessoal de nº 4534-1499 somando RS 1.931.03, boletos de seguro predial e faturas da CPFL e SABESP sempre residenciais.

6) R\$ 30.130.96 gastos com veículos: seguem a mesma linha acima de se lançar qualquer coisa como despesa de custeio indispensável à percepção da receita cartorial e à manutenção da fonte produtora. Primeiramente, a Lei nº 8.134/90, que disciplina a tributação incidente sobre rendimentos do trabalho não assalariado dos titulares dos serviços notariais e de registro, é muito clara e taxativa em seu art. 6º. § 1º. alínea "b" quanto à não dedutibilidade de despesas de locomoção e transporte, aceitando como única exceção a atividade de representante comercial autônomo (trabalho eminentemente externo por conta e risco individual que não tem nenhuma analogia com a serventia de um cartório). Nesse contexto, merece menção o fato de que. em pesquisa ao sistema RENAVAL. não foi encontrado nenhum veículo registrado em nome do ° Cartório de Notas de Itatiba - CNPJ 51.308.385 0001-90. Ademais, foram fornecidos à fiscalização tão somente cópias de notas fiscais, recibos, orçamentos ou boletos de pagamento, não existindo relatórios de viagem/deslocamento efetuados em veículos particulares, termos de prestação de contas ou quaisquer outras justificativas por escrito que evidenciem que as aludidas despesas foram executadas a serviço, sendo ainda estritamente necessárias à atividade cartorária.

Como exemplo, citamos que:

a) "Pgto Claudivan Funilaria e Pintura NF 4539": escriturado em 07/10/2008 no valor de R\$ 3.154,13 foi embasado apenas pela cópia de um Orçamento de nº 4539 referente a peças e mão-de-obra de funilaria e pintura em um automóvel Fiat Uno - placa DRT 8939 - cor Prata.

b) "Pgto Ita Pneus - Roberto Silva Pinto ME NF 001486": lançado por R\$ 436.00 em 15 05/2008 foi fundamentado numa cópia de Nota Fiscal emitida em nome de Márcio Rogério Piovesana - CPF 226.326.778-66. relativa à venda de 1 (um) pneu 205/55R16 e balanceamento de roda em seu automóvel Fiat Strylo - placa DKT8998.

c) compra de um Capacete Air 17 (NF 11010 da Centaurus Motos Ltda.). uma Calota (NF 272 da Coelho e Amaral Centro Automotivo Ltda.). uma Tampa de Combustível (NF 581 da Canal & Canal Automotiva Ltda.), e ainda em nome pessoal do

contribuinte, boletos de seguro veicular (MAPFRE Vera Cruz Seguradora S/A) e títulos de natureza não identificada (F. Bartholomeu Veículos Ltda.).

d) Dos R\$ 17.860,50 em pagamentos atribuídos a notas fiscais do J. Gava Auto Posto Ltda. - CNPJ 04.515.598 0001-02. apenas os 2 primeiros (somando ínfimos 4,6% do total) contemplam boletos com autenticação mecânica dos valores pagos; para todos os demais, ressurgem a justificativa do pagamento em espécie e em mãos ao fornecedor, não existindo evidências documentais de que foram positivamente desembolsados. O canhoto de recebimento de várias das NFs emitidas contra o 1º Cartório é assinado por Donizete Ribeiro, que sequer é funcionário do mesmo, não se sabendo sobre sua relação com os fatos. Em contrapartida, as simples anotações de plena quitação dos respectivos boletos são muitas vezes assinadas por Leandro Lopes, que por sua vez não mantém nenhum vínculo societário ou empregatício com o Auto Posto (localizado na mesma rua do endereço residencial do fiscalizado). Como referência, frisa-se. por exemplo, que as NFs 12689 e 12785 expedidas em jul/2008 abrangem o fornecimento de 1.132 lt (um mil, cento e trinta e dois litros) de combustível entre gasolina comum, aditivada e álcool, o que, para um consumo médio veicular de 8 km lt (oito quilômetros por litro), sugere uma distância mensal percorrida de 9.056 km (nove mil e cinquenta e seis quilômetros) em serviços cartoriais externos.

e) Centro Automotivo Jardim Galletto Ltda. - CNPJ 04.633.627/0001-30, em Itatiba-SP: pagamentos justificados tão somente pelas correspondentes documentos fiscais: NF 1060 de R\$ 1.680,00 e NF1061 de R\$ 1.714,96, ambas emitidas em 15/04/2008, com campos preenchidos à mão e caligrafia virtualmente igual à encontrada na já citada XF 089 da Pronet lufo Informática e Comércio Ltda. ME - CNPJ 03.359.286 0001-94, também de Itatiba. Vale salientar que tais notas fiscais não apresentam discriminação de produtos, quantidades e preços unitários, apenas a incoerente citação: "NF emitida conforme cupon "fiscal,

O contribuinte, no intuito de afastar a multa qualificada, afirma ainda que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 112. dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos: à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Todavia, o artigo 112 do CTN destina-se ao intérprete da lei e no caso, não há dúvida sobre o sentido e alcance das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, que ensejam a aplicação da multa qualificada de 150% (art. 44. § 1º. da Lei nº. 9.430 96. com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007). Ou. ao menos, o contribuinte não traz argumentação a esse respeito. Em verdade, a defesa do contribuinte resume-se a discutir a existência ou não de fatos ensejadores da aplicação da multa e. como visto à exaustão, restou patente o elemento subjetivo do contribuinte de reduzir o resultado tributável e o correspondente valor de imposto a pagar. Daí a impertinência da invocação do artigo 112 do CTN no caso em comento.

Diante de todo o anteriormente exposto, e considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado com observância dos preceitos legais vigentes, voto no sentido julgar PROCEDENTE o presente lançamento fiscal.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que o consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do presente voluntário, para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita