



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10675.723575/2011-86
ACÓRDÃO	2402-012.940 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WILMA MARQUEZ BORGES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

DESPESAS. LIVRO CAIXA. REMUNERAÇÃO PAGA A ESCRIVENTES DE INVESTIDURA ESTATUTÁRIA. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE

O profissional autônomo pode deduzir no Livro Caixa os pagamentos a título de remuneração, efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício.

DESPESAS. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. SERVIÇOS NOTARIAIS. EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SEREM NECESSÁRIAS À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA.

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 restarem comprovados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

RELATÓRIO

A Contribuinte, ora Recorrente, é titular do Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Pessoas Jurídicas de Uberlândia – MG. Em sua Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2008 (DIRPF/2009) registrou o valor de R\$ 15.094.910,97 a título de rendimentos recebidos de pessoa física durante o ano, assim como deduções declaradas como despesas escrituradas em livro caixa no valor de R\$ 11.354.2019,19.

Após início de Fiscalização, apurou-se que parte das despesas eram relativas aos pagamentos efetivados ao Sr. Paulo Wagner e à Sra. Wanda Fontes a título de participação nos rendimentos do Cartório. Tais pessoas físicas são escreventes do Cartório, nomeados judicialmente e vinculados ao regime próprio estatutário, cujos pagamentos a eles efetivados, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal, não corresponderiam a despesas passíveis de dedução da base de cálculo dos rendimentos percebidos.

Conforme explanado pela d. Fiscalização, a Lei nº 8.935/94 permitia a opção de transformação do regime jurídico dos escreventes – submetidos por lei às normas aplicáveis aos funcionários públicos – a fim de se estabelecer vínculo empregatício e aplicação das normas trabalhistas, cujos dispêndios a eles efetivados passariam a ser enquadrados como dedutíveis da base de cálculo do imposto devido pelo tabelião titular. Entretanto, tal alteração do regime jurídico não foi realizada, mantendo tais escreventes no regime jurídico aplicável aos funcionários públicos e, assim, qualificando seus recebimentos como emolumentos, impassíveis da dedução pretendida pela Recorrente.

No mais, a d. Fiscalização identificou despesas que foram deduzidas, correspondentes aos pagamentos efetivados à empresa DATAPRO PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA, cujo sócio administrador seria o Sr. Alexandre Marquez Fontes, sobrinho da Recorrente, tabelião. Não obstante, intimados para a apresentação dos dispêndios financeiros relativos às notas fiscais apresentadas, não foram apresentados documentos que os comprovassem, ensejando, portanto, a glosa de tais despesas.

Em decorrência de tal entendimento a d. Fiscalização efetuou a glosa das despesas decorrentes dos pagamentos feitos aos seus escreventes e à DATAPRO, constituindo e exigindo o

crédito total de R\$ 3.637.811,53 (três milhões, seiscentos e trinta e sete mil e oitocentos e onze reais e cinquenta e três centavos).

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou a competente Impugnação, alegando que todas as despesas deduzidas foram comprovadas e que todos os pagamentos efetuados a profissionais autônomos e a terceiros que lhes prestem serviços necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, caracterizam-se como despesas dedutíveis.

Entretanto, a DRJ/CGE houve por bem julgar improcedente a Impugnação, ensejando a subsequente apresentação de Recurso Voluntário pela Recorrente, sob os mesmos fundamentos anteriormente apresentados.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

Conheço do Recurso, eis que tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

GLOSA DA DEDUTIBILIDADE DA REMUNERAÇÃO PAGA AOS FUNCIONÁRIOS SOB REGIME DE INVESTIDURA ESTATUTÁRIA

Conforme consta dos fatos acima, trata-se de auto de infração lavrado em razão da glosa de despesas escrituradas em livro caixa no ano de 2008. Parte da glosa se refere aos valores pagos a Paulo Wagner e Wanda Marquez, escreventes do cartório, nomeados judicialmente e, no entendimento da d. Fiscalização, vinculados ao regime próprio estatutário e, portanto, não passíveis de dedução da base de cálculo dos rendimentos percebidos pelo titular do cartório.

Entendeu a d. Fiscalização que, nos termos da Lei nº 8.134/90, apenas a remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício é que é dedutível dos valores percebidos pelo titular do cartório. Cite-se, a propósito, referido dispositivo:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

Alega ainda que a Lei nº 8.935/94, que regulamentou o artigo 236, da Constituição Federal, dispôs em seu art. 48 sobre a faculdade da contratação de funcionários estatutários sob a legislação trabalhista, o que possibilitaria a dedução dos pagamentos a luz da legislação tributária. Entretanto, tendo em vista que tais escreventes optaram por permanecer no regime de investidura estatutária, as remunerações a eles pagas não seriam dedutíveis nos moldes do art. 6º, inciso I, da Lei nº 8.134/90.

Pois bem. Essa Turma já teve a oportunidade de apreciar auto de infração cujo lançamento teve como fundamento igualmente a dedutibilidade da remuneração paga a escreventes e auxiliares de investidura estatutária. Na oportunidade, embora sob composição distinta da atual, decidiu-se pela glosa de tal dedutibilidade, em razão de ausência de dispositivo legal que assim autorize, entendimento do qual comungo:

“Os argumentos apresentados carecem de fundamentos legais, uma vez que despesas denominadas remuneração paga a terceiros correspondem ao salário pago pelo titular do cartório aos empregados, desde que haja vínculo empregatício, com os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários. Assim, para que as quantias pagas aos oficiais substitutos fossem consideradas despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, precisavam atender aos requisitos exigidos pelo inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134/1990.

De fato, em que pese a argumentação do Contribuinte, nem todos os direitos concedidos aos trabalhadores regidos pelo regime da Consolidação das Leis do Trabalho são extensíveis aos trabalhadores regidos por Estatutos, em razão das particularidades destes regimes.

Longe de ser de difícil inteligência, verificase a incompatibilidade lógica entre ambos. Ademais, os regimes celetistas e estatutários não se confundem, não podendo os direitos de um regime ser estendidos ao outro, salvo expressa previsão legal. Neste sentido tem se manifestados dos diversos tribunais pelo país:

AGRAVO INTERNO. DECISÃO QUE NEGA SEGUIMENTO A APELO. AÇÃO ORDINÁRIA DE COBRANÇA. AGENTE COMUNITÁRIO DE SAÚDE. CONTRATO TEMPORÁRIO. CARÁTER JURÍDICO ADMINISTRATIVO. RECONHECIMENTO. FGTS. VERBA PRÓPRIA DO REGIME CELETISTA. DESCABIMENTO. DECISÃO EM HARMONIA COM JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DESTA CORTE E DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. DESPROVIMENTO DO RECURSO. O servidor público, contratado temporariamente, sujeitase ao regime estatutário, não sendo devidas as verbas próprias da CLT. A decisão agravada está em harmonia com jurisprudência dominante desta Corte e dos Tribunais Superiores, razão pela qual o desprovemento do agravo é medida que se impõe. (TJPB Acórdão do processo nº 00120100066941001 Órgão (4ª CÂMARA CÍVEL) Relator João Alves da Silva j. em 30042013).

FUNCIONARIO PUBLICO SOB REGIME ESTATUTARIO NAO PODE SER DEMITIDO MEDIANTE AVISO PREVIO DA CLT. ERROS JURIDICOS GROSSEIROS DO MUNICIPIO. (Apelação Cível Nº 583040209, Terceira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Galeno Vellinho de Lacerda, Julgado em 22/12/1983).

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE COBRANÇA. MUNICÍPIO DE SEBERI. CARGO EM COMISSÃO. PRETENSÃO AO PAGAMENTO DE AVISO PRÉVIO, ADICIONAL NOTURNO, HORAS EXTRAS, E FÉRIAS PROPORCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. 1. A relação travada entre as partes é regida pelo vínculo administrativoestatutário, devendo ser apreciada sem qualquer interferência dos dispositivos da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), não sendo devido o pagamento de aviso prévio ao servidor detentor de cargo em comissão. 2. As diferenças que a parte demandante postula a título férias proporcionais são indevidas, uma vez que não laborou pelo período mínimo de doze meses previsto nos arts. 94 e 102, parágrafo único, da Lei Municipal nº 1.005/1990 3. Horas extras indevidas diante da ausência de previsão legal de pagamento ao cargo comissionado. Outrossim, não há comprovação da convocação do servidor, bem como de sua realização, fato também não provado com relação ao adicional noturno. Parte autora que não se desincumbiu do seu ônus probatório, nos termos do art. 333, inc. I, do CPC. APELO DESPROVIDO. (Apelação Cível Nº 70050208925, Quarta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: José Luiz Reis de Azambuja, Julgado em 19/12/2012).

SERVIDOR PÚBLICO MUNICIPAL. Cargo em comissão. Pleitos de verbas e direitos previstos na CLT, tais como aviso prévio e FGTS. Impossibilidade. Regime jurídico regido pelo Estatuto dos Servidores local. Gratificação de Nível Universitário que foi extinta pela Lei nº 3.203/01 e que foi regularmente paga enquanto perdurou a ressalva posta na norma. Falta de provas de labor extraordinário. Sentença de procedência parcial reformada. Recurso oficial e voluntário da Prefeitura providos, desprovido o apelo adesivo. (Apelação Cível Nº 000523153.2007.8.26.0619, 1ª Câmara Extraordinária de Direito Público de São Paulo. Relator(a):Vera Angrisani, Julgado em 24/06/2014).

A defesa do Contribuinte toma por base a extensão, por analogia, dos direitos trabalhistas aos estatutários, e não a conversão dos respectivos servidores ao regime celetista na forma do art. 48 da Lei nº 8.935/94:

Lei 8.935/94

Art. 48. Os notários e os oficiais de registro poderão contratar, segundo a legislação trabalhista, seus atuais escreventes e auxiliares de investidura estatutária ou em regime especial desde que estes aceitem a transformação de seu regime jurídico, em opção expressa, no prazo improrrogável de trinta dias, contados da publicação desta lei.

§ 1º Ocorrendo opção, o tempo de serviço prestado será integralmente considerado, para todos os efeitos de direito.

§ 2º Não ocorrendo opção, os escreventes e auxiliares de investidura estatutária ou em regime especial continuarão regidos pelas normas aplicáveis aos funcionários públicos ou pelas editadas pelo Tribunal de Justiça respectivo, vedadas novas admissões por qualquer desses regimes, a partir da publicação desta lei.

Diante da impossibilidade de extensão dos direitos trabalhistas aos estatutários, tem-se que os valores pagos para estes não se enquadram no inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134/90, não podendo ser aceita sua dedutibilidade do Livro Caixa.”

(Acórdão nº 2402-006.792)

De fato, fazendo uma interpretação da norma que dispõe sobre a dedutibilidade das despesas incorridas pelos titulares dos serviços notariais e de registros, verifica-se que a intenção do legislado foi restringir a dedutibilidade das remunerações pagas apenas àquelas devidas aos empregados regidos pela CLT.

Isto porque, o regime do tabelionato sofreu alteração com o advento da Constituição Federal de 1988, tornando-se um serviço público privatizado. Nas palavras de Ovídio Baptista da Silva, *“de uma atividade subordinada, caracterizada como simples serventia do Poder Judiciário, o Notariado tornou-se um serviço público privatizado, ou um serviço público exercido em caráter privado.”*

Em razão da substancial alteração do regime jurídico de tal atividade, o Ato das Disposições Transitórias, em seu art. 32, deixou claro que seriam mantidos os serviços notariais e de registros que já tivessem sido oficializados pelo Poder Público, a fim de garantir o direito adquirido de seus servidores.

Assim, a partir de tal alteração constitucional, remanesceram dois regimes jurídicos para o exercício de tal atividade, conforme bem delineado pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI 1183/DF:

“Então, remanesceram dois regimes jurídicos distintos a partir da Constituição de 1988: a) o dos cartórios oficializados, que continuaram funcionando como autênticas repartições públicas, com cargos e funções disciplinadas por leis locais e por atos administrativos dos tribunais; e b) o dos cartórios privatizados, que, a partir de 1994, passaram a ser disciplinados pela Lei 8.935/94, como lei geral, e pelas leis locais em suplementação.”

Pois bem, uma consequência da alteração de tal regime era a forma de contratação dos funcionários: (i) sob o regime público, ou seja, sob o regime de investidura estatutária; (ii) sob o regime privado por delegação, pelo regime da CLT.

Em razão disso, foi editada a Lei nº 8.935/95, que, como norma de transição, viabilizou a alteração dos funcionários sob regime de investidura estatutária, que trabalhavam em

cartórios privados, para o regime trabalhista da CLT. Neste sentido, conforme bem manifestado pelo Supremo Tribunal Federal:

“Quanto àqueles que não optassem por essa solução e preferissem continuar ocupando o cargo público, estes continuariam a ser regidos pelo estatuto dos funcionários públicos respectivo, assim como pelas normas administrativas dos tribunais de justiça, como é praxe normal em todos o serviço público. Não há aqui qualquer risco de invasão à competência privativa da União para legislar sobre direito do trabalho (CF, art. 22, I).”

Nota-se, portanto, que quando da edição da Lei nº 8.134/90, era incontroverso que havia dois regimes jurídicos regendo os serviços notariais e de registro, cuja uma das consequências era a forma de contratação. Neste contexto, editada a norma de dedutibilidade das despesas incorridas no exercício de referida atividade notarial, o legislador optou por permitir a dedução das remunerações de funcionários apenas sob o vínculo empregatício, deixando de lado, portanto, a remuneração paga aos escreventes e auxiliares de investidura estatutária.

Não há, portanto, como se interpretar extensivamente a regra de dedutibilidade prevista no art. 6º, inciso I, da Lei nº 8.134/90, com o intuito de abranger às remunerações de escreventes e auxiliares de investidura estatutária. À época era de conhecimento a coexistência dos dois regimes, tendo o legislador ordinário optado por eleger apenas uma para fins de regra de dedutibilidade.

Também, não há como se interpretar que a dedutibilidade está calcada no inciso III, do art. 6º, da Lei nº 8.134/90, pois tal dispositivo abrange demais despesas que não a remuneração, que restou tratada exclusivamente no inciso I.

Assim, entendo pela legitimidade da glosa da dedutibilidade das despesas com as remunerações dos escreventes de investidura estatutária.

GLOSA DA DESPESAS INCORRIDAS COM OS SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA DATAPRO

Conforme narrado nos fatos, não obstante à glosa das despesas referentes aos valores pagos a Paulo Wagner e Wanda Marquez, a d. Fiscalização entendeu por bem não conhecer as despesas incorridas com os serviços prestados pela empresa DATAPRO.

Nos termos do Acórdão da DRJ, a Recorrente não teria conseguido demonstrar tais despesas, bem como haveria questionamento quanto à legitimidade da DATAPRO. Em seu Recurso Voluntário, foi juntada vasta documentação a fim de demonstrar que a empresa DATAPRO existia de fato e de direito.

Se por um lado, em prestígio ao Princípio da Verdade Material, entendo plausibilidade a juntada da documentação em sede de Recurso Voluntário, por outro, ao analisá-la, não vislumbrei elementos que comprovem de fato a efetiva prestação de serviços e a realização dos pagamentos.

Embora a Recorrente tenha juntado diversos documentos a fim de justificar a existência de direito e de fato da empresa DATAPRO, não há documentos suficientes que comprovem a efetiva prestação de serviço e respectivos pagamentos, que foram objeto de dedutibilidade.

Há, de fato, emissão de notas de serviço, entretanto, tais valores não são identificados nos extratos bancários da DATAPRO. Não obstante tenha sido apresentada uma planilha de composição de tais valores, há indicação de que a maior parte foi recebida em dinheiro.

Assim, coaduno com o entendimento manifestado pelo Acórdão da DRJ de que tal planilha, sendo sido produzida unilateralmente e sem qualquer lastro, não tem valor de prova.

Sendo a comprovação da despesa requisito para sua dedutibilidade e assim não tendo conseguido demonstrar a Recorrente, entendo pela legitimidade da glosa procedida pela d. Fiscalização. Neste sentido é a jurisprudência deste Conselho.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

REQUISITO PARA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS.

A comprovação da despesa é requisito para sua dedutibilidade, sob pena de glosa. Assim, dispêndios não comprovados pelo contribuinte devem ser adicionados para fins fiscais, ao passo que dispêndios passíveis de comprovação com documentos hábeis e idôneos são dedutíveis. CSLL. DECORRÊNCIA. O decidido no julgamento do IRPJ se aplica à tributação dele decorrente.

(Acórdão 1201-003.296)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. DO RECIBO. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE DE PROVA DE FALSIDADE.

A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 8 do Regulamento do Imposto de Renda é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento. Hipótese em que a comprovação exigida não restou satisfeita.

(Acórdão 9202-005.117)

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, negando-lhe, entretanto, provimento.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano