



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10680.724220/2011-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-010.267 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2021
Recorrente DARLENE SILVA TRIGINELLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

LIVRO CAIXA. DESPESAS. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. COMPROVAÇÃO. SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. TITULARES.

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.

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

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

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. SÚMULA CARF Nº 147.

Somente com a entrada em vigor da Medida Provisória nº 351, de 22/1/07, é que passou a haver previsão expressa de aplicação concomitante da multa isolada de 50%, por não recolhimento do Carnê-Leão, com a multa de ofício de 75%, sendo nessa linha a Súmula CARF nº 147.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA OFICIAL. DEDUÇÃO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. ANOS-CALENDÁRIO 2006 E 2007.

A contribuição à previdência oficial referente a anos anteriores paga em atraso nos anos-calendário de 2006 e 2007, à exceção dos acréscimos legais, pode ser utilizada como dedução nas respectivas Declarações de Ajuste Anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das despesas com honorários advocatícios (R\$ 32.505,00 em 2006 e R\$ 35.401,50 em 2007) e a dedução das despesas com o pagamento de contribuição previdenciária oficial (R\$ 14.082,85 em 2006 e de R\$ 14.551,97 em 2007), bem como para cancelar a multa isolada de 50%, aplicada em relação ao ano-calendário de 2006 por falta de recolhimento do Carnê-Leão. Vencidos os conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira (relator), que deram provimento parcial em menor extensão, restabelecendo a dedução apenas das despesas com previdência oficial e cancelando a multa isolada em relação a 2006. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (Suplente Convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão nº 12-79.323, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ, fls. 1.913 a 1.937:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 03/31) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão de suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) dos exercícios 2007 (fls. 1645/1647) e 2008 (fls. 1649/1653).

A autoridade lançadora apurou as seguintes infrações:

I) dedução indevida de despesas de Livro Caixa, com glosa no valor de R\$ 749.420,51 para o ano-calendário 2006 e de R\$ 900.550,45 para o ano-calendário 2007; e

II) multa isolada por falta de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) devido a título de carnê-leão no valor de R\$ 195.685,99 para o ano-calendário 2006 (discriminação mensal nas fls. 13/15) e de R\$ 231.875,18 para o ano-calendário 2007 (discriminação mensal nas fls. 17/19).

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 25/40, a autoridade lançadora narrou, em síntese, os seguintes fatos:

a) a Interessada é titular do Cartório Triginelli 3º Ofício de Notas de Belo Horizonte, CNPJ nº 21.856.372/0001-94;

b) a Interessada utilizou como dedução a título de Livro Caixa o montante de R\$ 3.411.948,33 no ano-calendário 2006, que corresponde a, aproximadamente, 83% dos rendimentos tributáveis declarados, e de R\$ 3.770.215,75 em 2007, que corresponde a, aproximadamente, 82% dos rendimentos tributáveis declarados;

- c) foram apresentados os Livros Caixa, bem como os documentos comprobatórios respectivos;
- d) foram elaboradas as planilhas de fls. 41/50 e 51/56, denominadas "DESPESAS INDEDUTÍVEIS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA", nas quais foram relacionadas mês a mês todas as despesas lançadas no Livro Caixa nos anos de 2006 e 2007 consideradas não dedutíveis dos rendimentos tributáveis decorrentes da titular do serviço notarial, pelos motivos descritos nas fls. 34/39; e
- e) como a Interessada reduziu indevidamente, nos anos-calendário 2006 e 2007, a base de cálculo do Imposto de Renda ao deduzir despesas não relacionadas com o custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da atividade de cartório, e, conseqüentemente, efetuou o recolhimento mensal obrigatório do Imposto de Renda Pessoa Física (carnê-leão) a menor, foi aplicada a multa isolada prevista na alínea "a" do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007.

Em virtude deste lançamento, apurou-se IRPF suplementar de R\$ 453.742,01, multa de ofício de R\$ 340.306,50, além de juros de mora de R\$ 165.916,65 (calculados até maio de 2011). Apurou-se, ainda, a multa isolada de R\$ 427.561,17.

Com a ciência do Auto de Infração feita pessoalmente ao procurador da Interessada (procuração de fl. 22) em 09/06/2011 (fl. 04), foi apresentada a impugnação de fls. 1678/1718 em 08/07/2011. Na impugnação foi alegado, em síntese, que:

- a) a ciência do lançamento se deu em 09/06/2011, data de início para a contagem do prazo decadencial de cinco anos, assim toda e qualquer revisão do auto lançamento efetuado pela própria anterior a junho de 2006 está definitivamente atingida pela decadência (glosa total de R\$ 326.139,68 nos meses de janeiro a maio de 2006);
- b) a fiscalização aplicou multa de ofício e multa isolada fazendo uso da mesma base de cálculo, o que é flagrantemente ilegal, visto que penaliza o contribuinte duas vezes pela mesma circunstância arguida no Auto de Infração;
- c) ao confeccionar o Auto de Infração, a fiscalização incidiu em erro técnico ao não considerar os pagamentos realizados mensalmente a título de Carne Leão (R\$ 185.281,44 em 2006 e R\$ 216.099,12 em 2007) e, assim, utilizou-se de toda base de cálculo mensal para aplicação da multa isolada de 50%;
- d) contesta parte das glosas efetuadas conforme argumentação de fls. 1695/1716;
- e) especificamente quanto às despesas realizadas na sala 2.313 do condomínio do edifício Tech Tower, requer que seja promovida pela Fiscalização uma vistoria *in loco*, conforme argumentação de fls. 1713/1715; e
- f) requereu parcelamento da parte não expressamente impugnada (não litigiosa) nos valores de R\$ 95.093,62 para o ano base 2006 e de R\$ 196.858,08 para 2007, correspondentes, respectivamente, a glosas no valor de R\$ 345.794,99 e R\$ 715.847,57.

Ao julgar a impugnação, em 26/1/16, a 19ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, por maioria de votos, conclui pela sua procedência em parte, aceitando a dedução de despesas com telefonia, referentes às empresas Telemar e Oi Fixo, e a dedução de despesas com sistemas de informática, referentes às empresas Lyon Informática, Mar Telecomunicações e Teclatelecom, e cancelando glosas realizadas em duplicidade ou baseadas em escrituração inexistente do Livro Caixa, o que importou na exoneração de parte do imposto lançado e parte da multa isolada lavrada, sendo consignada a seguinte ementa no *decisum*:

DECADÊNCIA. IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

Sendo o IRPF devido no ajuste anual um tributo cujo fato gerador é complexo e cujo lançamento ocorre por homologação, da inteligência do disposto no art. 150, § 4o do CTN, tem-se que o início do prazo decadencial dá-se a partir de 31 de dezembro de cada ano, quando se conclui a hipótese de incidência.

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA.

O contribuinte que comprovadamente 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, poderá deduzir despesas escrituradas no Livro Caixa da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, de acordo com as regras e os limites previstos no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PARTE DE DEDUÇÃO INDEVIDA DE LIVRO CAIXA.

Considera-se não incontroversa a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo interessado, nos termos do art.17 do Decreto nº 70.235/72.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 11/2/16, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 1.943, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 1.945 a 1.965, em 23/2/16, no qual reproduz e reitera as alegações da impugnação, acrescentando as seguintes considerações em reforço:

II.1 - DAS DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

[...]

Como em momento algum foi questionado pela fiscalização o fato de as referidas despesas advocatícias estarem ou não escrituradas no livro caixa e terem sido comprovadas com documentação idônea (exatamente porque estavam efetivamente registradas, e serem corroboradas com os respectivos documentos idôneos), as únicas razões para uma eventual desqualificação dessas despesas como dedutíveis seriam: (i) referirem-se a trabalhador sem vínculo empregatício, e (ii) não serem necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.

Como fartamente demonstrado [...], para o tabelionato de notas da Contribuinte, o constante suporte e apoio de advogado são absoluta e indispensavelmente necessários à sua atividade, e sem os quais não poderia a Contribuinte exercer sua atividade.

E como se demonstra [Solução de Consulta nº 25, de 6/6/10, da 1ª Região Fiscal], também de forma irrefutável, A PRÓPRIA RECEITA FEDERAL DO BRASIL RECONHECE QUE DESPESAS COM PROFISSIONAIS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO PODEM SER OBJETO DE DEDUÇÃO.

[...]

II.2 – DA DESPESAS COM REFORMAS

[...]

Todas as reformas realizadas pela Recorrente se deram em imóvel de terceiro (contrato de locação em anexo), e foram realizadas por exigência e determinação dos órgãos de regulamentação e controle das atividades pela mesma exercidas.

[...]

Foi desta forma a Recorrente obrigada a incorrer em tais despesas, mais uma vez, não por vaidade, luxúria ou comodidade pessoal, mas única e simplesmente por DETERMINAÇÃO legal a qual, sem o seu devido cumprimento, a impediria de exercer suas atividades.

[...]

Ao não se admitir a dedução de tais despesas, seria a Contribuinte penalizada não somente uma vez, mas duas:

A primeira por se ver obrigada por exigência do Poder Público (em suas diversas instâncias), a desembolsar um recurso que beneficiará um terceiro (proprietário do imóvel), e não a si;

E a segunda, por não poder utilizar parte deste valor dispendido (27,5%) para deduzir o valor do tributo pago.

[...]

Apesar de teoricamente previstos [Pergunta 398 do Perguntas e Respostas do Imposto de Renda Pessoa Física 2010], na prática a situação [...] é comercialmente impossível.

Ora! Ao se contratar a locação do imóvel no ano de 1992, não sabia a Recorrente que seria, mais de uma década depois, obrigada pelo Poder Público a realizar obras no mesmo, não havendo assim a necessidade de previsão contratual nesse sentido.

[...]

Ao decidir consulta sobre a obrigação imposta a contribuinte em fornecer uniformes e planos de saúde a trabalhadores, a 1ª Região Fiscal da SRRF entendeu ser possível a dedutibilidade, vez que houve uma imposição legal realizada por terceiros, não tendo tais despesas sido incorridas por vontade própria.

[...]

II.3 – DAS DESPESAS COM PREVIDÊNCIA OFICIAL

[...]

Conclui o Sr. Relator, que:

Desta forma, conclui-se que o valor principal pago em atraso a título de contribuição à previdência oficial é passível de dedução na declaração de rendimentos, uma vez que o IRPF é regido pelo regime de caixa. Entretanto, as orientações a cima transcritas são claras no sentido de que os acréscimos legais decorrentes do pagamento em atraso são indedutíveis.

[...] apesar de reconhecido de forma absolutamente expressa quanto à possibilidade de dedução do valor principal, informa o Sr. Relator que por não ter sido possível identificar dos valores pagos, quanto se tratava do principal, e quanto se tratava de encargos, decidiu por glosar a sua totalidade!!!

[...]

Requer-se aqui então que venha este Eg. CARF a desfazer, com toda vênha, o absurdo imposto pela DRJ/RJO. Seja determinando a realização de perícia para separar a parcela efetivamente dedutível (como reconhecido pela DRJ), seja determinando que, em observação ao princípio que assegura o benefício ao contribuinte no caso de dúvida, seja aceita a dedutibilidade dos valores pagos.

[...]

II.4 – DA MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE

[...]

Como se observa no auto de infração, impugnação e decisão da DRJ/RJO, foi aplicada contra a Contribuinte a multa isolada de 50% prevista no § 1º, III, do Artigo 44 da Lei 9.430/96, em razão de falha pela mesma no recolhimento dos carnês-leão.

Foi ainda aplicada contra a Contribuinte a multa de ofício de 75% prevista no inciso I do *caput* do mesmo dispositivo legal.

Como acima exposto, é farta a jurisprudência deste Eg. CARF ao entender pela inaplicabilidade concomitante de ambas as penalidades supra referidas.

[...]

E desta forma, por tudo o que se expôs, vem a Contribuinte requerer seja revisado o lançamento fiscal para cancelar a aplicação da multa isolada, bem como extinguir o crédito tributário à mesma relacionado.

Ao apreciar o recurso voluntário, em 5/11/20, esta Turma Ordinária do CARF converteu o julgamento em diligência, nos termos da Resolução n.º 2402-000.924, fls. 2.014 a 2.020, para que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) prestasse informação quanto aos recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de previdência privada.

Em resposta à diligência, a RFB instruiu os autos com a informação fiscal de fls. 2.025 a 2.028, tendo sido dado ciência à Recorrente, em 1/3/21, porém, não se manifestou a respeito.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Das despesas com honorários advocatícios

Segundo a Recorrente, as despesas com advogado seriam absolutamente indispensáveis e necessárias à sua atividade, alegando, ainda, que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) reconheceu, nos termos da Solução de Consulta n.º 25, de 6/6/10, da 1ª Região Fiscal, que despesas com profissionais sem vínculo empregatício poderiam ser deduzidas.

Antes der considerações outras, vejamos o que dispunha o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), em sua redação data pelo Decreto n.º 3.000, de 26/3/99, vigente ao tempo dos fatos:

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 n.º 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei n.º 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;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

Como se vê, em que pese a defesa, no caso em análise, a despesa com advogado não está se enquadrando em nenhum dos incisos do art. 75, visto que não houve vínculo empregatício, não se trata de despesa com emolumentos¹ e nem restou demonstrada a sua necessidade para a percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

¹ Taxas remuneratórias de serviços públicos.

A citada Solução de Consulta nº 25, da 1ª Região Fiscal, além de não vincular o presente julgador, não se mostra específica ao caso, uma vez que determinadas contrações de profissionais sem vínculo empregatício até podem se dedutíveis se foram contratados para prestar serviço indispensável ao funcionamento do cartório. Por exemplo, podemos mencionar o caso de um profissional contratado para fazer a manutenção das fotocopiadoras do estabelecimento.

Ademais, a decisão recorrida trouxe a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 101, de 22/4/04, que é específica ao caso e que assim estabelece:

Os gastos efetuados com o pagamento de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa de cartório não são dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade não-assalariada por não configurarem despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Por oportuno, acrescenta-se que a Solução de Consulta nº 210, de 22/11/18, da Coordenação-Geral de Tributação da RFB (Cosit), até reconhece a dedução de despesas havidas com escritório advocatício, mas desde que tal despesa tenha sido, frise-se, necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Confira-se:

TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO-CAIXA. PAGAMENTOS A ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Os gastos efetuados por titulares de serviços notariais e de registro com a contratação de escritório de advocacia para prestação de serviços podem ser dedutíveis dos rendimentos decorrentes do exercício de atividade não-assalariada para fins de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) a ser apurado no livro-caixa, desde que consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, independentemente de tais gastos serem mensais, em parcelas fixas, ou eventuais, por ocasião da contratação de um determinado serviço, cabendo ao consulente realizar esse enquadramento e manter em seu poder, à disposição da fiscalização, a respectiva documentação comprobatória enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Porém, no caso em tela, a Recorrente não demonstra a real necessidade da despesa havida, mas apenas alega, em abstrato, ser necessário o suporte jurídico no exercício da sua atividade.

Contudo, entendemos que o serviço notarial pode muito bem funcionar sem tal suporte, pois, em regra, a lavratura de escrituras e procurações não depende de assessoria jurídica.

Portanto, sem a devida demonstração da necessidade do suporte jurídico, sem o qual o cartório não poderia ter funcionado, não vemos a subsunção do caso concreto à regra isentiva do art. 75 do RIR (vigente ao tempo dos fatos).

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria à Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72), o que não ocorreu.

Sendo assim, mantemos a glosa da despesa em questão.

Das despesas com reforma

Alega a Recorrente que as despesas com reforma do imóvel onde está instalado o cartório foram realizadas por exigência e determinação dos órgãos de regulamentação e controle, e que sem o seu cumprimento, estaria impedida de exercer suas atividades.

Aduz, também, que o imóvel foi alugado em 1992 e que não sabia que seria obrigada pelo Poder Público, mais de uma década depois, a realizar obras no mesmo, o que justificaria, em seu entendimento, a falta de previsão contratual nesse sentido.

Todavia, não merecem guarida tais alegações.

Nesse sentido é a decisão recorrida com a qual concordamos e da qual extraímos o seguinte excerto:

As despesas com benfeitorias, manutenção e melhoramentos do imóvel onde é exercida a atividade econômica não se enquadram no conceito de “despesas de custeio”, previsto no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda, já que as atividades cartoriais podem ser realizadas independentemente desses pagamentos.

Para se caracterizar como dedutíveis conforme o art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda, as “despesas de custeio” devem ser “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”. 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 produtora, concomitantemente.

Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o contribuinte 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.

As despesas com benfeitorias, manutenção e melhoramentos do imóvel onde é exercida a atividade econômica não são necessárias à percepção da receita (exemplos: instalação de ventiladores, luminárias, implantação de rede elétrica, aquisição de tinta, materiais de construção e elétricos, e etc.). São mais bem classificadas como aplicação de capital no imóvel, podendo ser consideradas futuramente como custo em uma eventual apuração de imposto sobre ganhos de capital, mas não com dedução de dispêndios correntes.

As despesas com aquisição de mobiliário, por gerarem bens com vida útil superior a um exercício, são consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital e, como tais, não são dedutíveis da base de cálculo apurada na Declaração de Ajuste Anual, por não configurarem “despesas de custeio”. Estas aquisições podem ser consideradas futuramente como custo em uma eventual apuração de imposto sobre ganhos de capital, mas não como despesas em Livro Caixa.

E, a bem da verdade, as Notas Fiscais de fls. 1.786 a 1.794 e 1.831 a 1.856, não indicam a realização de uma obra por exigência do Poder Público, mas sim uma obra normal, como qualquer outra, conforme se observa nos serviços e materiais nelas descritos, tais como: instalação de ventiladores, implantação de rede elétrica, instalação de luminárias, compra de tinta, compra de cabo flexível, compra de parafusos, porcas e arruelas, compra de tomadas, de torneiras, de argamassa, de lixa d'água, de caixa de gordura, etc.

Aliás, sendo uma obra de construção em imóvel de terceiro, seu custo somente poderia ser deduzido pela Recorrente (locatária) se tivesse sido abatido do aluguel, sendo esta a orientação constante do Perguntas e Respostas do IRPF para os anos-calendário abarcados pelo presente processo:

Ano-calendário de 2006:

394 Qual é o tratamento tributário das despesas com benfeitorias, efetuadas pelo profissional autônomo em imóvel locado?

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa.

Ano-calendário de 2007:

395 — Qual é o tratamento tributário das despesas com benfeitorias, efetuadas pelo profissional autônomo em imóvel locado?

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa.

E nem se diga que tal abatimento não foi previsto em contrato, por falta de previsão de que um dia fosse necessária a realização de uma obra, pois, se a Recorrente pretendia ficar no imóvel por bastante tempo, o que de fato aconteceu, o mínimo que se esperava no contrato de locação seria uma cláusula prevendo a indenização por obras e melhoramentos realizados no imóvel, em especial por se tratar de imóvel comercial.

Sendo assim, não vemos como acolher a dedução pleiteada.

Das despesas com previdência oficial

Segundo a Recorrente, em que pese a DRJ reconhecer a possibilidade de dedução do valor principal da despesa com previdência oficial, havida em anos anteriores, manteve a glosa da dedução efetuada pela fiscalização, sob o argumento de que não seria possível identificar, no montante recolhido a esse título e com base nos documentos constantes dos autos, o que seria principal e o que corresponderia a acréscimos legais.

Pois bem, compulsando o Termo de Verificação Fiscal, fl. 37, vê-se que o motivo determinante da fiscalização para a realização da glosa foi o fato de os valores recolhidos a título de previdência oficial se referirem a anos anteriores. Confira-se:

7- INSS - AVISO COBRANÇA, DARF/PGFN (DIVIDA ATIVA), DARF-IR COD. 190:

- O INSS e PGFN referem-se aos tributos que o contribuinte deixou de pagar em anos anteriores, em decorrência, sofreu notificação de lançamento através de aviso de cobrança, sendo tais pagamentos indedutíveis. O pagamento do imposto de renda sob cód. 190 refere-se à parcela do carnê leão, não se constituindo em despesas dedutível.

A DRJ, por sua vez, com base em orientação do Perguntas e Respostas do IRPF dos exercícios de 2007 e 2008, anos-calendário de 2006 e 2007, reconheceu a possibilidade de dedução de previdência oficial referente a anos anteriores, exceto no que diz respeito aos acréscimos legais, porém, manteve integralmente a glosa por impossibilidade de identificação do que seria o principal e do que seriam os acréscimos legais. Vejamos:

A seção "Perguntas e Respostas do IRPF Exercício 2007", disponível no sítio da Receita Federal do Brasil na *internet*, assim orientou os contribuintes naquele ano sobre a dedutibilidade de contribuição para a previdência oficial paga em atraso:

309 — A contribuição à previdência oficial referente a anos anteriores paga em atraso com acréscimos legais em 2006 pode ser utilizada como dedução?

Sim. As contribuições pagas em 2006 à previdência oficial referentes a anos anteriores (exceto os acréscimos legais) podem ser consideradas como dedução na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2007.

(grifou-se)

Esta orientação permaneceu idêntica para o exercício seguinte:

308 — A contribuição à previdência oficial referente a anos anteriores paga em atraso com acréscimos legais em 2007 pode ser utilizada como dedução?

Sim. As contribuições pagas em 2007 à previdência oficial referentes a anos anteriores (exceto os acréscimos legais) podem ser consideradas como dedução na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008.

(grifou-se)

Desta forma, conclui-se que o valor principal pago em atraso a título de contribuição à previdência oficial é passível de dedução na declaração de rendimentos, uma vez que o IRPF é regido pelo regime de caixa. Entretanto, as orientações acima transcritas são claras no sentido de que os acréscimos legais decorrentes do pagamento em atraso são indedutíveis.

Uma análise dos documentos comprobatórios destas despesas (exemplo na fl. 1590) revela que os recolhimentos em atraso de contribuições para a previdência oficial foram decorrentes de um parcelamento. Entretanto, através dos documentos comprobatórios apresentados, não é possível separar o valor do montante principal recolhido em relação aos acréscimos legais. Por se tratar de um parcelamento, seguramente existe um montante de multa e juros de mora incluído no valor recolhido de cada uma das parcelas.

Não se pode admitir a dedução requerida por ser impossível com base nos documentos comprobatórios apresentados definir o exato valor principal da contribuição recolhida através de parcelamento e, conseqüentemente, precisar o montante dedutível.

Conforme se observa, de fato, a DRJ, com base em orientação do Perguntas e Respostas do IRPF dos exercícios de 2007 e 2008, reconheceu a possibilidade de dedução de previdência oficial referente a anos anteriores, exceto no que diz respeito aos acréscimos legais, porém, manteve integralmente a glosa por impossibilidade de identificação do que seria o principal e do que seriam os acréscimos legais.

Pois bem, os recolhimentos em questão são esses relacionados na tabela a seguir:

Data	Favorecido	Glosa	Folha AI	Folha Impug.	Folha Doc.
20/01/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.561,47	41	1705	1745
20/02/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.582,81	42	1705	1746
20/03/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.604,14	42	1705	1747
20/04/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.623,46	44	1705	1748
18/05/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.642,78	44	1705	1749
20/06/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.662,10	45	1705	1750
20/07/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.679,88	46	1705	1751
18/08/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.697,66	47	1705	1752
20/09/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.715,44	48	1705	1753
20/10/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.731,67	48	1705	1754
20/11/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.747,91	49	1705	1755
20/12/2006	INSS Aviso de Cobrança	3.764,15	50	1705	1756
19/01/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.779,56	51	1705	1757
16/02/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.794,97	51	1705	1758
20/03/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.810,37	52	1705	1759
20/04/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.825,78	52	1705	1760
20/05/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.841,19	53	1705	1761
20/06/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.856,60	53	1705	1762
20/07/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.871,42	54	1705	1763
20/08/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.886,23	54	1705	1764
20/09/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.901,05	55	1705	1765
19/10/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.915,86	55	1705	1766
20/11/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.930,67	56	1706	1767
20/12/2007	INSS Aviso de Cobrança	3.945,49	56	1706	1768

Diante desse quadro, os autos foram baixados em diligência para que a RFB informasse quanto dos recolhimentos relacionados na tabela acima (valores glosados) corresponderia à parte principal e quanto corresponderia aos acréscimos legais.

Em resposta à diligência, a RFB instruiu os autos com a informação fiscal de fls. 2.025 a 2.028, discriminando a parte principal e os acréscimos legais em tabela que a seguir reproduzimos:

VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E ACRÉSCIMOS LEGAIS NAS PARCELAS PAGAS EM 2006 E 2007						
data recolhimento	número da parcela	valor total	valor contribuição previdenciária	valor acréscimos legais	valor da glosa original	valor da glosa a ser martida
20/01/06	33	R\$ 3.561,47	R\$ 1.150,85	R\$ 2.410,62	R\$ 3.561,47	R\$ 2.410,62
20/02/06	34	R\$ 3.582,81	R\$ 1.153,70	R\$ 2.429,11	R\$ 3.582,81	R\$ 2.429,11
20/03/06	35	R\$ 3.604,14	R\$ 1.159,82	R\$ 2.444,32	R\$ 3.604,14	R\$ 2.444,32
20/04/06	36	R\$ 3.623,46	R\$ 1.165,37	R\$ 2.458,09	R\$ 3.623,46	R\$ 2.458,09
18/05/06	37	R\$ 3.642,78	R\$ 1.168,52	R\$ 2.474,26	R\$ 3.642,78	R\$ 2.474,26
20/06/06	38	R\$ 3.662,10	R\$ 1.177,10	R\$ 2.485,00	R\$ 3.662,10	R\$ 2.485,00
20/07/06	39	R\$ 3.679,88	R\$ 1.180,55	R\$ 2.499,33	R\$ 3.679,88	R\$ 2.499,33
18/08/06	40	R\$ 3.697,66	R\$ 1.185,58	R\$ 2.512,08	R\$ 3.697,66	R\$ 2.512,08
20/09/06	41	R\$ 3.715,44	R\$ 1.185,59	R\$ 2.529,85	R\$ 3.715,44	R\$ 2.529,85
20/10/06	42	R\$ 3.731,67	R\$ 1.177,76	R\$ 2.553,91	R\$ 3.731,67	R\$ 2.553,91
20/11/06	43	R\$ 3.747,91	R\$ 1.184,12	R\$ 2.563,79	R\$ 3.747,91	R\$ 2.563,79
20/12/06	44	R\$ 3.764,15	R\$ 1.193,89	R\$ 2.570,26	R\$ 3.764,15	R\$ 2.570,26
19/01/07	45	R\$ 3.779,56	R\$ 1.193,91	R\$ 2.585,65	R\$ 3.779,56	R\$ 2.585,65
16/02/07	46	R\$ 3.794,97	R\$ 1.199,19	R\$ 2.595,78	R\$ 3.794,97	R\$ 2.595,78
20/03/07	47	R\$ 3.810,37	R\$ 1.202,16	R\$ 2.608,21	R\$ 3.810,37	R\$ 2.608,21
20/04/07	48	R\$ 3.825,78	R\$ 1.204,38	R\$ 2.621,40	R\$ 3.825,78	R\$ 2.621,40
18/05/07	49	R\$ 3.841,19	R\$ 1.210,68	R\$ 2.630,51	R\$ 3.841,19	R\$ 2.630,51
20/06/07	50	R\$ 3.856,60	R\$ 1.210,68	R\$ 2.645,92	R\$ 3.856,60	R\$ 2.645,92
20/07/07	51	R\$ 3.871,42	R\$ 1.214,91	R\$ 2.656,51	R\$ 3.871,42	R\$ 2.656,51
20/08/07	52	R\$ 3.886,23	R\$ 1.218,87	R\$ 2.667,36	R\$ 3.886,23	R\$ 2.667,36
20/09/07	53	R\$ 3.901,05	R\$ 1.218,86	R\$ 2.682,19	R\$ 3.901,05	R\$ 2.682,19
19/10/07	54	R\$ 3.915,86	R\$ 1.223,67	R\$ 2.692,19	R\$ 3.915,86	R\$ 2.692,19
20/11/07	55	R\$ 3.930,67	R\$ 1.227,32	R\$ 2.703,35	R\$ 3.930,67	R\$ 2.703,35
20/12/07	56	R\$ 3.945,49	R\$ 1.227,34	R\$ 2.718,15	R\$ 3.945,49	R\$ 2.718,15
TOTAL		R\$ 90.372,66	R\$ 28.634,82	R\$ 61.737,84	R\$ 90.372,66	R\$ 61.737,84

Portanto, deve ser restabelecida a dedução dos seguintes valores pagos a título de contribuição previdenciária oficial em 2006 e 2007:

2006	
Data do recolhimento	Contribuição previdenciária
20/1/06	1.150,85
20/2/06	1.153,70
20/3/06	1.159,82
20/4/06	1.165,37
18/5/06	1.168,52
20/6/06	1.177,10
20/7/06	1.180,55
18/8/06	1.185,58
20/9/06	1.185,59
20/10/06	1.177,76
20/11/06	1.184,12
20/12/06	1.193,89

Total = 14.082,85

2007	
Data do recolhimento	Contribuição previdenciária
19/1/07	1.193,91
16/2/07	1.199,19
20/3/07	1.202,16
20/4/07	1.204,38
18/5/07	1.210,68
20/6/07	1.210,68
20/7/07	1.214,91
20/8/07	1.218,87
20/9/07	1.218,86
19/10/07	1.223,67
20/11/07	1.227,32
20/12/07	1.227,34

Total = 14.551,97

Da multa exigida isoladamente

Por fim, alega a Recorrente, tomando por passe diversas decisões deste Conselho, se incabível a aplicação concomitante da multa isolada de 50% com a multa de ofício de 75%.

Pois bem, a esse respeito, vejamos o que dispõe a Súmula CARF nº 147:

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

Como se percebe, nos termos do enunciado sumular acima, o qual é de observância obrigatória por esta autoridade julgadora, a partir da Medida Provisória nº 351, de 22/1/07, é que passou a existir previsão específica de aplicação concomitante da multa isolada de 50%, por não recolhimento do Carnê-Leão, com a multa de ofício de 75%.

Logo, deve ser cancelada a multa isolada aplicada em relação ao ano-calendário de 2006, mantendo-se a multa isolada em relação ao ano-calendário de 2007.

Conclusão

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, restabelecendo a dedução de R\$ 14.082,85 em 2006 e de R\$ 14.551,97 em 2007, referentes a valores pagos a título de contribuição previdenciária oficial, e cancelando a multa isolada de 50% aplicada em relação ao ano-calendário de 2006, por falta de recolhimento do Carnê-Leão.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator Designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço vênias para delas discordar no que tange à glosa das despesas com honorários advocatícios.

Apenas para rememorar, trata-se o presente caso de Auto de Infração com vistas a exigir débitos do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pela Contribuinte, dentre outras: dedução indevida de despesas de livro caixa.

Conforme destacado pelo d. relator, a Contribuinte, em sua peça recursal, defende, dentre outras teses, que são despesas necessárias à percepção da receita e manutenção das atividades os valores pagos a título de honorários advocatícios.

Neste ponto, o d. relator, corroborando com o entendimento adotado pelo órgão julgador de primeira instância, manteve a glosa perpetrada pela Fiscalização, tendo destacado que não *restou demonstrada a sua necessidade para a percepção da receita e manutenção da fonte produtora*.

De acordo com o entendimento perfilhado pelo d. relator, tem-se que *o serviço notarial pode muito bem funcionar sem tal suporte, pois, em regra, a lavratura de escrituras e procurações não depende de assessoria jurídica*. Assim, concluiu que, *sem a devida demonstração da necessidade do suporte jurídico, sem o qual o cartório não poderia ter funcionado, não vemos a subsunção do caso concreto à regra isentiva do art. 75 do RIR (vigente ao tempo dos fatos)*.

Pois bem!

Penso diferente, porquanto a despesa de custeio necessária é tanto aquela essencial, indispensável à percepção do rendimento quanto o dispêndio útil, oportuno para a exploração da atividade pela pessoa física, que se apresenta de forma usual ou normal, vinculado à fonte produtora de rendimentos (art. 6º, inciso III, da Lei nº 8.134, de 1990).

De fato, conforme conclusão alcançada pela Conselheira Fernanda Melo Leal, objeto do Acórdão nº 2301-006.982, de 17 de janeiro de 2020, *no cenário atual, ante a complexidade da profissão e a vasta legislação que permeia o trabalho das serventias extrajudiciais, é compreensível que os titulares de serviços notariais e de registro façam a opção pela contratação de assessoria jurídica para assuntos vinculados às atividades dos cartórios. Além disso, o advogado desempenha um papel fundamental na defesa da fonte produtora, já que tem a missão de protegê-la de condenações que podem prejudicar ou inviabilizar as atividades geradoras de receita*.

Da análise dos excertos trazidos ao presente acórdão pelo d. relator, não há dúvidas de que os serviços prestados pelas “Assessorias Jurídicas” guardam conexão direta com a atividade de tabelião exercida pela Contribuinte, impondo-se, assim, o restabelecimento das respectivas deduções.

Conclusão

Ante o exposto, neste ponto específico, divirjo do d. relator, votando no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte, restabelecendo-se a dedução a dedução das despesas com honorários advocatícios nos montantes de R\$ 32.505,00 em 2006 e R\$ 35.401,50 em 2007.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior