



Processo nº 10437.721404/2016-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.395 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2023
Recorrente ELVIO PEDRO FOLLONI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Ano-calendário: 2011

LIVRO CAIXA. DESPESAS. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. TITULARES. EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SEREM NECESSÁRIAS À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Despesas realizadas por titulares de serviços notariais e de registro, lançadas em Livro-Caixa, somente são passíveis de dedução na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física se restar comprovado terem sido necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA A PARTIR DE 2007. SÚMULA CARF nº 147.

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 unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 7.426/7.456), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 7.381/7.408), proferida em sessão de 08/01/2019, consubstanciada no Acórdão n.º 10-63.742, da 4.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 7.312/7.356), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2011

DOUTRINAS.

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a constitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES.

São dedutíveis as despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. DESPESAS COM TRANSPORTE.

As despesas com transporte somente são dedutíveis se forem efetuadas por representante comercial autônomo.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. REMUNERAÇÃO PAGA A TERCEIROS.

São dedutíveis os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício quando necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. PLANO DE SAÚDE.

Constituem despesas dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, a alimentação e o plano de saúde fornecidos indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

LIVRO CAIXA. APLICAÇÃO DE CAPITAL.

É indedutível o valor gasto na aquisição e manutenção de bens com vida útil igual ou superior a um ano.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

Apurando-se omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento do CarnêLeão, é pertinente a multa exigida sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório

Fiscal (e-fls. 7.262/7.272) juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 1.304.477,11, nele compreendidos imposto, multa de ofício de 75%, juros de mora e multa exigida isoladamente, relativo ao ano-calendário 2011, em decorrência da apuração de dedução indevida de despesas de livro Caixa, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal (fls. 7296 e seguintes).

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

O contribuinte, às fls. 7312 a 7360, impugna tempestivamente o lançamento, fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

O Contribuinte autuado é titular de serventia extrajudicial não oficializada, popularmente conhecida como "Oficial de Registro de Imóveis", que consiste em serviços públicos exercidos em caráter privado, por delegação do Estado, nos moldes do artigo 236 da Constituição Federal de 1988.

DO DIREITO

- DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Convém esclarecer, primeiramente, que com a apresentação tempestiva da impugnação, o Impugnante tem a exigibilidade do crédito tributário suspensa, de acordo com o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional.

Desta forma, afastada está qualquer possibilidade de exigência do crédito tributário constituído através do Auto de Infração em epígrafe, diante do efeito suspensivo da impugnação ora apresentada, até decisão definitiva na esfera administrativa.

- DA INEXISTÊNCIA DE DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS

Para verificar se a glosa efetuada realmente alberga dedução indevida de despesa, é imperioso definir a natureza jurídica das despesas deduzidas e glosadas.

O Impugnante exerce a função de 6º Oficial de Registro de Imóveis de São Paulo, por delegação do Estado.

A atividade extrajudicial é fiscalizada pela Egrégia Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo, cujos atos devem ser praticados em conformidade com as Normas de Serviços emanadas daquele órgão através do Provimento nº 58/89, bem como em obediência às disposições da Lei nº 8.935/94 – que regulamentou o art. 236 da Constituição Federal de 1988 e Lei nº 9.492/97, que regulamenta a atividade de protesto de títulos e outros documentos de dívida.

Assim, cabe ao Oficial Registrador manter o perfeito funcionamento de toda a sua estrutura, sob pena de punição pela Egrégia Corregedoria, de maneira que as despesas glosadas, se classificam seguramente no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, cuja dedução é expressamente permitida pelo Regulamento do Imposto de Renda.

Como se pode verificar da análise da documentação anexada a presente, a totalidade das despesas glosadas subsumem-se perfeitamente ao conceito de despesas dedutíveis, tendo em vista que são necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora.

A despesa, necessariamente, deve guardar conexão com a receita tributável auferida, sobre a qual incide a carga tributária em vigor, sendo que a despesa necessária à sua percepção deve ter trânsito livre pelo livro caixa.

Neste sentido, a Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo, autorizou o lançamento das despesas relacionadas com as unidades dos serviços notariais e de registro daquele Estado, sem restrições, nos seguintes termos: Item 48 – Seção III – Provimento 58/89 – Normas de Serviços da Corregedoria Geral do Estado de São Paulo:

"Admite-se apenas o lançamento das despesas relacionadas com a unidade do serviço notarial e de registro, sem restrição".

É bem verdade, que o citado dispositivo é emanado de órgão fiscalizador do Estado de São Paulo, em nível administrativo, no entanto, revela o espírito das normas que norteiam as atividades de notas e de registro, no tocante a dedutibilidade de despesas.

Outrossim, há que se esclarecer que a análise completa sobre a escrituração do livro caixa deve ser feita com base nos documentos que sustentam as receitas e despesas escrituradas, já que os referidos documentos consistem na comprovação idônea exigida na legislação em vigor.

As normas para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física, sujeita ao recolhimento mensal do carnê-leão, como é o caso dos notários e registradores, estão previstas no Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda, artigo 75.

Dos dispositivos legais referidos, ressaltam três requisitos para que a despesa seja considerada dedutível, quais sejam:

Quanto a sua natureza, que ela seja necessária à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora - Na verdade existe um campo muito largo e subjetivo para classificação da despesa quanto ao aspecto da sua natureza. Considerando que a legislação é aplicável a outros profissionais, também sujeitos ao recolhimento mensal do carnê-leão, como médicos, advogados, dentistas, etc., não existe uma lista taxativa das despesas dedutíveis ou não dedutíveis. O que deve prevalecer é o bom senso do contribuinte, ao escrutar o seu livro-caixa, bem como do Agente Fiscalizador, que deverá analisar a pertinência e a necessidade da despesa escriturada para obtenção da receita tributável. Noutro falar, o que é dedutível para um contribuinte pode não ser para outro e vice-versa, sendo certo que são dedutíveis todas as despesas ora impugnadas.

Quanto a sua situação, que ela seja efetivamente paga - Além do documento idôneo a que se refere o item abaixo, a despesa deve estar comprovadamente paga, mediante recibo fornecido pelo beneficiário ou mediante boleto autenticado pela rede bancária.

Quanto a sua comprovação, que ela esteja comprovada através de documentação idônea - A comprovação adequada a que se refere a legislação pertinente, é feita mediante a apresentação de Notas Fiscais quando o fornecedor ou prestador de serviços for pessoa jurídica ou recibo de pagamento a contribuintes individuais (antigo profissional autônomo), quando se tratar de prestador de serviços que for pessoa física.

Superada a fase preliminar, necessária à elucidação de algumas características peculiares à atividade notarial e de registro, passa, o Impugnante, à argumentação quanto aos itens glosados, ressaltando que, como há de se verificar, todos eles preenchem os requisitos acima destacados, sendo assim legalmente dedutíveis.

ASSESSORIA CONTÁBIL

- comprovantes de despesas anexados aos autos:

- planilha 1 de fl. 7.273 elaborada pela auditora fiscal

- fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

No que tange às glosas efetuadas sob as despesas alusivas à assessoria contábil, é imperioso destacar o que segue:

Consta do Termo de Verificação Fiscal, fl. 7.265, as empresas que prestam assessorial contábil ao ora Impugnante, leia-se, ASSCON ASSESS EMPRESARIAL e SERAC SERV ASSESSORIAS, sendo a primeira responsável pela realização de serviços de contabilidade propriamente dito, ao passo que a segunda elabora folhas de pagamentos e guias de recolhimentos.

Haja vista que retrocítados serviços são necessários para a manutenção da fonte produtora nos termos do já transcrito artigo 75, inciso III, do Decreto Lei nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda, a d. Auditora Fiscal, de maneira correta, não efetuou a glosa.

Todavia, houve uma terceira prestação de assessoria contábil, realizada por Assessoria Contábil RM.

Com relação a essa prestação de serviços, a fiscalização glosou as despesas, alegando:

- 1º - Não há contrato;
- 2º - Não há vínculo de emprego;
- 3º - Não há comprovação de encargos trabalhistas e previdenciários.

De fato as despesas glosadas não subsumem ao citado inciso I, do artigo 75 do Regulamento do Imposto Sobre a Renda, sobretudo porque o prestador de serviço individual identificado nos recibos apresentados pelo nome Assessoria Contábil RM não é funcionário do cartório, mas sim, contribuinte individual (autônomo) e, por isso, a dedutibilidade da despesa de suas atividades está albergada pelo abaixo transcrita inciso II, do artigo 75 do Decreto-Lei 3.000/99 (RIR).

"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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários
- os emolumentos pagos a terceiros;
- as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora."

Nessa esteira, a própria Superintendência Regional da Receita Federal da 1^a Região Fiscal, em processo de consulta, já reconheceu a dedutibilidade em livro caixa da despesa paga a profissional sem vínculo empregatício, nos seguintes termos:

"RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO-ASSALARIADO. LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES.

São dedutíveis na apuração da base de cálculo, desde que estejam escrituradas em livro Caixa e comprovadas com documentação idônea, as despesas de custeio pagas, inclusive com a contratação de outros profissionais sem vínculo empregatício, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; (...) DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), art. 75 e 76; Instrução Normativa SRF Nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51; art. 8º, II, da Lei Nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, base legal do art. 83, II, do Decreto Nº 3.000, de 1999.

(Superintendência Regional da Receita Federal, 1^a Região Fiscal, Processo de Consulta nº 25/10)

Tais contratações são permitidas pelas Normas da Corregedoria Geral da Justiça, de acordo com o item 48, *in verbis*:

Por fim, nos termos do artigo 76 do Regulamento do Imposto Sobre a Renda, o Impugnante apresentou documentos idôneos, leia-se recibo de pagamentos assinado por contribuinte individual.

ASSESSORIA JURÍDICA

comprovantes de despesas anexados aos autos:

planilha 2 de fls. 7.274/7.275 elaborada pela auditora fiscal

fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados

fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

Com relação às despesas provenientes de assessoria jurídica, muito embora o Impugnante tenha apresentado todos os contratos de prestação de serviços (fl. 7.263) e comprovantes idôneos de pagamentos, a d. Auditora Fiscal em fl. 7.266 destacou que referenciadas despesas não preencheriam o requisito de serem necessárias à percepção da receita e, tampouco, representariam despesas de custeio, motivo pelo qual as glosou.

Equivocou-se a Auditora Fiscal no exercício de sua atividade administrativa plenamente vinculada, haja vista os contratados prestaram serviços de assessoria jurídica e técnica especificamente necessária para a prestação de serviços notariais/registrais, disciplinados na Lei nº 8.935/94.

A própria Superintendência Regional da Receita Federal da 1^a Região Fiscal, em processo de consulta colacionado no tópico II.2.1 - ASSESSORIA CONTÁBIL, já

reconheceu a dedutibilidade em livro caixa da despesa paga a profissional sem vínculo empregatício.

Tais contratações são permitidas pelas Normas da Corregedoria Geral da Justiça.

Por óbvio, a Corregedoria permitiria a contratação de qualquer serviço que não fosse relacionado às atividades desenvolvidas pelo Impugnante, conquanto, este não possui habilidades técnicas nem habilitação profissional para praticar atos correlatos aos serviços jurídicos.

Portanto, é certo que o Oficial Registrador deve contratar profissionais especializados para prestar assessoria preventiva e até para atuação contenciosa em assuntos de seu interesse, sendo que essas despesas se subsumem perfeitamente no conceito de despesa dedutível, devendo ser consideradas para efeito de identificação da base de cálculo do Imposto de Renda do contribuinte, ora Impugnante.

Neste sentido, Walter Ceneviva, em sua obra Lei dos Notários e Registradores Comentada (Lei nº 8.935/94), sumaria acerca das exigências da prestação dos serviços pelo Impugnante.

Desse modo, por qualquer prisma que se analise a questão, *in casu*, as despesas glosadas com advogados e assessoria jurídica tratam-se de despesas necessárias à percepção da receita, nos termos do Art. 75, inciso III, do Decreto nº 3.000/99, tendo em vista que possuem relação direta com os atos praticados dos quais o Notário/Registrador aufera seus rendimentos, que são oferecidos a tributação pelo Imposto sobre a Renda, motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser cancelado.

ASSESSORIA DE INFORMÁTICA

comprovantes de despesas anexados aos autos

planilha 3 de fls. 7.276/7.277 elaborada pela auditora fiscal

fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados

fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

No que concerne às despesas oriundas de assessoria de informática, a d. Auditora fiscal, reconhecendo sua inequívoca necessidade para a manutenção da fonte produtora, sobretudo por se tratar a atividade do Impugnante de serviços registrais que indubitavelmente dependem de hardwares e aparelhos de informática, em fl. 7.266, deixou de efetuar a glosa.

Todavia, a d. Auditora Fiscal glosou mencionadas despesas por motivos diversos que serão abaixo abordados e refutados: No que tange aos serviços de Suporte Manutenção Hardware, a d. Auditora Fiscal efetuou a glosa por se tratar de serviço prestado por pessoa física autônoma e, portanto, seria indedutível.

No entanto, consoante já exposto na impugnação, reitera que a própria Superintendência Regional da Receita Federal da 1^a Região Fiscal, em processo de consulta colacionado no tópico 77.2.1 - ASSESSORIA CONTÁBIL, já reconheceu a dedutibilidade em livro caixa da despesa paga a profissional sem vínculo empregatício.

Ademais, tais contratações são permitidas pelas Normas da Corregedoria Geral da Justiça, de acordo com o item 48 também transcrita no tópico II.2.1 - ASSESSORIA CONTÁBIL.

Dessa forma, insubstancial a glosa efetuada, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado.

Outrossim, o Auto de Infração deve ser cancelado porque, no que se refere aos Serviços de Assessoria de Informática prestados pela "Snawtec Servic Ltda" e pela "Domini Cart Sis Inf", não teria o Impugnante, ainda que intimado, apresentado os Contratos de Prestação de Serviços.

Nesse ponto, o ora Impugnante destaca que não se recorda de ter recebido intimação para apresentar os contratos em questão e compilando os autos não logrou êxito em encontrá-las.

Independentemente da existência ou não de intimação, o Impugnante, considerando tratar-se o processo administrativo da busca pela verdade real e instrumento procedural para evitar eventual e futuro processo judicial, aproveita a oportunidade para juntar aos autos os contratos questionados colocando fim ao litígio.

Assim, seguem anexos os contratos da "Snawtec Servic Ltda" (doc. 02) e da "Domini Cart Sis Inf" (doc. 03).

Desta forma, resta claro que tais despesas são necessárias ao desenvolvimento das atividades do Impugnante, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

DESPESAS DE ENCADERNAÇÃO

comprovantes de despesas anexados aos autos:

planilha 4 de fls. 7.278/7.279 elaborada pela auditora fiscal

fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados

fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

Quanto às despesas de encadernação, a d. Auditora Fiscal, em fl. 7.267, assim justificou a glosa:

"Tendo em vista a habitualidade de prestação de serviços de Serviços Encadernação JLS, que apresenta mensalmente recibos de Pessoa Física, assinados por José Luiz Soares. Tendo em vista não constar da GFIP do Cartório como prestador autônomo, não comprovando o vínculo empregatício e nem os respectivos encargos previdenciários."

Portanto, a d. Auditora Fiscal somente glosou alusivas despesas uma vez que o Sr. José Luiz Soares seria, no seu entender funcionário da Serventia, mas, todavia, não teria o Impugnante comprovado o vínculo empregatício.

Equivocada está a d. Auditora Fiscal, pois o Sr. José Luiz Soares é profissional autônomo e presta serviços de encadernação por intermédio do nome fantasia SERVIÇOS ENCADERNAÇÃO JLS, que, por sinal, são as iniciais de seu nome.

Ademais, ressalta-se que através do recibo de fls. 6.482 é possível notar que o próprio Sr. José Luiz Soares se declara autônomo:

"Declaro também que o valor recebido refere-se a serviços esporádicos que prestei a esta empresa, na condição de AUTÔNOMO, sem habitualidade e frequência, não caracterizando, em hipótese alguma, vínculo empregatício."

Como se não bastasse, ainda com relação ao recibo em questão, é possível perceber que o Sr. José Luiz Soares possui Cadastro de Contribuinte Mobiliário do Município de São Paulo, CCM nº 3.923.149-6.

Não é demais destacar que a Lei Municipal nº 8.435/76 (doc. 04) determina que são contribuintes mobiliários, além das pessoas jurídicas, as pessoas físicas que exercem uma atividade econômica na forma de trabalho pessoal, sem relação de emprego.

Assim sendo, restou claro que o prestador de serviço de encadernação, trata-se de profissional autônomo, devidamente inscrito no CCM - Cadastro de Contribuintes Mobiliários, justificando assim a dedução do referido serviço prestado.

Reitera, o impugnante, que a própria Superintendência Regional da Receita Federal da 1^a Região Fiscal, em processo de consulta colacionado no tópico II.2.1 - ASSESSORIA CONTÁBIL, já reconheceu a dedutibilidade em livro caixa da despesa paga a profissional sem vínculo empregatício.

DESPESAS COM FORNECEDORES - DESPESAS COM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO E OUTROS

comprovantes de despesas anexados aos autos:

planilha 5 de fls. 7.280/7.281 elaborada pela ínclita auditora fiscal

planilha 7 de fls. 7.283/7.287 elaborada pela ínclita auditora fiscal

planilha 9 de fls. 7.289/7.290 elaborada pela ínclita auditora fiscal

fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados

fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

DESPESAS COM DESLOCAMENTO:

Foram glosadas pela autoridade administrativa despesas com estacionamentos e postos de combustível, sob a frágil fundamentação de que simplesmente são "indedutíveis", entretanto, não merecem prosperar as glosas efetuadas, tendo em vista que tais despesas são obrigatórias na medida em que são destinadas ao deslocamento de prestadores de serviço para o regular desenvolvimento dos serviços contratados, todas previstas em contrato e relacionadas com a atividade-fim da serventia, o que legitima a sua dedução nos respectivos livros caixa em face de serem necessárias à percepção da receita.

Os serviços prestados pelo Impugnante devem ser realizados de modo eficiente e adequado, atendendo às necessidades dos clientes com presteza e lealdade, de acordo com os artigos 4º e 30, II, da Lei nº 8.935/94.

Neste sentido, Walter Ceneviva, em sua obra "Lei dos Notários e Registradores Comentada" (Lei nº 8.935/94), sumaria acerca das exigências da prestação dos serviços pela Impugnante.

Trata-se de locomoção de funcionários para execução dos serviços de interesse da serventia e não locomoção do próprio Oficial, ora Impugnante, esta sim vedada pela legislação de regência. Assim sendo, é certo que estas despesas são necessárias à percepção da receita eis que ostentam relação direta com a atividade desenvolvida pelo Impugnante.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO E INSTALAÇÃO DE AR-CONDICIONADO:

A aquisição e a instalação de ar-condicionado visa minimizar o potencial dos agentes causadores de males mentais (aumento da eficiência humana), sendo que os custos são mínimos, na medida em que se removem aspectos do trabalho que no longo prazo, poderiam provocar ineficiência.

Ao realizar a compra, a instalação e a manutenção de ar-condicionado, o Impugnante apenas cumpriu com as determinações da Egrégia Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo, através do Provimento nº 58/89, itens 17 e 17.1 do capítulo VIII:

"17. É obrigação de cada delegado disponibilizar a adequada e eficiente prestação do serviço público notarial ou de registro, MANTENDO INSTALAÇÕES, equipamentos, meios e procedimentos de trabalho dimensionados ao bom atendimento, bem como número suficiente de prepostos."

Dessa forma, fica de fato justificado que as referidas despesas com aquisição de instalação de ar condicionado são dedutíveis, pois são necessárias à percepção da Receita.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO, CONSERVAÇÃO E OUTRAS.

Tratam-se de despesas eventuais e de pequeno valor, que não merecem uma classificação contábil específica, mas que são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

É sabido que é dever do Notário e do Registrador disponibilizar a infraestrutura adequada para a boa prestação dos serviços públicos que lhes são delegados, por determinação da Lei 8.935/94 no seu art. 30, II, "atender as partes com eficiência, (...)", sendo certo que a qualidade dos serviços guarda relação com as condições do ambiente em que os serviços são realizados.

Assim sendo é necessária a execução periódica de serviços de manutenção do local da prestação de serviço, sob o risco de ineficiência na execução das atividades registrais.

Ademais, consoante outrora explanado, por determinação da Egrégia Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo, através do Provimento nº 58/89, itens 17 e 17.1 do capítulo VIII, é obrigatória a disponibilização da adequada e eficiente prestação do serviço notarial e de registro, sujeito à fiscalização do Corregedor Permanente.

Como podemos verificar, no caso concreto, é obrigação do Contribuinte manter o "cartório" em perfeito estado de uso, tornando necessária a utilização da prestação de serviços de reforma, manutenção, concertos e reparos para manter a adequação e organização do local de trabalho, utilizando os serviços de pedreiros, eletricistas, encanador, etc, para manter a unidade adequada, garantindo segurança, conforto e comodidade aos usuários.

A serventia extrajudicial não oficializada, além dos atos que pratica inerentes a sua função pública, é provida de departamentos ligados à administração, entre eles o departamento pessoal, financeiro, etc, sendo que, como uma empresa, necessita de materiais para o seu funcionamento. Legítima é, portanto, a dedução de despesas com a manutenção de móveis pois, sob este prisma, são necessários ao desenvolvimento da atividade notarial ou de registro.

Portanto, as despesas relativas à manutenção e reparos são totalmente dedutíveis, impondo-se o cancelamento da glosa efetuada pela Douta Auditora Fiscal.

- CONTA TELEFÔNICA E ASSESSORIA EM ADMINISTRAÇÃO DE CONTRATOS MMF ADMINISTRAÇÃO PARTICIPAÇÃO LTDA

comprovantes de despesas anexados aos autos:

planilha 6 de fl 7.282 elaborada pela auditora fiscal

planilha 10 de fl. 7.291 elaborada pela auditora fiscal

fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados

fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

No que tange às despesas de contas telefônicas e de assessoria em administração de contratos, a Auditora Fiscal analisando o contrato de locação estabelecido entre o Contribuinte e a empresa locadora MMF ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA (fl. 946 e ss), aduziu, em breve síntese, que a empresa pertence a Maria Lygia Folloni, funcionária da Serventia e esposa do ora Impugnante, razão porque seria, indiretamente, "dona do cartório", sendo alusivo Contrato de Prestação de Serviços e respectivas Notas emitidas, na realidade, uma forma disfarçada de salários indiretos, acrescentados aos valores mensais destas linhas telefônicas e assessoria em administração, razão porque glosou alusivas despesas.

Todavia, é improcedente esta conclusão, tendo em vista que baseada em presunção, desprovida de qualquer prova concreta, o que não é admitido no sistema jurídico tributário para fins de constituição do crédito tributário.

Além do mais, a constituição do crédito tributário com base em presunção, diante do caráter discricionário, conforme ocorreu no presente caso afronta o Art. 3º do Código Tributário Nacional.

A Auditora Fiscal se fundamentou em diversos indícios para sustentar a sua presunção de que teriam ocorrido manobras artificiais com o intuito de pagamento de salários indiretos, entretanto nenhum deles suficientemente consistentes para manutenção da sua conclusão.

Inicialmente, aponta a Auditora Fiscal que a esposa do Impugnante é sócia da empresa MMF ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA, como se esse fato pudesse afastar a legalidade das operações realizadas.

Outrossim, importante mencionar que ainda que a esposa do ora Impugnante seja sócia da empresa locadora, o que, frise-se, não é vedado por este ordenamento jurídico, esta última cumpre plenamente com suas obrigações fiscais, recolhendo todos os tributos devidos.

Além do mais, todas as notas fiscais emitidas pela MMF ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA, são devidamente registradas no Livro Caixa da Serventia, consoante consta do próprio relatório circunstanciado do Auto de Infração objeto da presente impugnação.

Como se não bastasse, o fato de a Sra. Maria Lygia Folloni ser esposa do Impugnante não a torna "dona do cartório", até porque sequer o ora Impugnante é o "dono", haja vista que presta um serviço público mediante delegação nos termos do artigo 236 da Constituição Federal.

Também, ao contrário do afirmado pela d. Auditora Fiscal em fl. 7.270, o negócio jurídico informado não se configura, em hipótese alguma, simulação, mas sim, elisão fiscal.

Nessa esteira, a elisão fiscal é legítima e lícita, e consiste na adoção de uma alternativa legal, menos gravosa, prevista em lei. É realizada com fulcro no planejamento orçamentário do Contribuinte, que adota alternativas lícitas para diminuir a exorbitante carga tributária, preocupado com sua saúde financeira ou de sua empresa, se vale de alternativas absolutamente lícitas para se defender da incontida voracidade fiscal, como é o caso da opção pela locação de bens.

E direito do Contribuinte planejar a elisão fiscal, que decorre também de seu direito de propriedade (artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal), excluindo o confisco, isto é, a subtração do patrimônio particular (que não se confunde com tributação) forçada ou imotivadamente, razão pela qual se torna absolutamente legal a faculdade do ora Impugnante de locar máquinas de informática, móveis, equipamentos de escritório, linhas telefônicas e uso de programas de computação de empresa na qual sua esposa é sócia, com o fito de reduzir a exorbitante carga tributária.

Não há como olvidar que a locação de máquinas de informática, móveis, equipamentos de escritório, linhas telefônicas e uso de programas de computação configura despesa necessária à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, sobretudo em razão da natureza dos atos de registro que prescindem de tais equipamentos para serem concluídos.

Por fim, mas não menos importante, não há nos autos nenhuma prova de que a MMF ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA possua um único cliente, tal como asseverado pela d. Auditora Fiscal, e, mesmo que assim fosse não haveria evidência de simulação, mas sim se evidenciaria a dificuldade de mercado.

TAXA DE REGULARIZAÇÃO EDIFICAÇÃO E IPTU ÁREA RETIFICADA

comprovantes de despesas anexados aos autos:

planilha 8 de fl. 7.288 elaborada pela auditora fiscal

fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados

fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

Referenciadas despesas foram glosadas pela d. Auditora Fiscal, nos seguintes termos:

"Referente a regularização e aumento de área do imóvel locado pelo Cartório, cujo contrato de Aluguel não há cláusulas referentes a reformas, portanto trata-se de despesas cujos pagamentos se referem a ônus de terceiros. As benfeitorias (adaptação/reforma do imóvel locado) pois tais gastos integram o patrimônio do proprietário do imóvel e é considerado aplicação de capital (investimento). Benfeitorias e reformas não devem ser confundidas com aquelas despesas relativas a manutenção e conservação, pois as despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuados pelo locatário, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, serão então dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados no Livro Caixa".

As despesas acima referidas, se referem a adaptação das dependências da serventia para acessibilidade dos usuários com necessidades especiais.

Neste sentido, cumpre-nos esclarecer que a Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo, através do Provimento nº 58/89, itens 17 e 17.1 do capítulo VIII, determinou a obrigatoriedade da disponibilização da adequada e eficiente prestação do serviço notarial, sujeito a fiscalização do corregedor permanente.

Note-se que não se trata de benfeitoria ou reforma, mas apenas uma adaptação para o atendimento adequado aos usuários com necessidades especiais, realizada por força de ato normativo emanado da Egrégia Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo e, portanto, dedutível do Imposto Sobre a Renda.

SEGURO SAÚDE

comprovantes de despesas anexados aos autos:

planilha 11 de fl 7.292 elaborada pela auditora fiscal

fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados

fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

Neste tópico, importante destaca a conclusão da Solução da Consulta Interna nº 6 – Cosit, datada de 18 de maio de 2015:

"As despesas com vale-refeição, vale-alimentação e PLANOS DE SAÚDE destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual (Art. 6º, inciso III, da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 4º, inciso I, e 8º, inciso II, alínea 'g', da Lei nº 9.250, de 1995; Parecer CST/SIPR nº 721, de 1990)."

Conforme já mencionado, são dedutíveis todas as despesas necessárias à percepção da receita tributável. O que a legislação tributária veda, é a dedução das despesas pessoais do próprio contribuinte, ou seja, valores gastos com o seu próprio plano de saúde, o que não ocorreu in casu, tendo em vista que os valores escriturados são referentes ao plano de saúde dos funcionários.

Ou seja, os valores escriturados e deduzidos no Livro Caixa do Impugnante foram gastos com a remuneração de seus funcionários.

Note-se que inexiste obrigatoriedade legal ou normativa para a concessão do referido, porém o mesmo se tornou obrigatório sob a ótica do direito do trabalho, na medida em que é concedido com habitualidade e pelo costume passou a integrar os direitos do empregado, bem como o salário do mesmo.

Destaca-se, a partir do momento que o Contribuinte passou a pagar com habitualidade e indistintamente a todos os seus funcionários, alusiva verba passou a compreender o conceito de salário, motivo pelo qual completamente dedutível.

É o que preceitua o artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, *in verbis*:

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

(...)

O próprio Conselho de Contribuintes atual CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu sobre a matéria, no sentido de que se trata de despesa necessária à percepção da receita ou a manutenção da fonte produtora.

DEDUÇÕES COM DESPESAS DE PLANO DE SAÚDE DOS FUNCIONÁRIOS – As despesas com Plano de Saúde dos Funcionários, cujo custo, por força do contrato de trabalho, é suportado pelo empregador, caracterizam-se como encargos necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Inteligência do artigo 6º, II, da Lei nº 8.134, de 1990). As obrigações especificadas nas normas de Direito do Trabalho, incluindo as Convenções e Acordos Coletivos, são regras que estipulam obrigações mínimas, não impedindo que outras sejam negociadas, sem que se constituam em liberalidade do empregador. Recurso parcialmente provido. (Conselho de Contribuintes, Acórdão da 2ª Câmara nº 102-48150, Recurso nº 137705, Processo nº 11060.001897/2001-90, Relator Antônio José Praga de Souza, Data de Publicação: 25/01/2007).

Outrossim, como já mencionado, a habitualidade no pagamento do plano de saúde integra o salário, considerando-se como remuneração.

Sendo assim, quando o empregador disponibiliza o seguro saúde aos funcionários, o valor gasto com referida despesa é dedutível na base de cálculo do Imposto de Renda por parte de quem paga e não é tributável por quem recebe. Como prevê o artigo 39, XLV, do Regulamento do Imposto de Renda 99.

JUROS PAGOS REFERENTES A CHEQUE ESPECIAL

comprovantes de despesas anexados aos autos:

planilha 12 de fl. 7.293 elaborada pela auditora fiscal

fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados

fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas por mês do ano calendário 2011.

Os juros pagos referentes a cheque especial são dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda, pois são necessários à percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

Vale ressaltar a necessidade de o Oficial Registrador movimentar seus recursos financeiros em instituição financeira e depender, por vezes, do cheque especial, para, enquanto a conta da Serventia está negativa, manter em funcionamento a atividade registral em estrita observância aos princípios da legalidade, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

É cediço que o serviço registral veda a concorrência, uma vez que as Serventias Extrajudiciais somente podem praticar atos registrais de determinada zona Municipal, assim, nos meses em que poucos usuários procuram a Serventia, obviamente o Oficial Registrador aufera menos emolumentos (contraprestação paga pelo serviço prestado), no entanto seu gasto com mão de obra é o mesmo dos meses em que a demanda é muito alta, devendo ter um número de funcionários adequado e suficiente para atender a alta demanda, sob pena de ferir o princípio da eficiência.

Desse modo, independente da forma de administração, a meses em que a utilização do cheque especial se faz necessária e, portanto, a despesa em questão é plenamente dedutível.

EMPRÉSTIMOS A FUNCIONÁRIOS

comprovantes de despesas anexados aos autos:
planilha 13 de fl. 7.294 elaborada pela auditora fiscal
fls. 45/906 - demonstrativo analítico dos eventos realizados
fls. 946/7.261 - recibos e notas fiscais alusivas às despesas deduzidas separadas
por mês do ano calendário 2011.

No que concerne aos empréstimos/adiantamentos pagos aos funcionários fora da Folha de Pagamento, a d. Auditora Fiscal aduziu que não havia previsão legal de dedução e por tal razão efetuou a glosa.

Ora nobres julgadores, muito embora não haja previsão legal de dedução dos empréstimos e ou adiantamentos, nos meses subsequentes em que o empréstimo é devolvido ao Impugnante ou o adiantamento é abatido da folha de pagamento, o valor que havia sido alocado como despesa no livro caixa da Serventia é inserto como receita no citado livro caixa e serve de base de cálculo para a apuração do Imposto Sobre a Renda.

Em outros dizeres, o valor final pago à Receita Federal a título de Imposto Sobre a Renda não sofre qualquer tipo de alteração, inexistindo prejuízo ao erário, pelo contrário, se tributado novamente consubstanciará enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional.

DA APLICAÇÃO CONCOMITANTE DAS MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA

Conforme se verifica através do demonstrativo do crédito tributário, constante no Auto de Infração lavrado (fl. 7.296), a Auditora Fiscal aplicou multa isolada e multa proporcional ao valor do apurado.

Conquanto os incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 disponham que nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as multas de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, declaração ou declaração inexata e multa de 50% (cinquenta por cento) exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal, não se vislumbra autorização legal para a cumulação das penalidades.

In casu, deveria incidir apenas uma das penalidades, não sendo aplicável a incidência cumulativa sobre a mesma base de cálculo que representa verdadeiro confisco em face de superar o valor do principal, o que certamente não foi o objetivo do legislador quando da edição da norma colacionada.

Portanto, a cumulatividade de multas gerou um valor exageradamente elevado e descabido, afrontando o determinado na legislação fiscal, considerando que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desautoriza a aplicação de multa isolada com multa de ofício.

Sobre o tema, importante destacar recente decisão da 2ª Câmara do Conselho Administrativo e Recursos Fiscais.

É também o entendimento pacificado pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Conclui-se, portanto, que é pacífico na jurisprudência administrativa pelo não cabimento da exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Mesmo em nível judicial, é certo que a jurisprudência dos Tribunais Superiores milita em favor do Impugnante, conforme decisão abaixo transcrita proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DA FAZENDA NACIONAL

Conforme demonstrado, o Impugnante em nenhum momento se beneficiou desta situação, não obteve nenhuma vantagem, não possuindo nenhum acréscimo em seu patrimônio passível de tributação, ao menos no valor que se pretende tributar.

O princípio de que é defeso o enriquecimento sem causa decorre atualmente de texto legal acolhido pelo Novo Código Civil Brasileiro em seus artigos 884 a 886.

Ocorre que bem sabemos que em se tratando do Poder Público, as formas de resarcimento através de precatórios e intermináveis processos, pode prejudicar em muito o Contribuinte lesado, o que reforça a necessidade de revisão já na esfera administrativa desta cobrança abusiva e ilegal.

O princípio de que é defeso o enriquecimento sem causa não decorre somente do texto legal supramencionado. Esta teoria foi revelada inicialmente pelas jurisprudências

francesas e italianas, que condenaram de forma permanente, o locupletamento ilícito ou sem causa ao afirmar frequentemente o direito que cabe ao empobrecido à restituição da riqueza que lhe foi tomada indevidamente.

No presente caso, falta obviamente uma causa jurídica para o empobrecimento do Impugnante em favor da Fazenda Nacional, visto que tal cobrança é totalmente ilegal e imprópria conforme demonstrado, o que caracteriza o enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional.

DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, resta demonstrada a insubsistência e improcedência da Notificação de Lançamento Imposto de Renda Pessoa Física em tela, pela inexistência de despesas indevidamente deduzidas, motivo pelo qual, requer o Impugnante o CANCELAMENTO da Notificação de Lançamento/Imposto de Renda Pessoa Física consequentemente do crédito tributário constituído.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa sempre circunscrita a glosa de deduções de livro caixa e a multa isolada do carnê-leão do contribuinte tabelião foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita que fixou as teses decididas.

Não se acolheu parte das alegadas despesas vindicadas como dedutíveis, consoante analisado em capítulos nominados: **(a)** Assessoria jurídica; **(b)** Despesas com fornecedores – Despesas com manutenção e conservação e outros – **b.1.** Despesas com deslocamento (estacionamentos e postos de combustível), **b.2.** Despesas com manutenção e instalação de ar condicionado (aquisição de ar condicionado, instalação e peças de manutenção consideradas como aplicação de capital), **b.3.** Despesas com manutenção, conservação e outras relacionadas a materiais e mão-de-obra utilizados na reforma com aumento de área do espaço locado pelo Cartório consideradas benfeitorias em imóvel e caracterizadas como aplicação de capital (seria possível a dedução se no contrato de locação houvesse previsão de compensação, no entanto, não havia cláusulas contratuais referentes a reformas, tratando-se de despesas cujos pagamentos se referem a ônus de terceiros, não dedutíveis), **b.4.** Taxa de regularização de edificação e IPTU da área retificada são consideradas benfeitorias; **(c)** Conta telefônica em nome de terceiros e assessoria em administração de contratos MMF Administração Participação Ltda por inexistência de comprovação de efetivo pagamento pelos serviços para empresa controlada pela cônjuge; **(d)** Despesas com juros pagos referentes a cheque especial não têm a natureza de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; e **(e)** Despesas com empréstimos aos funcionários fora da folha de pagamento, por falta de previsão legal para a dedução.

Entretanto, a DRJ acolheu e entendeu: **(a)** que são dedutíveis e aceitas as despesas com assessoria contábil; **(b)** que são dedutíveis e aceitas as despesas com assessoria de informática; **(c)** que são dedutíveis e aceitas as despesas de encadernação relativas a serviços prestados por pessoa física sem vínculo empregatício; **(d)** que são dedutíveis e aceitas as despesas efetuadas a título de "limpeza de ar condicionado"; e **(e)** que são dedutíveis e aceitas as despesas efetuadas com plano de saúde para os empregados contratados pelo Cartório sendo excluído da base os valores pagos a Marítima Saúde, comprovados e escriturados no livro Caixa.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário, apresentado pelo espólio do sujeito passivo, anexando certidão de óbito do contribuinte, reitera-se os termos da impugnação, no que foi vencido, postulando-se a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 22/01/2019, e-fl. 7.423, protocolo recursal em 15/02/2019, e-fl. 7.426), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a glosa de deduções de livro caixa e a multa isolada do carnê-leão do contribuinte, que foi tabelião público. Consta informação nos autos que o contribuinte faleceu e o inventariante se habilitou representando o espólio.

No recurso voluntário, reitera-se os termos da impugnação.

É dito na peça recursal que todas as despesas glosadas estão devidamente escrituradas no Livro Caixa, com suporte em documentos fiscais idôneos e necessárias à percepção da receita, devendo, portanto, serem restabelecidas as deduções e canceladas as glosas. Reporta-se, assim, às razões da impugnação e demais elementos constantes dos autos. Sustenta que normas da Corregedoria de Justiça corroboram as despesas necessárias do cartório.

Afirma-se que o recorrente cuidava da sua atividade profissional (Oficial de Registro de Imóveis) e dos seus deveres fiscais.

Sustenta que as despesas glosadas atendem os requisitos para sua dedutibilidade, ou seja: (i) são necessárias à percepção da receita e (ii) à manutenção da fonte pagadora. Advoga que, pelos recolhimentos mensais do carnê-leão, e aplicação da multa de ofício, é descabida a aplicação da multa isolada cumulada, devendo, portanto, ser cancelada.

Neste contexto, o recorrente vai sempre mantendo os argumentos impugnatórios iniciais, já relatados alhures.

De fato, o recorrente mantém idêntica linha argumentativa posta na impugnação, com comentários adicionais com o fim de controvertêr a DRJ. Ocorre que, após análise das alegações e das provas colmatadas aos autos, este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, está confortável com as razões de decidir da primeira instância, inclusive quanto ao mérito, por suas próprias razões de decidir, que já enfrentam o debate em foco, sempre em igual debate e controvérsia. Destarte, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, que mantiveram a parcela ainda controvertida do lançamento, com os quais concordo e entendo suficientes, propondo a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos na sequência, com fulcro no § 1.^º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.^º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Jurisprudência administrativa e judicial

Com relação à jurisprudência judicial, esclarece-se que a eficácia dos acórdãos dos tribunais limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a sentença, não aproveitando esses acórdãos em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da sentença, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte do processo de que decorreu o acórdão.

Quanto às decisões administrativas aludidas pelo Contribuinte ao longo de sua peça impugnatória, cumpre observar que essas só se aplicam aos autos nos quais foram proferidas não sendo cabível seu emprego a qualquer outro processo, mesmo que versando sobre a mesma matéria, por não se constituírem em norma geral.

Doutrinas

No que se refere às doutrinas transcritas, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Despesas do Livro Caixa

Quanto às despesas do Livro Caixa, a sua dedutibilidade é regulada pelo art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que estabelece:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 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 pela Lei nº 9.250, de 1995).

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela 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.

§ 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.

§ 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.

(...)

Da leitura do referido texto legal deve-se ter presente, preliminarmente, os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas:

- a) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- b) devem estar escrituradas em livro caixa;
- c) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.

Para serem dedutíveis, as despesas devem estar escrituradas no livro caixa e devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos, para que possam ser comprovados os desembolsos e analisada a pertinência da despesa, não sendo aceitos como idôneos: documentos sem identificação clara do contribuinte, com identificação em nome de terceiro ou não apostada quando de sua emissão; contendo assinaturas não identificadas ou sem assinatura; os tickets de caixa e notas fiscais que não identifiquem, de forma precisa, o adquirente, o produto fornecido ou o serviço prestado; recibos não identificados e documentos semelhantes.

Passa-se, a seguir, a análise das despesas escrituradas no livro Caixa glosadas.

(...)

2. ASSESSORIA JURÍDICA

As despesas provenientes de assessoria jurídica foram glosadas por não serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

As despesas de custeio, para serem dedutíveis devem ser “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora”. Saliente-se que ambas as exigências não são alternativas e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.

Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas, salvo algumas exceções, sem as quais o consulente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Assim, no caso, as despesas com assessoria jurídica não integram aquelas tidas como de custeio, já que os trabalhos profissionais podem ser realizados independentemente desses ônus. Repita-se, para serem consideradas como tais, devem os gastos estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades afins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora.

(...)

5. DESPESAS COM FORNECEDORES - DESPESAS COM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO E OUTROS

Despesas com deslocamento

Foram glosadas as despesas com estacionamentos e postos de combustível.

O impugnante alega que se trata de locomoção de funcionários para execução dos serviços de interesse da serventia e não locomoção do próprio Oficial.

Na legislação tributária, transcrita neste voto, é vedada expressamente a dedução de despesas com locomoção e transportes, salvo no caso de representante comercial autônomo. Assim, todos os demais profissionais estão impedidos de deduzir essas despesas da base de cálculo do imposto de renda, tanto para apuração do recolhimento mensal quanto para determinação do ajuste anual.

Despesas com manutenção e instalação de ar condicionado - planilha 5 (fls. 7279 e 7280).

Não são consideradas despesas dedutíveis os valores pagos na aquisição de bens ou direitos, ainda que indispensáveis ao exercício da atividade profissional, que tenham vida útil superior ao período de um exercício e não se caracterizem como consumíveis tais como: instalação de escritório, máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc.

Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro caixa. Deve-se, portanto, especificar aquilo que se identifica como despesa ou de aplicação de capital.

1- São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação, e integralmente dedutíveis no livro Caixa, quando realizadas no ano-calendário.

2- Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício e que não sejam consumíveis, isto é, não se terminem com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos com benfeitorias, instalação de escritório, aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc.

Logo, gastos com aquisição de ar condicionado, instalação e peças de manutenção não são despesas dedutíveis, sendo consideradas aplicação de capital.

São dedutíveis as despesas efetuadas a título de "limpeza de ar condicionado", (...). [acolhido pela DRJ]

Despesas com manutenção, conservação e outras.

As despesas glosadas a esse título referem-se a materiais e mão de obra utilizados na reforma com aumento de área do espaço locado pelo Cartório, onde são desenvolvidas suas atividades.

Conforme o já disposto, as benfeitorias em imóvel são consideradas aplicação de capital para o proprietário.

Quando as benfeitorias forem efetuadas pelo locador como compensação pelo uso do imóvel locado, em decorrência de previsão contratual, essas são consideradas despesas dedutíveis, desde que comprovadas e escrituradas no livro Caixa.

No caso, trata-se de benfeitorias efetuadas em imóvel locado, no entanto, não há cláusulas contratuais referentes a reformas, tratando-se, assim, de despesas cujos pagamentos se referem a ônus de terceiros, não sendo dedutíveis as despesas em questão.

Taxa de regularização de edificação e IPTU da área retificada (planilha 8 - fl. 7288)

A taxa de regularização de edificação e o IPTU pagos referentes à área retificada não são dedutíveis, visto que se referem às benfeitorias mencionadas no item anterior.

Conta telefônica (planilha 6 - fl. 7282) e assessoria em administração de contratos MMF Administração Participação Ltda (planilha 10- fl. 7291)

Com relação às contas telefônicas em nome de terceiro – MMF Administração e Participação Ltda, está correta a glosa efetuada, visto não serem despesas do Cartório.

Foram glosadas as despesas pagas a MMF Administração e Participação Ltda, referentes a Contrato de Prestação de Serviços e Notas emitidas de serviços e locação, com a motivação de que a empresa pertence a Maria Lygia Folloni, esposa do contribuinte, que seria, indiretamente, dona do cartório.

Saliente-se que não há óbice ao fato de a empresa em que a esposa do contribuinte é sócia prestar serviços ao cartório.

No entanto, tendo em vista o vínculo familiar, no caso, é necessária a comprovação do efetivo pagamento das despesas, mediante a transferência dos recursos

do cartório a MMF Administração e Participação Ltda, além das notas fiscais e recibos juntados aos autos, sendo que, na falta desses elementos, deve ser mantida a glosa.

(...)

6. JUROS PAGOS REFERENTES A CHEQUE ESPECIAL

Os juros pagos referentes a cheque especial não têm a natureza de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se configurando como despesas dedutíveis.

7. EMPRÉSTIMOS A FUNCIONÁRIOS

Foram glosadas as despesas referentes a empréstimos aos funcionários fora da folha de pagamento, por falta de previsão legal para a dedução.

O autuado alega que nos meses subsequentes aos empréstimos, quando esses eram devolvidos, o valor que havia sido alocado como despesa no livro Caixa da Serventia era inserto como receita no citado livro e servia de base de cálculo para a apuração do Imposto Sobre a Renda.

Analizando o livro Caixa juntado aos autos (fls. 44 a 299), não é possível atestar a veracidade da alegação do contribuinte, devendo ser mantida a glosa das despesas em questão.

De mais a mais, exceto quanto ao inventário e a juntada da certidão de óbito, a representação do recorrente não trouxe nenhum elemento complementar documental novo aos autos, que não estivesse sob o manto da preclusão, que pudesse robustecer ou melhor fundamentar a irresignação para demonstrar eventual equívoco na decisão da DRJ, a qual se apresenta hígida, consistente e bem fundamentada.

Em relação as despesas provenientes de assessoria jurídica, mesmo tendo adotado as razões de decidir da DRJ, pondero e comento que, ao meu sentir, a despesa de custeio necessária é tanto aquela essencial ou indispensável à percepção do rendimento, quanto o dispêndio útil ou oportuno para a obtenção dos rendimentos e para a própria administração da fonte produtora dos ganhos e exploração da atividade pela pessoa física (*Oficial de Cartório no trabalho não assalariado*), que se apresenta de forma usual ou normal vinculado à fonte produtora de rendimentos (art. 6º, inciso III, da Lei n.º 8.134, de 1990), todavia, no caso dos autos, apesar de numa primeira análise aparecer fazer sentido as alegações recursais acerca da assessoria jurídica dentro desta premissa, o fato é que assiste razão à decisão de piso e a autoridade lançadora na glosa referida, pois não resta demonstrado claramente nos elementos colacionados, malgrado o propósito alegado, consistir efetivamente em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, considerando a documentação comprobatória apresentada abarcada por recibos (*inclusive sem apresentação do contrato requisitado na intimação fiscal de início do procedimento*), de forma que não há segurança de que realmente as despesas indicadas nos recibos guardem conexão direta com a atividade de tabelião exercida pelo recorrente e que sejam necessárias a fonte produtora dos rendimentos, impondo-se a manutenção do lançamento por seus próprios fundamentos.

Em relação as despesas provenientes de deslocamento, ainda que se alegue serem necessárias e decorrentes de deslocamentos de *moto-boy* e para assinatura de atos e termos vinculados a atividade registral, e que a vedação legal seria apenas para o deslocamento do próprio contribuinte, não assiste razão ao recorrente, uma vez que o seu entendimento não é a correta interpretação da legislação tributária, a qual efetivamente veda tal dedução.

Em relação as demais despesas glosadas, a decisão da DRJ, acima reproduzida, bem sintetiza o debate e as razões da glosa com as quais convirjo.

Em relação a irresignação contra a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, considerando se tratar do ano-calendário 2011, não assiste razão ao recorrente por ser aplicável a Súmula CARF n.º 147, a qual dispõe: “*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%)*”. No caso específico os fatos geradores estão sob a vigência da referida Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. A referida súmula é vinculante, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie e pelos documentos colacionados, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros