



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10830.008227/2008-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.566 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria Dedução Livro-caixa Notários
Recorrente João Luiz Teixeira de Camargo
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007

Ementa:

IRPF - TITULARES DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO.

Os contribuintes que perceberem rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição Federal, podem deduzir da receita e/ou rendimentos decorrente da respectiva atividade, as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos e manutenção da fonte produtora, desde que lastreado em documentos hábeis e idôneos, devidamente escrituradas no respectivo livro caixa. Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

DEDUÇÕES. DESPESAS DE CUSTEIO. INDEDUTIBILIDADE DE APLICAÇÕES DE CAPITAL EM BENS DO ATIVO PERMANENTE

O titular de serviços notariais e de registro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeios pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Entretanto, não constituem despesas de custeio, não sendo, portanto, dedutíveis, as aquisições consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital, tais como reforma do prédio, aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos.

MULTA ISOLADA - IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CUMULATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO NORMAL - Deve ser afastada a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício normal, incidentes sobre o tributo objeto do lançamento.

JUROS DE MORA CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou

contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, QUANTO A MULTA ISOLADA: Por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Fábio Brun Goldschmidt que negava provimento e apresentará declaração de voto. QUANTO A DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA - GLOSAS DE DESPESAS DA TRANSMATE NOTIFICAÇÕES E MICROFILMAGENS DE DOCUMENTOS: Por maioria de votos, dar provimento ao recurso, reconhecendo a dedutibilidade das despesas de notificações e de microfilmagem, no valor de R\$ 11.715,00 e R\$ 1.565,00, respectivamente. Vencido o Conselheiro Márcio de Lacerda Martins, que negava provimento nesta parte. QUANTO A DEDUÇÃO DE INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA - DEMAIS GLOSAS MANTIDAS PELA DRJ: Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Pedro Anan Junior (Relator), Rafael Pandolfo e Fábio Brun Goldschmidt, que proviam o recurso nesta parte. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Lopo Martinez.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Presidente em Exercício e Redator Designado

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez (Presidente), Marcio de Lacerda Martins, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Junior, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Suplente convocado), Fabio Brun Goldschmidt.

Relatório

Versa este processo sobre exigência de crédito tributário relativa ao imposto de renda pessoa física, anos-calendários 2005 e 2006, conforme auto de infração de fls. 3/13 e demonstrativos de fls. 14/23. Foi lançado o imposto no valor de R\$ 314.126,19, acrescido de juros de mora de R\$ 62.206,91 (calculados até 31/07/2008) e de multa de ofício proporcional no valor de R\$ 235.594,63, bem como a multa isolada de R\$ 164.882,31, resultando no montante de R\$ 776.810,04.

Trata a autuação de:

- a) omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas físicas;
- b) omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos;
- c) dedução indevida de despesas de livro-caixa;e,
- d) multas isoladas por falta de recolhimento de carnê-leão.

O enquadramento legal é informado às fls. 7, 8, 9, 11, 13 e 23. A descrição dos fatos é apresentada no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 25/35.

Ressalto que, tendo o processo sido digitalizado, houve a renumeração automática de todas as suas folhas, sendo essa nova numeração a citada neste Acórdão.

O autuado tomou ciência do auto de infração em 18/08/2008 (fl. 5) e apresentou, em 16/09/2008, a impugnação de fls. 1.324/1.348, cujos argumentos são apresentados a seguir

O impugnante esclarece inicialmente que providenciou, dentro do prazo para impugnação, o parcelamento do imposto e acréscimos legais correspondentes às seguintes infrações: omissão de rendimentos de aluguéis e *royalties* recebidos de pessoas físicas, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, dedução indevida no livro-caixa das despesas com ticket alimentação dos funcionários e das despesas pagas à Unimed. Essas duas despesas estão sendo objeto de parcelamento porque foram pagas pelo cartório, porém foram descontadas dos funcionários, tendo sido, portanto, lançadas indevidamente como dedutíveis no livro-caixa.

O art. 11 da Lei nº 7.713/1988, prevê a possibilidade de deduzir todas “*as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro*”, de forma a permitir que se tribute a efetiva renda do titular da serventia, ou seja, só o acréscimo de riqueza

Embora o dispositivo legal retrocitado dê a aparência de enumerar, taxativamente, as três únicas hipóteses de gastos que considerava dedutíveis na apuração da base tributável, a rigor técnico, as duas primeiras se continham na cláusula geral prevista no inciso III, visto que é indiscutível que a remuneração paga a terceiros, os encargos trabalhistas e previdenciários e também as importâncias dos emolumentos pagos a terceiros só serão dedutíveis quando "necessários à manutenção dos serviços notariais e de registro", que é a regra geral prevista no inciso III.

Esse comando é suficiente para uma primeira conclusão: a regra que disciplina a dedutibilidade de gastos lançados no livro-caixa do titular do cartório (pessoa física) tem a mesma configuração da norma que regula a dedutibilidade de gastos registrados a contabilidade da pessoa jurídica, pois as duas estão sustentadas no mesmo pressuposto fático, qual seja, a necessidade dos gastos para manutenção da fonte produtora das receitas.

De acordo com o comando contido no artigo 299 do RIR/99, são dedutíveis para as pessoas jurídicas as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas, entendendo-se por necessárias as despesas pagas ou incorridas que sejam usuais e normais no tipo de operação ou atividade da empresa.

O Parecer Normativo nº 32/81 definiu o conceito de despesa necessária ao dizer que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais e acessórias, que estejam intrinsecamente ligadas com a fonte geradora do rendimento.

Assim, pode-se concluir que serão sempre dedutíveis os gastos necessários à manutenção da atividade, na busca de receitas, ou seja, receita e despesa devem estar atreladas, o que não poderia ser diferente, visto que a tributação deve incidir sobre a renda, no sentido de acréscimo de riqueza, como concebida no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Feitos esses necessários registros prévios, passa-se ao exame de cada uma das glosas efetuadas pela fiscalização para demonstrar que são todas descabidas, uma vez que as despesas indevidamente glosadas se encaixam perfeitamente no conceito da chamada "despesa necessária".

Foram nominalmente glosadas as seguintes despesas: i) com assessoria jurídica sob a alegação de que: "o pagamento a título de assessoria jurídica diz respeito à remuneração paga a terceiros, sem vínculo empregatício e, portanto, não se enquadra no inciso I do art. 75 do RIR/99"; ii) com a faxineira, sob a seguinte alegação: "segundo este raciocínio as despesas efetuadas com faxineiras também não podem ser deduzidas uma vez que, como afirmado pelo fiscalizado, não há vínculo empregatício, o mesmo ocorrendo com os pagamentos efetuados a terceiros pela prestação de serviços diversos".

Ora, é óbvio que tais despesas, por serem pagas a profissionais autônomos, ou seja, sem vínculo empregatício, não se encaixam no inciso I do artigo 75, inciso I, do RIR/99, mas é inegável que se encaixam perfeitamente no inciso III do mesmo artigo, como despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, e são perfeitamente usuais e normais para o desempenho da atividade do Cartório.

O serviço de assessoria jurídica paga ao Dr. Mario Fernandes Braga, no valor mensal de R\$ 1.164,00, durante os anos de 2005 e 2006, refere-se à prestação de serviços necessários à manutenção do Cartório, como também são necessários os serviços de contabilista que não foram questionados pelo Fisco. Os valores foram pagos a profissional de inegável saber jurídico, visto que é Juiz de Direito aposentado e que exerce a função de consultor jurídico das diversas questões que envolvem a complexa atividade de registro de imóveis, registro de loteamentos e registros preparatórios de incorporações imobiliárias.

O conhecimento técnico do Tabelião titular não é suficiente para todas as demandas na área do Direito, sendo necessária essa assessoria também na relação interna com seus funcionários (trabalhistas e civis), e nas questões que envolvem o Cartório e os seus clientes (relação de prestação de serviço). O próprio auto de infração vem confirmar essa necessidade de advogado, pois detectou em outro item ação judicial de indenização contra o Cartório (e indevidamente glosou o pagamento), que necessariamente precisou de advogado para acompanhá-la, assim como diversas rescisões de contratos de funcionários, realizadas com apoio nessa assessoria.

Relativamente à despesa com faxineiras, no valor aproximado de R\$ 60,00 por quinzena, também não é razoável que seja considerada como desnecessária à atividade do impugnante, pois é essencial que o estabelecimento esteja limpo e organizado para que os clientes sintam-se satisfeitos com o serviço prestado pelo Cartório, não havendo necessidade de tecer maiores considerações sobre a infundada glosa. Ademais, a legislação trabalhista não obriga a registrar e manter vínculo empregatício com aquele que presta serviço em caráter eventual e esporádico, sendo, portanto, descabido que a legislação tributária fizesse tal exigência para considerar tal despesa como dedutível.

O Fisco glosou despesas com verbas rescisórias e indenizatórias pagas pelo impugnante a ex-funcionários, sob a alegação de que “a atitude do fiscalizado em demitir seus funcionários, sem justa causa, revela ato de mera liberalidade”; portanto, tais despesas seriam indedutíveis.

Ora, essa visão é totalmente equivocada e desatualizada, demonstrando falta de conhecimento do regime jurídico dos cartórios e de seus funcionários. Aliás, ninguém entende muito bem o que se passa nesse microcosmo dos serviços notariais e registrais brasileiros. Alie-se a isso a falta de cultura e o preconceito, velado por alguns, mas escancarado por outros.

A Lei nº 8.935/1994 (chamada Lei dos Cartórios), regulamentou o artigo 236 da Constituição Federal e prevê direitos e obrigações dos titulares da serventia. Trata, também, da contratação de escreventes, substitutos, auxiliares empregados, e do regime jurídico de contratação, que passou a ser regido pela CLT (chamado regime celetista), conforme se pode verificar da simples leitura de seus artigos 20 e 21.

A partir da promulgação dessa lei, os funcionários contratados após 1994 passaram a ter como regime jurídico de trabalho o celetista, passando a contribuir para o INSS.

Porém, quem já tinha sido contratado antes de 1994, se não fizesse a opção pelo regime de trabalho celetista, continuaria vinculado ao regime próprio de previdência estadual, conforme dispõe o artigo 48 da mesma lei.

A Resolução nº 2/76 do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo regulou o Regime de Serventias

Após a Constituição de 1988, os serviços notariais e de registro sofreram grandes modificações, desvinculando o seu regramento das regras relativas ao Poder Judiciário, e os escreventes e auxiliares contratados após essa data ficaram sem direito à estabilidade e ficaram também sujeitos, obrigatoriamente, ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS.

Assim, o regime jurídico dos prepostos e auxiliares sofreu diversas alterações, sendo que alguns dos escreventes dispensados pelo impugnante eram do regime estatutário, contratados antes de 1994, e, portanto, receberam suas verbas rescisórias (saldo de salário, férias, 13º salário proporcional, etc..) baseadas naquele regime e de acordo com os cálculos referentes ao reenquadramento realizados pelo Instituto de Previdência do Estado de São Paulo IPESP.

Assim, ao contrário do que alega o AFRF, os encargos trabalhistas decorrentes da rescisão desses funcionários foram feitos nos exatos limites da lei de regência do regime jurídico de cada um dos auxiliares dispensados, se encaixando tais verbas perfeitamente na definição contida no inciso I do artigo 75 do RIR/99. Tais pagamentos não podem nunca ser encarados como mera liberalidade do impugnante, até mesmo porque o titular do cartório jamais iria pagar valores acima daqueles devidos por força de lei, tirando do seu próprio patrimônio para dar aos prepostos dispensados, por mera liberalidade! Essa alegação é totalmente despropositada!

Ademais, em que pese o regime jurídico da contratação dos prepostos ser híbrido, se celetista ou estatutário, é inexorável a faculdade do titular do cartório de demitir seus auxiliares, funcionários e escreventes, desde que cumpridas as exigências legais, seja em função da má prestação do serviço desses contratados, seja em função de queda na receita do cartório, que foi exatamente o ocorrido no Segundo Oficial de Registro de Imóveis de Campinas, antigo Segundo Serviço de Registro de Imóveis e Segundo Tabelião de Protestos de Letras e Títulos de Campinas, do qual o impugnante é titular.

As atividades do referido cartório foram desmembradas, por força do artigo 26 da Lei 8.935/1994 e do Provimento 747/2000 e 750/2001, ambos do Conselho Superior da Magistratura de São Paulo, que determinou a imediata reorganização das atividades dos cartórios no Estado de São Paulo. Assim, o 2º Cartório de Campinas deixou de ter as atividades de protesto, e ainda perdeu a jurisdição sobre algumas regiões imobiliárias de Campinas.

Como se pode verificar, de forma alguma, a dispensa de prepostos pelo impugnante significou “mera liberalidade”; é fato que a receita do Cartório diminuiu de forma abrupta, e não podia mais continuar com o mesmo número de auxiliares e prepostos que detinha antes do desmembramento das atividades.

Demonstrada a pertinência da dispensa dos escreventes prepostos, e adequação das verbas rescisórias pagas, nos exatos limites da lei, deve ser de plano afastada a glosa feita pelo AFRF.

Indenizações pagas a título de danos morais/materiais determinadas em ação judicial As despesas incorridas pelo impugnante a título de indenização por danos morais e materiais foram reconhecidas pelo Auditor Fiscal como gasto “resultante de processo que tramitou perante Vara Cível da Comarca de Campinas” e “resultante do processo nº 825/03, do Juizado Especial Cível”. No entanto, a glosa foi efetivada sob a singela alegação de que “em ambos os casos a dedutibilidade não encontra guarida na legislação de regência”.

Qual a legislação de regência que impede a dedutibilidade? Em ambos os casos o cartório foi condenado a pagar danos morais e materiais em ações ingressadas por clientes que, por motivos já discutidos em juízo, que não cabe aqui retratar, se sentiram insatisfeitos com o serviço prestado pelo cartório e obtiveram na justiça o direito de serem indenizados; então qual o motivo pelo qual tal despesa não poderia ser deduzida? Tal despesa se encaixa perfeitamente no inciso III do artigo 75 do RIR/99.

Despesas com associações de classe (Anoreg, Irib e Sindicato dos Notários e Registradores) Tais despesas foram glosadas sob a alegação de que “não são despesas de custeio, como ocorre com o material de expediente ou de consumo”.

A ANOREG é “uma entidade da classe com legitimidade, pelos poderes constituídos, para representar os titulares de serviços notariais e de registro do Brasil em qualquer instância ou Tribunal, operando em harmonia e cooperação direta com outras associações congêneres, principalmente com os Institutos membros, representativos das especialidades”. (Definição extraída do site: www.anoreg.org.br.)

Já o IRIB é “uma entidade sem fins lucrativos, com sede na cidade de São Paulo e atuação em todo o país. Entre seus principais objetivos estão o estudo e pesquisa de procedimentos e normas jurídicas referentes ao registro de imóveis, e o assessoramento de autoridades públicas e órgãos governamentais no que diz respeito aos temas da especialidade registral imobiliária.” (Definição extraída do site: www.irib.org.br.)

Ora, é óbvio que essas despesas com as entidades de classe, que são obrigatórias, são de custeio e totalmente necessárias à percepção da fonte produtora, pois caso o cartório deixe de pagar tais valores, ficará irregular perante essas entidades e deixará de receber a assessoria e a proteção desses órgãos, podendo eventualmente até perder seu registro impossibilitando de exercer suas atividades regularmente.

A própria Receita Federal, por meio do manual “Perguntas e Respostas”, no item “Deduções no Livro Caixa”, dispõe:

CONTRIBUIÇÃO A SINDICATOS E ASSOCIAÇÕES

396 As contribuições a sindicatos de classe, associações científicas e outras associações podem ser deduzidas?

Essas contribuições são dedutíveis desde que a participação nas entidades seja necessária à percepção do rendimento e as despesas estejam comprovadas com documentação hábil e idônea e escrituradas em livro Caixa.

O Fisco glosou as despesas de estacionamento, entendidas pelo AFRF como sendo de locomoção e transporte, por entender que tais despesas só são dedutíveis para os representantes comerciais autônomos.

A marca da voracidade fiscal e do extremo rigor da fiscalização transparece, de forma inequívoca, neste tópico. O Auditor-Fiscal teve o capricho de glosar despesa mensal de aproximadamente R\$ 300,00, sob o equivocado fundamento de tratar-se de “despesa de locomoção e transporte”. Equivocado porque se trata de gasto com locação de Box de estacionamento (vaga de garagem), para uso por funcionário do cartório, mas também disponível para os clientes que procuram a serventia, visto localizar-se na zona central da cidade.

Tal despesa, inclusive, está em total consonância com a já noticiada Lei dos Cartórios (8.935/94), art. 4º:

Art 4º Os serviços notariais e de registro serão prestados, de modo eficiente e adequado, em dias e horários estabelecidos pelo juízo competente, atendidas as peculiaridades locais, em local de fácil acesso ao público e que ofereça segurança para o arquivamento de livros e documentos. (grifos acrescidos)

Hoje em dia a maioria das pessoas que utilizam o cartório possui carro e necessita do estacionamento para ter acesso aos seus serviços.

A irrisória expressão do montante da glosa frente aos seus rendimentos brutos declarados, ou mesmo frente ao volume dos gastos registrados com sua atividade já apontaria para o desprezo ao princípio da materialidade. Todavia, em homenagem ao restabelecimento da verdade, é necessário que se reconheça que essa despesa é inteiramente necessária à obtenção da receita e se enquadra no conceito de gastos com locação (aluguel).

Foram glosadas as despesas com combustíveis e lubrificantes, também entendidas como de locomoção e transporte, sob o fundamento de que não são necessárias à atividade do impugnante. O impugnante não localizou nenhuma despesa com combustível e lubrificante relacionada à locomoção e transporte que tenha sido considerada dedutível; não foi possível detectar tais despesas nas planilhas elaboradas pelo AFRF. Assim, não há como se defender de acusação vaga e sem documentação.

A fiscalização realizou a glosa das despesas com livros jurídicos, materiais de construção (sem especificar que despesas foram consideradas como sendo materiais de construção) e canetas sob a alegação de que “o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extinguem com sua mera utilização, referem-se a aplicação de capital e são indedutíveis da receita”.

Aqui se faz necessário dividir a glosa em dois tópicos: i) canetas e livros jurídicos; ii) materiais de construção.

O primeiro tópico, caneta e livros, encaixas e perfeitamente no conceito de despesa necessária ao desempenho da já propalada função do impugnante; a própria Receita Federal por meio do manual “Perguntas e Respostas”, no item “Deduções no Livro Caixa” dispõe:

LIVROS, JORNAIS, REVISTAS, ROUPAS ESPECIAIS

395 O

profissional autônomo pode deduzir as despesas com aquisição de livros, jornais, revistas, roupas especiais etc.?

Sim, caso o profissional exerça funções e atribuições que o obriguem a comprar roupas especiais e publicações necessárias ao desempenho de suas funções e desde que os gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa. (Parecer Normativo CST n2 60, de 20 de junho de 1978)

Ora, o impugnante é um serventuário da Justiça e como tal precisa estar constantemente se atualizando por meio de publicações e livros jurídicos para desenvolver suas atividades com adequação.

Ademais, só é considerado, para as pessoas jurídicas, como gasto ativável, o bem adquirido com valor unitário superior a R\$ 326,61 (art. 301 do RIR/99), o que ocorre com nenhum dos livros adquiridos pelo impugnante (vide todas as notas da Livraria Copola).

Já a caneta é ferramenta de trabalho dos cartorários, utilizada para celebração de todos os atos públicos, sendo indiscutível sua dedutibilidade, se encaixando no conceito de despesa necessária à manutenção da receita, sendo pertinente sua dedutibilidade.

Com relação ao tópico ii) materiais de construção, o impugnante esclarece que foram gastos com pequenos reparos e manutenção do imóvel ocupado pelo cartório, que é um prédio antigo e que exige constante manutenção para que os serviços sejam prestados com adequação aos clientes.

O AFRF glosou parcialmente despesa referente à inscrição para o Seminário “A penhora no processo civil”, por entender dedutível “apenas a inscrição do titular do Cartório, no valor de R\$ 528,96”; sendo assim, considerou as outras duas inscrições como indedutíveis.

Ora, a glosa de despesa com seminário jurídico reconhecida e atestada pela fiscalização, que foi realizada em benefício de outros dois funcionários do cartório é totalmente absurda e desarrazoada. Trata-se de gasto mais que necessário, pois os funcionários precisam ser treinados constantemente para exercício de atividade de tamanha responsabilidade – registros públicos e protesto de títulos.

Demais despesas glosadas sem justificativa Além das despesas glosadas e apontadas individualizadamente no Termo de Verificação Fiscal, pelas planilhas elaboradas pelo AFRF com base nos livros-caixa, foi possível detectar que foram glosadas, sem qualquer justificativa, diversas outras despesas rotineiras, ou ínfimas, todas relacionadas com a atividade do Cartório, tais como:

a) “Cemicres, no valor de R\$ 1.565,60 mês de maio/2005”, sendo que esse valor foi pago à empresa que faz os serviços de microfilmagens de documentos para o Cartório, atividade inerente e totalmente necessária ao funcionamento da serventia, obrigação decorrente de lei, inclusive.

b) “Transmafe Notificações, no valor de R\$ 11.715,00 mês de maio/2005”: valor pago à empresa que realizava as notificações de protesto de títulos para o Cartório, gasto imprescindível e inerente ao exercício da específica atribuição pública conferida ao Tabelião (protesto de títulos).

c) IPTU dos imóveis ocupados pelo Cartório: diversos valores, em diversos meses.

d) WS Sistema de Segurança, no valor de R\$ 536,00 mês de maio/2005: também despesa inerente ao Cartório, que é obrigado a guardar com segurança todos os documentos que ficam sob a sua responsabilidade.

Pela falta de razoabilidade no trabalho do Fisco, todas essas glosas sem justificativa devem ser canceladas, inclusive aquelas que por seus valores ínfimos, tais como “Chaveiro Sto. Antonio — R\$ 8,00 (set/06)”, “X Camp Informática R\$ 27,00 (ago/06)”, desproporcionalidade da autuação.

A irrisória expressão do montante das pequenas glosas frente aos rendimentos brutos declarados pelo impugnante, ou mesmo frente ao volume dos gastos registrados com sua atividade, já apontaria para o desprezo frente ao princípio da materialidade. Talvez, também pudesse ser razão suficiente para que o impugnante abdicasse da árdua tarefa de contraditar as exigências.

Todavia, em homenagem restabelecimento da verdade não pode concordar com tamanha atrocidade, pelo que apela para o bom senso dos nobres julgadores para que seja reconhecida a normalidade dessas despesas, pois além daquelas que são módicas, as demais são inteiramente necessárias à obtenção da receita.

Estando todos os gastos devidamente comprovados e compatíveis com a atividade e movimento do Cartório, é imperativo o reconhecimento da dedutibilidade, por estarem enquadrados no conceito de necessários e imprescindíveis à manutenção da fonte produtora.

Do descabimento da chamada “multa isolada” A multa introduzida pelo § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 (com redação dada pelo art. 14 da MP 351/07), como ali consignado expressamente, deveria ser aplicada, “isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste”.

Claro que não é cabível essa multa na hipótese dos autos, pois os fatos apurados pelo Fisco levaram à exigência de diferença de imposto, não sendo o caso de imposição de “multa isolada”, porque contraditório o procedimento. Para que tivesse essa característica o auto de infração não deveria estar exigindo o imposto, só a multa.

A chamada “multa isolada” foi introduzida exatamente para poder sancionar condutas em que, comprovadamente, não havia imposto para ser exigido, como na hipótese de falta de recolhimentos mensais obrigatórios, mas em que o resultado do ajuste anual não revela imposto devido. Nesses casos, como não há imposto devido, mas houve infração pela falta das antecipações, só é cabível a imposição de penalidade, daí a apropriada denominação de “multa isolada”.

É um verdadeiro abuso a aplicação dessa penalidade na hipótese dos autos, pois longe de ser “isolada”, opera-se juntamente com o imposto que supostamente lhe deu causa, porém desconectada do principal, ao arrepio dos princípios estabelecidos no ordenamento jurídico. Por esse motivo deve ser totalmente cancelada.

Da indevida aplicação dos juros Selic sobre as multas lançadas Em que pese não estar demonstrada a aplicação de juros Selic sobre as multas, de ofício e isolada, no auto de infração, é sabido que a Secretaria da Receita Federal do Brasil vem reiterando essa prática quando da cobrança de valores remanescentes de eventual autuação mantida. Assim, requer desde já o afastamento dessa repudiosa cobrança, por ser abusiva e por absoluta falta de previsão legal.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – DRJ/SP2 ao analisar a impugnação, deu provimento parcial através do acórdão 17-58014, de 06 de março de 2012, conforme ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2005, 2006

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA NOTÁRIOS.

Os notários e oficiais de registro não se equiparam a pessoa jurídica para fins de tributação do imposto de renda, sendo seus rendimentos tributados de acordo com as regras aplicáveis às pessoas físicas que recebem rendimentos do trabalho não assalariado; assim, não são dedutíveis de seus rendimentos os pagamentos efetuados a terceiros, sem vínculo empregatício, que não representem despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão é devida independentemente de ter sido apurado ou não imposto a pagar na declaração de ajuste anual.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO E SOBRE AS MULTAS ISOLADAS.

A multa de ofício e as multas isoladas integram o crédito tributário, sujeitando-se, desta forma, à incidência de juros de mora, quando não pagas integralmente no vencimento.

Devidamente cientificado dessa decisão o contribuinte apresenta tempestivamente recurso voluntário onde alega em síntese:

- Descreve as atividades e o regime jurídico que o Recorrente se enquadra;
- Reforça os argumentos da impugnação que devemos aplicar para deduzir os emolumentos pagos a terceiros o conceito do artigo 299 do RIR/99, ou seja a despesa tem que ser necessária, usual e normal a atividade operacional do contribuinte;
- Que os pagamentos feitos a terceiros são necessários, portanto dedutíveis do livro-caixa;
- As indenizações trabalhistas pagas a ex-funcionários também são dedutíveis, tendo em vista que não decorrem de mera liberalidade, mas de lei;
- Que as indenizações pagas a título de danos morais/materiais determinada em ação judicial de clientes do cartório também seriam despesas dedutíveis pois são despesas ; de custeio necessário a manutenção da fonte produtora.
- As despesas com associações de classe (ANOREG, IRIB e Sindicato dos Notários e Registradores) também são passíveis de dedução, uma vez que a sua filiação é obrigatória e necessária para percepção dos rendimentos do cartório;
- que as despesas com canetas também são dedutíveis, pois são necessárias ao percepção dos rendimentos do cartório.
- que não se justifica a glosa com despesas relativas a pequena reforma efetuada no estabelecimento do cartório;
- que a despesa paga a empresa que realizava as notificações – Transmafe – é gasto imprescindível para sua atividade;
- assim como o pagamento a empresa Cemicres que realizava o serviço de microfilmagem;
- as despesas com vigilância, iptu dos imóveis ocupados pelo cartório;
- a multa isolada não seria aplicável tendo em vista a concomitância; e,
- incabível a incidência de juros Selic sobre as multa lançadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Anan Junior

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Deduções do Livro-Caixa

Consoante o que estabelece os arts 4º e 6º da Lei nº 8.134/90, submete a atividade do **RECORRENTE** as receitas auferidas com a sua atividade, deduzidas das despesas admitidas, à tributação do Imposto de Renda Pessoa Física, apurado através de escrituração realizada em Livro Caixa e ajustada ao final do ano-calendário, através da Declaração de Ajuste Anual. Nos termos dessa legislação a tributação dos rendimentos auferidos se dá pelo regime de caixa e não pelo regime de competência.

Podemos verificar que o artigo 6º da Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990, permite a dedução das despesas no livro-caixa:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

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

Nos termos da legislação que rege a matéria todas as despesas de custeios pagas pelo contribuinte e necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, são passíveis de dedução do livro-caixa.

Cabe analisarmos qual a extensão desse conceito, se ele é objetivo ou ele é subjetivo. Podemos verificar que não é um conceito objetivo, mas subjetivo que depende da atividade do contribuinte. Algumas despesas são de fácil compreensão, portanto não há dúvidas se são passíveis ou não de dedução do livro-caixa, outras não pois dependem de uma interpretação mais apurada por parte do contribuinte ou da administração tributária, sob pena de violarmos o que está disposto no artigo 43 do CTN, que dispõe sobre o fato gerador do imposto de renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

É muito semelhante ao conceito que as pessoas jurídicas optantes pela apuração do imposto de renda pelo lucro real, devem observar para poder deduzir os custos e despesas de base de cálculo para fins de apuração do IRPJ. Elas devem obedecer aos ditames estabelecidos no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

Art. 299. *São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Nos termos da referida norma legal, a despesa para ser dedutível ela tem que ser necessária, usual ou normal para a atividade operacional do contribuinte.

Desta forma, podemos concluir que uma despesa, para ser considerada como dedutível, deverá preencher uma série de **requisitos cumulativos**, a saber: **(i)** deve ser **usual e normal**, face às atividades desenvolvidas pelo contribuinte que a suportou; **(ii)** se não paga, **ao menos deve ter sido incorrida** por esse contribuinte; e, por fim, **(iii)** deverá ser necessária a atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Sobre as despesas pagas ou incorridas, dispôs o Parecer Normativo CST nº 58/77, que *“tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações são tranquilamente dedutíveis neste mesmo exercício e somente nele. São as despesas pagas a que se refere o citado artigo (...) (parágrafo 1º, do artigo 242 do RIR/94). Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer no exercício subsequente”* (grifamos).

Como se vê, a necessidade da despesa é demonstrada na medida em que ela seja indispensável para a realização de quaisquer dos negócios exigidos pela atividade que constitui o objeto da pessoa jurídica; já normal ou usual é a despesa costumeiramente realizada na consecução dessas atividades.

Desta forma, o que se vê é que "despesa operacional" é um conceito que decorre da natureza da despesa, é uma definição inerente à atividade e ao gasto realizado, sendo **apenas reconhecida** pela legislação.

Não há como dizer que as despesas relativas aos valores glosados do Recorrente traduzam atos de mera liberalidade, ao contrário, até com base em entendimento fixado pelo Fisco Federal no Parecer Normativo da CST nº 32/81, verifica-se que os dispêndios com tais pagamentos são essenciais às operações desenvolvidas pela mesma:

“4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção habitual na espécie de negócio.”

Não permitir o Recorrente de deduzir tais valores, viola frontalmente o disposto no artigo 43 do CTN, pois não estaríamos tributando renda ou efetivo acréscimo patrimonial, mas sim patrimônio do Recorrente, o que não podemos admitir em momento algum.

Desta forma, dou provimento ao recurso apresentado pelo Recorrente reestabelecendo a dedução dos valores glosados pela autoridade lançadora.

Multa Isolada - Concomitância

Devemos analisar a questão da aplicação ou não da multa isolada, prevista no art. 44, § 1º, inciso III da Lei nº 9.430/96, uma vez que já se aplica ao caso a multa albergada no inciso I do caput do mesmo artigo.

Julgados anteriores desse Conselho, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, têm reconhecido a improcedência a cobrança simultânea das multas previstas no inciso I e no §1º III do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Dentre os argumentos utilizados para se afastar a incidência da multa isolada, quando já haja sido aplicada a multa do inciso, I, diz-se que as hipóteses previstas para ambos são diferentes e excludentes, não comportando interpretação conciliatória. Inicialmente, pelo inciso I do art. 44, a multa de ofício será aplicada juntamente com o tributo, quando não houver sido anteriormente pago (regra geral). O inciso III, por sua vez, ao tratar da multa isolada, dispõe sobre a penalidade para o não recolhimento do imposto mensal, o carnê-leão, e havendo saldo de imposto apurado mediante procedimento de ofício, tão somente deve ser aplicada a multa de ofício, ou seja, a prevista no inciso I do art. 44.

No julgamento do Recurso Voluntário nº 131.038, o Relator AMAURY MACIEL, em seu voto vencedor, cita excerto do acórdão proferido no julgamento do Recurso Voluntário nº 125.987, de 19 de março de 2002, do Ilustre Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, de 19 de março de 2002, que assim resumiu a contenda:

“No que tange às multas isoladas, são duas as espécies lançadas contra o contribuinte, uma delas sobre o imposto objeto do lançamento que já está com multa de ofício e, a outra, sobre rendimentos declarados e cuja antecipação não foi realizada, não obstante tenham sido oferecidos à tributação na declaração de ajuste.

A primeira hipótese não oferece grandes dificuldades, posto que visivelmente afronta toda nossa construção jurídica que repudia a dupla penalização, sobre um mesmo fato e com a mesma base de cálculo, sendo razão suficiente para recomendar seu cancelamento.

Essa matéria já foi enfrentada por esta Câmara que, em diversas vezes e à unanimidade, tem decidido pelo afastamento da penalidade sob o argumento da impossibilidade de coexistirem a referida multa isolada, concomitantemente com a multa de ofício normal, incidente sobre o tributo objeto do lançamento.

A outra multa isolada incide sobre a antecipação devida e não recolhida, relativamente a rendimentos declarados e oferecidos à tributação e prevista no inciso III do art. 44 da Lei n.º 9.430, que diz:

(...)

Isto significa dizer que, não obstante o contribuinte tenha declarado espontaneamente os rendimentos e recolhido o tributo, ou seja, cumprindo integralmente e antes do procedimento fiscal a obrigação tributária, é penalizado com a multa de ofício isolada que é calculada com base em crédito tributário inexistente.

Minha discordância em relação a essa penalidade repousa em dois aspectos, um de natureza lógica e outro de cunho legal. Pelo lado lógico, porque em situações em que essa multa alcança a hipótese de omissão de rendimentos e, ai sim, há crédito tributário lançado como também é o caso destes autos e já anteriormente decidido, esta mesma Câmara, à unanimidade, decide pelo afastamento da penalidade, como já dito, sob o argumento da impossibilidade de coexistirem a referida multa isolada, concomitantemente, com a multa de ofício normal, incidente sobre o tributo não pago.

Em outras palavras, o contribuinte que omite rendimentos e não recolhe o tributo escapa da multa e, aquele que espontaneamente declara o rendimento e oferece à tributação, fica submetido à penalidade.

Também à unanimidade e em relação aos casos em que o tributo é recolhido fora do prazo sem a multa de mora, este Colegiado prestigia a espontaneidade e afasta a imposição da multa isolada.”

Desta forma, entendo que não é devida a multa isolada sobre os rendimentos omitidos no presente caso.

Incidência dos Juros Sobre a Multa de Ofício

O **RECORRENTE** também questiona que, após a lavratura dos autos de infração, o fisco não pode exigir juros de mora sobre as multas de ofício lançadas, eis que não há base legal para tanto.

Gostaria de destacar que nesse particular, o CTN tratou da incidência de juros de mora no art. 161, transcrito abaixo:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo das imposições das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas previstas nesta lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

(...)"

A partir da leitura do dispositivo acima, percebe-se que o CTN autorizou o legislador ordinário (seja ele federal, estadual ou municipal) a exigir juros de mora sobre o montante do crédito tributário apurado, o que pode abranger tanto o tributo quanto a multa, estabelecendo como taxa de juros máxima o percentual de 1% ao mês sobre o valor do crédito pendente de pagamento.

Nessa esteira, o legislador ordinário editou a Lei nº 9.430/96 a fim de tratar da exigência dos juros de mora:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 2007, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(...)" (grifos nossos)

Muito embora o CTN tenha autorizado a cobrança de juros de mora sobre o crédito tributário (que, como salientado acima, inclui tributos e multas), o legislador ordinário federal decidiu exigir juros de mora apenas e tão somente sobre os tributos e contribuições apurados, ou seja, sobre o montante principal. Tal decisão, Ilmos. Srs. Julgadores, faz todo sentido, uma vez que uma multa, por si só, já é penalidade suficientemente pesada ao contribuinte, que não precisa ser onerado ainda mais com a cobrança de juros sobre tal pena, o que geraria inclusive o enriquecimento injustificado do Estado.

Desse modo, partilho entendimento de que a partir de 1997, não há base legal para se exigir juros de mora sobre as multas de ofício, de tal modo que, caso alguma parcela dos autos de infração venha a ser mantida, o que se admite apenas por hipótese, não poderão ser exigidos os juros de mora sobre as multas de ofício aplicadas.

A esse respeito, cumpre ressaltar que essa foi a interpretação dada pelo Segundo Conselho de Contribuintes no julgamento do recurso nº 125436, (Acórdão nº 202-16397).

JUROS DE MORA CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

Ademais, se o legislador ordinário efetivamente pretendesse determinar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, ele teria feito essa determinação de forma clara e por escrito no próprio art. 61, da Lei nº 9.430/96, da mesma maneira como fez com relação às multas impostas isoladamente, nos termos do parágrafo único do art. 43 da mesma lei, abaixo transcrito para pronta referência:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento”

Portanto, entendo que não há possibilidade de se exigir juros sobre as multas de ofício por absoluta ausência de previsão legal, tendo em vista que o art. 61 da Lei nº 9430/96 refere-se somente a tributos e contribuições (e não às multas).

Desta forma, conheço do recurso e no mérito dou provimento.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Junior - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Redator Designado.

Inobstante o bem fundamentado voto do Relator, entendo que ao apreciar a questão da validade das deduções de despesas indevidas do livro caixa devemos considerar a essencialidade das mesmas para atividade em cotejo, desse modo apenas nesse ponto gostaria de manifestar a divergência.

É crucial registra que este voto se concentra apenas na dedução indevida de despesas do livro caixa – demais glosas mantidas pela DRJ, na qual o Conselheiro Relator resultou vencido na votação. Registre-se que nas Despesas da Transmafe Notificações e Microfilmagens de Documentos acompanhei a posição do Conselheiro Relator, sendo esta a posição vencedora.

O art. 11 da Lei nº 7.713/1988, abaixo transcrito, prevê a possibilidade de deduzir todas “as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro”, de forma a permitir que se tribute a efetiva renda do titular da serventia, ou seja, só o acréscimo de riqueza.

Art. 11 Os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição da República, desde que mantenham escrituração das receitas e as despesas, poderão deduzir dos emolumentos recebidos, para efeito da incidência do imposto:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro.

Isto posto, segundo a legislação serão dedutíveis os gastos necessários à manutenção da atividade, na busca de receitas, ou seja, receita e despesa devem estar atreladas, o que não poderia ser diferente, visto que a tributação deve incidir sobre a renda, no sentido de acréscimo de riqueza, como concebida no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Para uma completa análise das glosas efetuadas cabe apontar as razões da DRJ para manutenção do lançamento. São apontados a seguir os itens mais relevantes:

Da remuneração paga a terceiros sem vínculo empregatício

De acordo com a DRJ:

O impugnante defende que o rol de despesas dedutíveis relacionadas nos incisos I a III do art. 11 da Lei nº 7.713/1988 não é taxativo. Acrescenta, ainda, que a cláusula geral prevista no inciso III abrange, a rigor, as disposições dos incisos I e II.

Não vejo como concordar com essa posição, pois isso nos levaria a concluir que o legislador incluiu dois incisos completamente inúteis nesse artigo. E não só nele, mas também no art. 6º da Lei nº 8.134/1990, em que repetiu os mesmos mandamentos.

Parece-me certo que, ao relacionar as despesas dedutíveis em três incisos distintos, o legislador procura deixar claro que elas possuem naturezas distintas, de modo que as despesas relacionadas nos incisos I e II não se enquadram entre as despesas de custeio.

A leitura atenta do art. 6º da Lei nº 8.134/1990, inclusive de seus parágrafos, nos leva a inferir que as despesas de custeio se relacionam à aquisição de material de consumo e à contratação de serviços essenciais à manutenção da fonte produtora em relação aos quais não faça sentido a existência de vínculo empregatício.

Assim, a exemplo do que consta na pergunta nº 385, da publicação

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA 2006 – ANO-CALENDÁRIO 2005 - PERGUNTAS E RESPOSTAS, por despesa de custeio devemos entender “aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo”.

Diante de tais considerações, não há como acolher o argumento do impugnante de que as despesas com faxineiras seriam de custeio. Assim, como tais serviços foram contratados sem vínculo empregatício, está correta a glosa efetuada pela fiscalização.

No que se refere à glosa com assessoria jurídica, também combatida expressamente pelo impugnante, também ela está correta. Com efeito, a assessoria jurídica, ainda que possa ser útil, não pode ser considerada necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Isso porque o conhecimento jurídico para o exercício de suas atividades é exigido do próprio titular dos serviços notariais e de registro, selecionado, em regra, por meio de concurso público. Assim, e como tais despesas também não se enquadram no inciso I do art. 11 da Lei nº 7.713/1988, já que não há vínculo empregatício, está correta a glosa efetuada pela fiscalização.

Não identifico qualquer reparo nas razões da DRJ, efetivamente da leitura do dispositivo normativa, não me resta dúvida, de que toda a remuneração paga a terceiros sem vínculo empregatício não é passível de ser deduzida.

Das indenizações trabalhistas

Outro ponto suscitado pelo recorrente é aquele associado as indenizações trabalhista segundo o qual teria negociado com os seus funcionário, sendo no seu entendimento necessárias a atividade do Cartório.

Sobre esse ponto assim se manifesta a DRJ:

A fiscalização procedeu à glosa dos seguintes valores relacionados à rescisão do contrato de trabalho de funcionários estatutários do Segundo Serviço de Registro de Imóveis de Campinas:

- 1) Indenização a José Mauro Coelho: R\$ 12.314,92 em janeiro/2005 e R\$ 10.000,00 em fevereiro/2005;*
- 2) Ipesp - José Mauro Coelho: R\$ 5.200,00 em dezembro/2005 e R\$ 5.280,00 em janeiro/2006;*
- 3) Ipesp - Irineu José Domingos de Moraes: R\$ 93.000,00 em agosto/2005;*
- 4) Indenização a Amaury César Magno: R\$ 7.000,00 mensais, de fevereiro a dezembro/2006; e*
- 5) Indenização a Antonio Bucater Júnior: R\$ 38.853,95 em outubro/2006, R\$ 154.000,00 em novembro/2006 e R\$ 4.000,00 em dezembro/2006.*

Os documentos de rescisão do contrato de trabalho desses quatro funcionários, que exerciam a função de preposto escrevente estatutário, foram juntados, respectivamente, às fls. 1274/1275, fl. 1294, fls. 1286/1287 e 1280/1282.

O inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134/1990 dispõe que é dedutível a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários. É claro que esses valores somente são dedutíveis quando seu pagamento decorra de obrigação legal, e não de mera liberalidade do empregador.

O impugnante alega que os artigos 45 e 45.1 do Regime das Serventias, regulado pela Resolução nº 2/76 do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assegura o pagamento de indenização ao funcionário dispensado, por motivo de sensível diminuição de renda, comprovada perante o Juiz Corregedor Permanente.

Ocorre que, no presente caso, nenhum desses funcionários foi dispensado pelo empregador. Eles é que solicitaram exoneração, por livre e espontânea vontade, sem qualquer induzimento ou coação, conforme consta nos documentos de rescisão. Ressalte-se, ainda, que nesses documentos não há a discriminação da natureza das verbas que compõem as indenizações pagas.

Desta forma, deve-se manter a glosa dos valores de indenização escriturados no livro-caixa.

No que se refere às glosas das despesas descritas como Ipesp - José Mauro Coelho e Ipesp - Irineu José Domingos de Moraes, devem elas ser mantidas, conforme a seguir se explica.

Consta na cláusula 3a da Rescisão de Contrato de Trabalho do Sr. José Mauro Coelho (fl. 1274/1275) que o impugnante se

comprometeu a pagar a contribuição previdenciária (Ipesp) de seu ex-funcionário até o término do ano de 2004. Consta ainda, na cláusula 4a, que uma parcela da indenização estipulada entre as partes seria paga por meio de 23 notas promissórias, nos valores de R\$ 10.000,00, com vencimentos mensais. Posteriormente, consoante consta no documento de fl. 1276, o documento de rescisão foi aditado, tendo ficado estabelecido que, em decorrência da extinção das obrigações do pagamento das notas promissórias nos valores de R\$ 10.000,00 cada uma, o impugnante deveria efetuar a contribuição devida ao Ipesp e Icmspe até dezembro de 2005. Assim, os valores escriturados no livro-caixa decorrem de mero acordo firmado entre o impugnante e o Sr. José Mauro Coelho, e não de obrigação legal. Por consequência, tais despesas não são dedutíveis.

Na Rescisão do Contrato de Trabalho do Sr. Irineu José Domingos de Moraes (fl. 1294), há a informação de que, dentre outras obrigações assumidas, o impugnante se comprometeu a efetuar o pagamento da diferença para assegurar ao primeiro a aposentadoria pela entrância especial perante o Ipesp, no valor de R\$ 93.011,99, apurado até o mês de junho de 2005, mais os meses que forem apurados e informados pelo Ipesp.

O cálculo dessa diferença, para assegurar o reenquadramento do regime de aposentadoria, foi solicitado ao próprio Ipesp, que respondeu por meio do documento de fl. 1293. Observo, todavia, que o impugnante não demonstrou que estava obrigado por lei a propiciar esse reenquadramento por ocasião da rescisão do contrato de trabalho. Pelo contrário, o item 3º, letra a, do termo de rescisão demonstra que essa decisão decorreu pura e simplesmente de um acordo feito entre o impugnante e seu então funcionário, e não de lei.

Desta forma, o valor pago não se enquadra em nenhuma das hipóteses de dedutibilidade do imposto, devendo-se manter a glosa.

Ainda que o impugnante afirme que jamais pagaria, por mera liberalidade, valores acima daqueles devidos por força de lei, a verdade é que foi exatamente isso o que ocorreu. O impugnante, aliás, em todos esses casos também se comprometeu a pagar o Plano de Saúde da Unimed para esses funcionários por certo período após a rescisão do contrato de trabalho, tendo também, em alguns desses casos, se comprometido a continuar a proceder ao recolhimento do Ipesp. Certamente, a lei não lhe obrigou a conceder esses benefícios. Observo, ainda, que, no item 4.1 do Distrato de Contrato de Trabalho do Sr. Antonio Bucater Júnior (fl. 1.281), há a menção expressa de que a importância de R\$ 200.000,00 pagas pelo impugnante decorre de mera liberalidade pelo tempo de serviço prestado.

A luz dos elementos presentes nos autos, pessoalmente, não tenho nenhuma dúvida de que os pagamentos aqui discutidos não se enquadram em nenhuma das hipóteses legais de dedução do imposto de renda.

Desse modo não vejo qualquer reparo a realizar na decisão da autoridade recorrida, mantendo essa parte do lançamento.

Das despesas com estacionamento, combustíveis e lubrificantes

As despesas relativas a estacionamento e combustíveis pleiteadas pela recorrente não podem ser aceitas, por estarem em desacordo com aquilo que prescreve a legislação. A autoridade recorrida manifestou muito bem o seu ponto tal como reproduzimos a seguir:

Das despesas com estacionamento

Nos termos do art. 6º, § 1º, b, da Lei nº 8.134/1990, somente o representante comercial autônomo pode deduzir as despesas de locomoção e transporte. O impugnante alega, no entanto, que as despesas com estacionamento por ele escrituradas se referem, na verdade, à locação de vagas de garagem para uso por funcionário do Cartório e também por clientes.

Não há, todavia, nos autos contrato de locação dessas vagas. Estamos nitidamente diante do pagamento de despesas com estacionamento, conforme o comprova, por exemplo, a nota fiscal de serviço de fl. 188. Deste modo, tais despesas estão, sim, relacionadas à locomoção e transporte, sendo indedutíveis. Veja-se a esse respeito a pergunta nº 390 da publicação IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA 2006 – ANO-CALENDÁRIO 2005 – PERGUNTAS E RESPOSTAS:

390 - As despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio são consideradas necessárias à percepção da receita e dedutíveis no livro Caixa?

Referidas despesas não são dedutíveis, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando correrem por conta deste. (Lei nº 9.250, de 1995, art. 34; RIR/1999, art. 75, parágrafo único, II; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51, § 1º, “b”)

Das despesas com combustíveis e lubrificantes

Consta, na fl. 31, no Termo de Verificação Fiscal, que as despesas com combustíveis e lubrificantes foram rejeitadas, por enquadrarem-se no conceito de despesas com locomoção e transporte, prevalecendo a vedação expressa do art. 75, parágrafo único, inciso II do RIR/1999. O impugnante esclarece que não localizou essas despesas, de modo que não tem como se defender de acusação vaga e sem documentação.

Também não localizei na relação de despesas glosadas (planilhas de fls. 36/47), nenhuma despesa dessa natureza. Assim, não há litígio a esse respeito.

Deste modo concordo com o arrazoado da autoridade recorrida, acompanhando em sua posição.

Das despesas com canetas

Um dos requisitos para a dedutibilidade é necessidade da despesas. No caso em questão, não se justifica a dedução de canetas suntuosas, pois o luxo e a marca diferenciada não é um requisito necessário para a atividade em questão.

A DRJ ao apreciar esse ponto assim se manifestou:

A fiscalização glosou as seguintes despesas com a aquisição de canetas da marca Mont Blanc, escrituradas no livro-caixa, respectivamente, nos meses de janeiro, março e maio de 2005:

- R\$ 1.272,00 - Nota Fiscal à fl. 230: aquisição de uma caneta.
- R\$ 2.460 - Nota Fiscal à fl. 236: aquisição de três canetas.
- R\$ 905,00 - Nota Fiscal à fl. 235: aquisição de uma caneta.

O impugnante alega que a caneta é ferramenta de trabalho dos cartorários, utilizada para a celebração de todos os atos públicos, sendo indiscutível sua dedutibilidade, encaixando-se no conceito de despesa necessária à manutenção da receita. Ele pretende, portanto, enquadrar essas canetas como despesas de custeio.

De fato, a grande maioria das canetas se enquadra no conceito de despesas de custeio, por serem materiais de consumo. Todavia, essas quatro canetas adquiridas pelo impugnante não possuem essa natureza. Elas são artigos de luxo, que não se consomem com o uso, sendo adquiridas normalmente em joalherias, como se pode verificar nas notas fiscais de fls. 230 e 236. De forma alguma poderiam se enquadrar no inciso III do art. 6º da Lei nº 8.134/1990, de modo que se deve manter a glosa.

Veja-se a esse respeito a pergunta nº 391 da publicação IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA 2006 – ANO-CALENDÁRIO 2005 – PERGUNTAS E RESPOSTAS:

391 - O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro Caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional? Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro Caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital. São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação. 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 extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados,

deve-se apurar o ganho de capital. (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III; RIR/1999, art. 75, III; PN CST nº 60, de 1978)

Das despesas com materiais de construção

O titular de serviços notariais e de registro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeios pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Entretanto, não constituem despesas de custeio, não sendo, portanto, dedutíveis, as aquisições consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital, tais como reforma do prédio, aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos.

A DRJ assim se pronunciou nesse ponto:

Com relação às despesas com materiais de construção, o impugnante esclarece que se trata de pequenos gastos com reparos e manutenção do imóvel ocupado pelo Cartório.

Está correta a glosa. As despesas com a aquisição desses materiais não se enquadram em nenhuma das hipóteses de dedutibilidade. Tais despesas estão vinculadas ao próprio imóvel, e não à atividade nele exercida. Assim, no caso de imóvel próprio, o custo das benfeitorias deve ser acrescido ao valor do próprio imóvel; e, no caso de imóvel alugado, pode ser abatida do valor do aluguel, desde que haja expressa disposição contratual. De qualquer forma, esses gastos jamais podem elas ser considerados despesas de consumo, razão pela qual não são dedutíveis.

Não há reparos nesse parte. Mantém - se o lançamento.

Das despesas com seminário jurídico

Consta na Nota Fiscal de Serviços de fl. 206 que o impugnante desembolsou o valor de R\$ 1.586,88, em 01/02/2005, para participação no seminário intitulado “Penhora no Processo Civil”, promovido pelo Instituto de Estudos Jurídicos e Econômicos Ltda. Como o valor unitário da inscrição é de R\$ 528,96, conclui-se que foram três os participantes no seminário. A fiscalização aceitou as despesas com a participação do titular da Serventia (R\$ 528,96) e glosou as despesas com a participação dos outros dois funcionários (R\$ 1.057,92). Se tais despesas são dedutíveis em relação ao titular da Serventia, como realmente o são, por se enquadrarem entre as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não vejo razão para considerá-las despesas desnecessárias em relação aos outros dois funcionários. Deve-se, portanto, afastar essa glosa.

Das despesas com livros

Não foram aceitas como dedutíveis as despesas feitas na Livraria Pergaminho em 24/01/2005, no valor de R\$ 215,10, uma vez que, consoante consta na Nota Fiscal de fl. 234, o livro adquirido não tem relação com a atividade do impugnante (“Aprenda em 21 dias a criar páginas Web HTML e IHTM”).

Acrescente-se, por pertinente, que foi mantida a glosa do valor de R\$ 81,00, escriturado em 04/11/2005 como “Boletins Informativos”, por não ter localizado o documento

probatório de seu pagamento. As despesas deveriam ser portanto comprovadas e com afinidade com a atividade do recorrente.

Das despesas com contribuições a sindicatos e associações

A DRJ manteve a glosa dos pagamentos feitos ao Sindicato dos Escreventes e Auxiliares Notariais do Estado de São Paulo, uma vez que o impugnante não tinha a obrigação de proceder a tais recolhimentos, já que nem mesmo é filiado a esse sindicato. Nesse ponto não poderia ser de outra forma.

O interessado fez, ainda, uma série de pagamentos à Associação dos Notários e Registradores do Estado de São Paulo - ANOREG/SP. No entendimento da DRJ, as mensalidades pagas a essa Associação, para que se possa contar com o apoio dado aos associados, constituem despesas necessárias ao exercício da atividade notarial e de registro. Consoante consta nos recibos de fl. 416 e 460, a mensalidade devida a essa entidade era de R\$ 262,00. Desse modo os demais pagamentos, todos no valor de R\$ 100,00, teriam natureza de contribuição voluntária, consoante se depreende dos documentos probatórios juntados, como, por exemplo, o de fl. 205, em que consta a informação de que “o valor da contribuição é apenas um indicativo”.

Entendo que o pagamento como mera liberalidade não pode ser passível de ser deduzido tal como pleiteado pelo recorrente.

Das despesas com indenizações por danos morais e materiais.

Outro despesa glosada pela autoridade fiscal foi a que o recorrente indicou como sendo uma indenização por danos morais ou materiais: a) R\$ 35.109,71, pagos a Lucilene Ap. Georgetti, escriturados em 14/09/2006 (fl. 161); e b) R\$ 6.193,02, pagos a Ocimar Denílson Belini, escriturados em 30/11/2006 (fl. 172).

Da análise dos autos, constata-se que o cartório foi condenado a pagar danos morais e materiais em ações ingressadas por clientes que se sentiram insatisfeitos com o serviço prestado pelo Cartório e obtiveram na justiça o direito de serem indenizados. Para ele, tal despesa se encaixa no inciso III do art. 75 do RIR/99, entanto não há como se considerar essa como uma despesa de custeio, pois não são necessárias à manutenção da fonte produtora e à percepção de receitas.

Da alegação de glosa de despesas sem justificativa

De maneira genérica o recorrente também apontou várias despesas que entende como necessárias, embora não tenha dado uma justificativa específica. Entre esses cabe destacar, nos dizeres da DRJ:

O impugnante alega que, além das despesas glosadas e apontadas individualizadamente no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização relacionou nas planilhas a ele anexas, diversas outras despesas sem nenhuma justificativa, inclusive inúmeras despesas de valores ínfimos, o que demonstraria a falta de razoabilidade no trabalho da fiscalização.

Observo, de início, que o impugnante não tem razão ao afirmar que as glosas foram realizadas sem justificativa. A fiscalização apresentou a justificativa dessas glosas na pág. 6 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 30 do processo), no subtítulo “Demais Despesas”, em que se lê: “As demais despesas que, juntamente

com as acima relacionadas, compõem a planilha que segue em anexo, foram glosadas por não se enquadrarem em nenhum das hipóteses contidas no art. 75 do RIR”.

Saliento, também, que não há nenhum dispositivo legal que estabeleça um valor mínimo para a glosa das despesas escrituradas no livro-caixa. Assim, uma despesa não pode ser considerada dedutível apenas por ser de baixo valor.

Independentemente do valor da despesa escriturada, é obrigação do impugnante apresentar os documentos probatórios a ela pertinentes e demonstrar seu enquadramento em uma das hipóteses de dedutibilidade de que trata o art. 6º da Lei nº 8.134/1990.

Das despesas pagas a Ws Sistema de Segurança

O recorrente almeja deduzir a despesa paga à empresa Ws Sistema de Segurança, em maio de 2005, no valor de R\$ 536,00, entendendo ser inerente ao Cartório. Entretanto não foi identificado comprovantes do pagamento dessa despesa. Existe um orçamento feito pela empresa, em 23/05/2005, para a instalação de interfone. Porém registre-se que ainda que comprovado, não seria um despesa dedutível por incorporar-se no ativo da entidade.

Das despesas com IPTU

Não há identificação específica do imóvel a que se refere o IPTU. Nenhum dos documentos que constam nos autos comprovam o recolhimento do IPTU identificando claramente o imóvel a que ele se refere. Observar que as despesas devem estar associadas a atividade cartorial.

Deste modo não há como reconhecer as despesas mencionadas anteriormente pois os contribuintes que perceberem rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição Federal, podem deduzir da receita e/ou rendimentos decorrente da respectiva atividade, as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos e manutenção da fonte produtora, desde que lastreado em documentos hábeis e idôneos, devidamente escrituradas no respectivo livro caixa. Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

Das Despesas da Transmafe Notificações e Microfilmagens de Documentos

Nas despesas relativas as notificações e microfilmagens acompanho os termos do voto do conselheiro relator, afastando aquelas mantidas pela DRJ no valor de R\$ 11.715,00 e R\$ 1.565,00, respectivamente.

Ante ao exposto, com exceção das despesas das Transmafe Notificações e a Microfilmagem de documentos no valor de R\$ 11.715,00 e R\$ 1.565,00, respectivamente, nego provimento ao recurso no que toca a dedução das despesas de livro caixa mantidas pela DRJ. Acompanhando o voto do relator nas demais questões.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

CÓPIA