



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.720705/2016-16
ACÓRDÃO	2101-003.183 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLÁUDIO MARÇAL FREIRE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2012

LIVRO-CAIXA. DEDUÇÕES INDEVIDAS. DESPESAS NÃO VINCULADAS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE COMO PROFISSIONAL AUTÔNOMO OU TITULAR DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO NOTARIAL.

São passíveis de glosa despesas escrituradas em Livro-Caixa quando não correspondentes a gastos vinculados à prestação de serviço no exercício de atividade como profissional autônomo ou titular de serviços notariais e de registro notarial; quando não relacionados com a atividade exercida pelo sujeito passivo; ou que não sejam necessárias à percepção do rendimento e manutenção da fonte pagadora.

São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pelas atividades desenvolvidas pelo contribuinte, quando essenciais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades e que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos, devendo, de forma concomitante, se verificar comumente no tipo de operação, apresentando-se de forma costumeira ou ordinária.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FATO GERADOR POSTERIOR A 2007. POSSIBILIDADE.

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%). Portanto, para fatos posteriores a 2007 é possível a cumulação, uma vez que o art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa claro serem as multas independentes e cobradas em hipóteses distintas.

IRPF. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO. COMPETÊNCIA PLENA.

Compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sendo que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, para instituir, arrecadar, fiscalizar e executar o imposto sobre a renda, sendo, por conseguinte, de sua exclusiva prerrogativa a edição de normas que versem sobre o referido tributo, assim como, proceder a auditorias e realização de procedimentos fiscais para verificação quanto à correta apuração e recolhimento do tributo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeito vinculante, não se constituem normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquelas objeto da decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer o valor de R\$ 55.405,54, declarado pelo contribuinte em Livro-Caixa como dedução da base de cálculo do IRPF, a título de gastos com tarifas bancárias.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina Silva Barbosa e Mário Hermes Soares Campos (relator). Ausente o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-83.349 da 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP - DRJ/SPO (e.fls.

2858/2878), que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), relativo ao exercício de 2012, no valor total, consolidado em 26/01/2016, de R\$ 2.163.445,31, com ciência por via postal em 28/01/2016 (e.fl. 2370).

O lançamento tributário decorre da apuração de redução indevida da base de cálculo do IRPF declarado de despesas escrituradas em Livro-Caixa, que foram consideradas pela autoridade fiscal lançadora como não dedutíveis. Também foi apurado o recolhimento a menor do IRPF devido pelo contribuinte a título de carnê-leão mensal, ensejando aplicação da multa isolada por: “Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título De Carnê-Leão”, no percentual de 50% do imposto que deixou de ser recolhido mensalmente.

Consoante exposto na “Termo de Verificação Fiscal” elaborado pela autoridade fiscal lançadora, parte integrante do Auto de Infração, o sujeito passivo é titular do 3º Tabelionato de Protesto de Letras e Títulos de São Paulo/SP e da análise da documentação coletada no curso de ação fiscal, constatou-se a dedução indevida de despesas informadas em Livro-Caixa, relativas ao exercício de 2012, e por consequência, a apuração incorreta do Imposto sobre Renda no ano-calendário objeto do procedimento de auditoria fiscal. O Relatório apresenta as seguintes informações e esclarecimentos, relativos à glosa de despesas escrituradas em Livro-Caixa:

(...)

3. DAS DESPESAS INDEVIDAMENTE CLASSIFICADAS COMO DEDUTÍVEIS NO LIVRO CAIXA

3.1 As Tabelas 3.4 a 3.13 que integram o ANEXO I a esse Termo, relacionam os lançamentos de cada uma das despesas glosadas, pela fiscalização, conforme abaixo discriminadas.

3.2. Para a apuração do crédito tributário, foram relacionados no ANEXO II, todos os lançamentos das despesas glosadas, em ordem cronológica, procedendo-se a totalização mensal das despesas discriminadas nas Tabelas 3.4 a 3.13.

3.3. O quadro abaixo resume os valores glosados em cada mês do ano-calendário 2011, sendo que as despesas glosadas foram separadas em duas colunas por terem sido consideradas infrações diferentes. As **DESPESAS GLOSADAS exceto OMINT Sr. Cláudio** foram glosadas na infração "dedução da base de cálculo (Carnê Leão e Ajuste Anual)" e as **DESPESAS GLOSADAS OMINT Sr. Cláudio** foram glosadas na infração "dedução da base de cálculo (Carnê Leão)", pois estas despesas não são dedutíveis do Livro Caixa, mas o são no Ajuste Anual.

(...)

3.4. ISS - DEPÓSITOS JUDICIAIS

3.4.1. Conforme manifestações do contribuinte, os lançamentos elencados no quadro ISS - DEPOSITOS JUDICIAIS do ANEXO I referem-se a depósitos judiciais do processo nº 001269512.2009.8.26.0053.

3.4.2. O Extrato de Movimentação Processual revela que, em 2011, o referido processo encontrava-se ainda em andamento. Portanto, os lançamentos elencados no quadro ISS - DEPOSITOS JUDICIAIS do ANEXO I referem-se a depósitos judiciais de processo inconcluso, no período em que foram tratados como despesa.

3.4.3. O inciso II do art. 6º da Lei nº 8.134/90 admite a dedutibilidade das despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Porém, até que ocorra o trânsito em julgado da ação, os depósitos judiciais não configuram despesas. O pagamento da despesa implica em perda definitiva da titularidade sobre o montante desembolsado. No caso de depósitos judiciais até o momento do trânsito em julgado não se pode falar em perda da titularidade. Esta ocorrerá, ou não, a depender da parte que obtiver o ganho da causa. Somente neste momento, e sendo desfavorável a decisão, ocorre a perda da titularidade e justifica-se o lançamento como despesa dos valores depositados.

3.4.4. Assim sendo, os depósitos judiciais não preenchem os requisitos do inciso III do art. 6º da Lei nº 8.134/90, para sua dedutibilidade no livro caixa. Portanto os lançamentos elencados na Tabela 3.4 ISS - DEPOSITOS JUDICIAIS do ANEXO I não correspondem a despesas dedutíveis.

3.5. DESPESAS COM ADVOGADOS E ASSESSORIA JURÍDICA

(...)

3.5.5. Relativamente às despesas elencadas no quadro ADVOGADOS E ASSESSORIA JURÍDICA do ANEXO I, conforme se constata nos documentos apresentados, os gastos referem-se à contratação de serviços advocatícios para:

- Defesa de interesses em Auto de Infração lavrado pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo/SP;
- Acompanhamento de audiências, protocolos de petições, distribuição de ações, extração de cópias, etc;
- Assessoria jurídica direcionada ao cliente.

3.5.6. A propósito, a SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/93 RF/DISIT Nº 101, de 22 de abril de 2004 esclarece:

Ementa: 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.

3.5.7. Na mesma linha, a ementa do Acórdão 02-42444, de 07/02/2013, lavrado pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE):

"ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

EMENTA: LIVRO CAIXA (..) DESPESAS. SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. Os gastos efetuados com o pagamento de honorários advocatícios a profissionais contratados 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, (grifei)"

3.5.8. É nítido que nenhuma destas despesas guarda relação com a atividade fim do cartório, qual seja, a prestação de serviços notariais. Não preencheram o requisito de serem necessárias à percepção da receita. Também não representam despesas de custeio, as quais se caracterizam como despesas incorridas na prestação de serviços correntes ou na manutenção daqueles anteriormente criados.

3.5.9. Desta forma, os lançamentos elencados na Tabela 3.5 - DESPESAS COM ADVOGADOS E ASSESSORIA JURÍDICA do ANEXO I não são admissíveis como despesas dedutíveis.

3.6. DESPESAS COM ENTIDADES DE CLASSE

3.6.1. Foram deduzidas despesas com as seguintes entidades:

- **Associação dos Notários e Registradores do Brasil** - ANOREG: Representa os titulares de serventias perante o Poder Judiciário e desenvolve trabalho institucional junto à sociedade.
- **Associação Nacional de Defesa dos Concursos para Cartórios** - ANDECC: Defende a realização de concursos públicos para a delegação de atividade notarial e de registro, conforme definido no §3º do art.236 da Constituição Federal, e de forma reflexa, exercer efetiva fiscalização de atos e procedimentos que contrariem ou burlem referida regra constitucional.
- **Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil** — IEPTB : Representa os Tabeliães de Protesto de Títulos e outros Documentos de Dívida, os Titulares de Ofícios de Distribuição Privativos de Protesto de Títulos e outros Documentos de Dívida, seus Substitutos legais, e os aposentados em uma dessas condições, que estejam em dia com suas obrigações.
- **Associação Viva o Centro** - é uma entidade de utilidade pública cuja missão é melhorar a condição de vida das pessoas que moram, frequentam e vistam o Centro de São Paulo e de operação das organizações nele estabelecidas.

(...)

3.6.5. Tratam-se, portanto, de despesas de caráter não obrigatório, úteis, mas não necessárias.

3.6.6. Não representam despesas de custeio, ou seja, não são despesas incorridas na prestação de serviços correntes ou na manutenção daqueles anteriormente criados. Enfim, tais despesas não se enquadram no conceito de "despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora"

pois não são efetuadas no desempenho da atividade profissional, não impa ando a percepção de recursos do cartório.

3.6.7. Posto isso e considerando o disposto no título "2. Do Tratamento Tributário de Tabeliães e Notários" deste TVF, as despesas relacionadas na Tabela 3.6 - DESPESAS COM CONTRIBUIÇÕES A ENTIDADES DE CLASSE, não preenchem os requisitos previstos no art. 6º da Lei nº 8.134/90. Desse modo, esta fiscalização glosou todos os valores das despesas do referido grupo.

3.7. DESPESAS COM TV A CABO, COPA, REMÉDIOS e UNIFORMES

3.7.1. Com relação a tais despesas (tv a cabo, copa, remédios e uniformes) tem-se que as mesmas não se enquadram no conceito "despesas de custeio necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, posto que não são efetuadas no desempenho da atividade profissional e não possuem caráter de essencialidade, não sendo, portanto, classificadas como despesas dedutíveis no Livro Caixa.

(...)

3.7.4. A dedutibilidade destas despesas requer que se reflita sobre a possibilidade de enquadrá-las como "necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora", conforme requer o inciso III do Art. 6º da Lei nº 8.134. Para tanto, recuperamos a definição do termo "necessário" contida no consagrado "Vocabulário Jurídico", de De Plácido e Silva, 15ª Edição, Editora Forense, págs. 551 e 552:

NECESSÁRIO. Derivado do latim necessarius (inevitável), em qualquer sentido que seja aplicado, quer exprimir sempre o que é forçoso, é imperioso, o que é indispensável, o que é essencial. Mostra, assim, o que deve ser feito por um motivo mais forte que a vontade de alguém. O ato necessário vem, nesta razão, sem espontaneidade. É conseqüência de urna imposição, de uma ordem material ou de ordem jurídica, em virtude do que deve ser executado. (..) As despesas necessárias se justificam por se terem mostrado indispensáveis, para que se cumprisse uma finalidade ou um objetivo, que era imposto pelas contingências. Assim, em qualquer aspecto, necessário vem pôr em evidência o que tem que ser feito, o que não pode deixar de ser, e tem que ser feito pelo modo indicado. Quando o necessário, não sendo uma imposição legal, vem assinalar tudo que não se podia deixar de fazer, serve de justificação ao que se fez. Quando é a lei que mostra o necessário, obrigatoriamente deve ser cumprida a imposição legal, sob pena de não ter vida, ser inexistente tudo quanto se tenha feito ou produzido, com desatenção à regra jurídica." (grifou-se)

3.7.5. É de se concordar que a satisfação dos empregados e clientes pode ser buscada de inúmeras maneiras, mas nenhuma delas terá a característica de algo que tem que ser feito pelo modo indicado, ou que não se podia deixar de fazer.

3.7.6. Evidencia-se, assim, que os gastos com remédios, uniformes para uso de seus funcionários e café e TV por assinatura para funcionários e/ou clientes não configuram despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Derivam, portanto, de liberalidade do contribuinte.

3.7.7. Desta forma, os lançamentos elencados na Tabela 3.7 - DESPESAS COM TV A CABO, COPA, REMÉDIOS e UNIFORMES do Anexo I, não são admissíveis como despesas dedutíveis, portanto foram glosados.

3.8. DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÃO e BRINDES

3.8.1. Com relação aos lançamentos na Tabela 3.8 - CONFRATERNIZAÇÃO e BRINDES do ANEXO I, pelo histórico dos lançamentos contábeis é bastante óbvio referirem-se a despesas com promoção de evento de confraternização de final de ano e presentes para funcionários.

3.8.2. Somente adotando um entendimento exageradamente abrangente e generoso do conceito de "necessidade" é que se poderia imaginar que gastos desta natureza guardam nexos causal com a consecução da atividade fim do cartório, qual seja, a execução de atos notariais. Constituem, isto sim, liberalidade do contribuinte, pelo que não atendem aos quesitos do inciso III do Art. 60 da Lei nº 8.134, quais sejam, de serem "despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora". São, portanto, não dedutíveis.

3.9. DESPESAS COM TARIFAS BANCÁRIAS

3.9.1. Despesas bancárias não se configuram como "necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora", não podendo, portanto, ser admitidas como despesas dedutíveis.

3.9.2. Nesse sentido, o Acórdão 17-29.120, de 03/12/2008, lavrado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (DRESPO II), esclarece:

"Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Física — IRPF Exercício: 2002 (..) Com relação às despesas com juros e tarifas bancárias, há de se mencionar que a generalidade da utilização de instituições bancárias descaracteriza sua imprescindibilidade ao exercício de atividade profissional específica, como a de serventário extrajudicial. A circunstância de que a função exige a movimentação de recursos em bancos não é suficiente para justificar, por si só, a dedução pretendida."

(...)

3.9.4. Posto isso e considerando o disposto no título "2. Do Tratamento Tributário de Tabeliães e Notários" deste TVF, as despesas bancárias relacionadas na Tabela 3.9 — DESPESAS COM TARIFAS BANCÁRIAS do Anexo I não preenchem os requisitos previstos no art. 6º da Lei nº 8.134/90. Desse modo, essas despesas foram glosadas por essa auditoria.

3.10. DESPESAS COM SEGURANÇA

3.10.1. Admitem-se como dedução de Livro Caixa apenas as despesas de custeio, devidamente identificadas como sendo do sujeito passivo e por ele arcadas, restritas às caracterizadas como de consumo e indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se enquadrando nesse conceito, no caso em tela, os valores despendidos com segurança.

(...)

3.10.3. Posto isso e considerando o disposto no título "2. Do Tratamento Tributário de Tabeliães e Notários" deste TVF, o grupo de despesas relacionadas na Tabela 3.10 — DESPESAS COM SEGURANÇA do ANEXO I preenchem os requisitos previstos no art. 6º da Lei nº 8.134/90. Desse modo, essa auditoria glosou os valores ali relacionados.

3.11. DESPESAS COM SEGUROS

3.11.1. De acordo com a documentação apresentada pelo sujeito passivo em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, verificou-se que essa despesa se refere ao seguinte seguro:

- Sul América Seguros — Apólice de Seguro do Cartório; 3.11.2.

Tal seguro não pode ser considerado "despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora", posto que não possuem o caráter de essencialidade, não sendo, portanto, classificadas como despesas dedutíveis no Livro Caixa.

3.11.3. Embora sejam úteis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se pode dizer que tais despesas sejam despesas necessárias à realização desses fins, de modo que as mesmas não são dedutíveis.

3.11.4. Posto isso e considerando o disposto no título "2. Legislação. Requisitos para dedutibilidade das despesas" deste TVF, o grupo de despesas relacionadas na Tabela 3.11 — DESPESAS COM SEGUROS do Anexo I não preenchem os requisitos previstos no art. 6º da Lei nº 8.134/90. Desse modo, essa auditoria glosou esses valores.

3.12. DESPESAS COM LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE

3.12.1. A alínea b do § 1º do Art. 6º da Lei nº 8.134 assenta explicitamente que despesas de locomoção e transporte somente são dedutíveis no caso de representante comercial autônomo. Não o são, portanto, na atividade cartorial, caso do presente contribuinte. Assim sendo, os lançamentos elencados na Tabela 3.12 - LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE do ANEXO I não correspondem a despesas dedutíveis.

3.13. PAGAMENTOS À OMINT

3.13.1. No Livro Caixa 2011 do fiscalizado encontram-se lançamentos com histórico OMINT pagamento de mensalidade, totalizando R\$ 80.846,64, conforme Planilha 3.13 do Anexo I.

3.13.2. Na documentação apresentada demonstra tratarem-se de prêmios pagos à operadora de plano de saúde. Nos recibos de pagamento estão relacionados os segurados identificados no Quadro III. No entanto existem, em todos os recibos de pagamento, a cobrança de mais duas cotas, sem a identificação nominal desses beneficiários, mesmo porque o contrato de prestação de serviços entre a OMINT e o 3º Tabelionato exige a quantidade mínima de 5(cinco) beneficiários.

Quadro III

Cláudio Marçal Freire	Beneficiário Titular	Tabelião
Fabiola Marçal Freire Maia	Beneficiário	Funcionária (filha)
Michelle Marçal Freire Panicucci	Beneficiário	Funcionária (filha)

3.13.3. Portanto, o sujeito passivo informou como dedutíveis, no Livro Caixa, despesas com plano de saúde suas e de suas filhas e funcionárias do Tabelionato, simultaneamente. Vejamos o que diz a respeito o regulamento do imposto de Renda (RIR/99):

(...)

3.13.5. Percebe-se, portanto, que as despesas médicas, nas quais se incluem os pagamentos a planos de saúde - conforme Art. 80, § 1º, inciso I acima transcrito, são deduções na declaração de ajuste anual, não passíveis de escrituração no livro caixa.

3.13.6. Cabe, no entanto, verificar a dedutibilidade dos pagamentos à OMINT no ajuste anual e, no livro caixa, como benefício a funcionário.

3.13.7. A seguir, quadro discriminativo por beneficiário, das despesas escrituradas no Livro Caixa 2011, referentes ao pagamento de prestação de serviços de atendimento médico hospitalar pela OMINT:

(...)

3.13.8. De acordo com o citado no item 3.13.5, a dedutibilidade das despesas médicas no ajuste anual do fiscalizado "restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes". FABIOLA MARÇAL FREIRE MAIA e MICHELLE MARÇAL FREIRE PANICUCCI não constam como dependentes na DIRPF do pai, de modo que, por este ângulo, a dedutibilidade no ajuste anual somente é admissível quanto aos prêmios pagos pelo fiscalizado em benefício próprio, no total anual de R\$ 25.883,12.

3.13.9. Quanto às despesas referentes aos pagamentos dos prêmios dos dois beneficiários "Sem Nome", que não constam como dependentes do Sr. Cláudio

Marçal Freire, na sua declaração de ajuste anual e também não são funcionários do Tabelionato, essas serão glosadas no total anual de R\$ 35.232,20, por terem sido lançadas sem previsão legal.

3.13.10. Anexamos a seguir, exemplo de Recibo Provisório de Serviço, emitido pela OMINT, com a discriminação das cotas de pagamento referentes a cada beneficiário do contrato.

(...)

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 2374/2650 e documentos anexos, que se encontra sintetizada no Relatório do Acórdão recorrido nos seguintes termos:

(...)

Cientificado do lançamento na data de 28/01/2016 (fl. 2370/2371), o interessado impugnou a exigência em 25/02/2016, por intermédio do instrumento de fl. 2374/2431, apresentado por seus procuradores (procuração à fl. 2434). A impugnação se baseou, em síntese apertada, nas seguintes razões de fato e de direito:

a) no tocante à glosa das despesas lançadas no livro caixa escriturado pelo impugnante como titular do 3º Tabelionato de Protesto de Letras e Títulos de São Paulo, o lançamento é improcedente, tendo em vista que foram cumpridos os requisitos legais para sua dedução, ou seja, além de sua escrituração e comprovação por meio de documentação hábil e idônea, conforme reconhecido no termo de verificação fiscal, todas as despesas deduzidas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;

b) o lançamento das despesas glosadas no livro caixa escriturado pelo impugnante como titular do 3º Tabelionato de Protesto de Letras e Títulos de São Paulo teria ocorrido, em cada caso específico – conforme discriminado na peça de impugnação – em estrita observância às prescrições legais ou normativas, tendo sido objeto de fiscalização e aprovação pelo Poder Judiciário Paulista, bem como foram realizadas em cumprimento dos deveres descritos no artigo 30 da Lei dos Cartórios;

c) deve ser afastada a multa isolada aplicada concomitantemente à multa de ofício, conforme entendimento já consolidado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e por expressa determinação legal.

Ao final, com base nas razões alegadas, a defesa requereu seja extinto o crédito tributário, com o arquivamento do processo, bem como que eventuais intimações sejam encaminhadas tanto para o endereço do impugnante como para o dos patronos que firmam a impugnação; e para que seja concedido ao impugnante o direito de provar o seu direito por todos os meios de provas admitidos em Direito.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, sendo julgada improcedente e mantido integralmente o crédito tributário lançado. O acórdão exarado apresenta a seguinte ementa (e.fls. 2858/2878):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012 LIVRO-CAIXA.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONDIÇÕES.

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. As despesas autorizadas a serem excluídas da receita decorrente do exercício da atividade, para apuração do rendimento tributável, além de estarem devidamente escrituradas em livro-caixa e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO-CAIXA. DEPÓSITO JUDICIAL. CONVERSÃO EM RENDA. DEDUÇÃO.

Não obstante implicar em saída de numerário, o depósito efetuado nas ações judiciais contra a fazenda pública não se constitui em despesa para o contribuinte enquanto não for convertido em renda em favor do ente público, quando poderá ser deduzido a título de pagamento de tributo. Até lá, o valor depositado judicialmente se constitui apenas em um direito do contribuinte junto a terceiro.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

Os gastos efetuados com o pagamento de remuneração a advogado contratado para prestar serviços a cartório não são dedutíveis da receita decorrente do exercício da atividade não-assalariada, pois não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO-CAIXA. CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADES DE CLASSE.

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

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM TV A CABO, COPA, REMÉDIOS E UNIFORMES PARA EMPREGADOS.

Despesas com TV a cabo, copa, remédios e uniformes, incorridas por liberalidade do empregador para o bem-estar de seus empregados, não são dedutíveis a título de livro-caixa.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM SEGURANÇA E SEGURO.

Despesas com segurança e seguro não possuem conexão direta com a atividade cartorária, pelo que não se revestem daquela essencialidade requerida pela legislação tributária para serem consideradas dedutíveis a título de livro-caixa, já que os trabalhos da serventia extrajudicial podem ser realizados independentemente desses ônus.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE.

Os pagamentos com locomoção e transporte somente são dedutíveis a título de despesas escrituradas no livro-caixa quando realizados por representante comercial autônomo.

INFRAÇÕES SUJEITAS À MULTA DE OFÍCIO E À MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. LEGALIDADE.

Não há óbice à aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada, considerando que uma é lançada sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), enquanto que a outra incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste anual, sendo, portanto, hipóteses autônomas de aplicação da multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O autuado interpôs o recurso voluntário de e.fls. 2889/2933, onde principia pontuando ser titular de Tabelionato de Protesto de Letras e Títulos, exercendo tal atividade por delegação do Poder Público, estando regulamentada pela Lei Federal nº 8.935, de 18 de novembro de 1994. Afirma ser fato incontroverso no presente procedimento administrativo, inclusive com expresse reconhecimento no Termo de Verificação Fiscal, não dependendo, portanto, de outras provas, que as despesas questionadas e objeto de glosa pela autoridade fiscal lançadora estariam escrituradas em Livro-Caixa e devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea. Assim, aduz o contribuinte que, o ponto de controvérsia dos presentes autos residiria, apenas na apuração quanto ao: “... respeito ou não, pelo Recorrente, da norma que permite a dedução apenas de despesas que correspondam à remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício, a encargos trabalhistas e previdenciários, a emolumentos pagos a terceiros, ou a despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.” Baseado em tal premissa, passa o recorrente a discorrer sobre cada uma das rubricas/valores que foram objeto de glosa pela fiscalização, que originou o Auto de Infração objeto da presente lide,

buscando demonstrar a pertinência da dedução de tais valores da base de cálculo de seu Imposto sobre Renda. Os principais argumentos de defesa serão devidamente explicitados no Voto, momento em que será realizada a análise de cada glosa efetivada pela fiscalização, cotejada com as alegações do recurso.

Em tópico intitulado: “3. Da fiscalização dos atos praticados pelo recorrente pelo poder judiciário — órgão fiscalizador da atividade notarial e registral — Aprovação das contas e das despesas lançadas no livro caixa — Improcedência do lançamento”, advoga o recorrente, citando o art. 236 da Constituição da República e os arts. 37 e 38 da Lei nº 8.935/1994, que a atividade notarial é prestada por particular em delegação do Poder Público e caberia ao Poder Judiciário fiscalizar todos os atos praticados nas serventias extrajudiciais. Afirma que os valores recebidos como contraprestação pelos serviços notariais que presta são regularmente submetidos ao crivo do Poder Judiciário, órgão fiscalizador da atividade notarial e registral, com a remessa mensal de informações ao Portal do Poder Judiciário Estadual e semestral ao Conselho Nacional de Justiça. Complementa que, igualmente sob o crivo do Tribunal de Justiça de São Paulo, ficam submetidos os repasses que realiza aos órgãos e entidades definidos pelo artigo 19 da Lei Estadual nº 11.331/02, do estado de São Paulo, assim como, os pagamentos que realiza a terceiros com vínculos empregatícios e as despesas lançadas em seu Livro-Caixa, que são deduzidas da apuração do Imposto sobre Renda. Assevera que tais quantias foram, não só apresentadas ao Poder Judiciário Estadual, mas por aquele poder aprovadas, assim como ocorre em todos os exercícios, como cumprimento do seu dever funcional e administrativo. Conclui que: “Pela leitura do texto legal supracitado é ainda mais evidente que todas as despesas glosadas pelo Auto de Infração são dedutíveis do Imposto de Renda do Recorrente, uma vez que foram realizadas em estrita observância às prescrições legais ou normativas, tendo sido objeto de fiscalização e aprovação pelo Poder Judiciário Paulista, bem como foram realizadas em cumprimento dos deveres descritos no artigo 30 da Lei dos Cartórios, corroborando assim a necessidade de cancelamento integral do crédito tributário.”

Ao final, é ainda contestada pela recorrente a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, em concomitância com a multa de 50% por falta de recolhimento do carnê-leão mensal, onde aduz que não poderiam prosperar de forma cumulativa, tendo em vista que coincidentes as bases de cálculo e, pela natureza de cada qual, não admitiriam sua aplicação em uma mesma autuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos**, Relator

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância em 06/08/2018, acorde o Aviso de Recebimento de e.fl. 2882. O recurso voluntário ora sob análise foi apresentado em

04/09/2018, conforme o “Termo de Solicitação de Juntada” de e.fl. 2887; sendo tempestivo e atendendo aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

1. Esclarecimentos preliminares

Antes da análise propriamente do recurso, cumpre esclarecer que as decisões administrativas e judiciais trazidas na peça recursal são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Relativamente aos argumentos do recorrente de que a atividade notarial é prestada por particular em delegação do Poder Público e caberia ao Poder Judiciário fiscalizar todos os atos praticados nas serventias extrajudiciais, também deve ser pontuado nessas preliminares, que o imposto sobre a renda é um tributo federal e obviamente regido pela legislação federal, de forma que inaplicável o comando de leis dos estados para a análise do imposto em questão.

A competência tributária é o poder constitucionalmente atribuído aos entes políticos para a instituição e cobrança de tributos sobre determinados fatos econômicos, mediante a edição de leis e outros atos normativas. No que tange ao imposto sobre a renda, a entrega desta competência encontra-se disposta no art. 153 da Constituição da República. Há que se destacar, também o comando do parágrafo único, do art. 6º do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Assim, é da União a competência tributária plena para instituir, arrecadar, fiscalizar e executar o imposto sobre a renda, sendo, por conseguinte, de sua exclusiva prerrogativa a edição de normas que versem sobre o referido tributo, bem como, proceder a auditorias e realização de procedimentos fiscais para verificação quanto à sua correta apuração e recolhimento.

Nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.003, de 16 de março de 1995 c/c art. 2º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, compete à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil os assuntos relativos à administração tributária e aduaneira, à fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições federais, cabendo ao ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em caráter privativo, executar procedimentos de fiscalização e constituir, mediante lançamento, o crédito tributário do IRPF, entre outros tributos federais.

Por tais razões, rejeita-se a alegação de que caberia ao Poder Judiciário fiscalizar todos os atos praticados nas serventias extrajudiciais, uma vez que compete à União, como titular do poder de tributar, a verificação quanto à correta apuração e recolhimento do IRPF,

competência esta regularmente exercida no presente lançamento, pela autoridade fiscal apta ao lançamento.

2. Dedução indevida de despesas de Livro-Caixa

Conforme explicitado no Relatório, a presente autuação tem por fundamento a apuração de redução indevida da base de cálculo do IRPF declarado de despesas escrituradas em Livro-Caixa, consideradas pela autoridade fiscal lançadora como não dedutíveis.

Sustenta o recorrente, que exerce a atividade notarial, por delegação do Poder Público, sendo que todas as despesas glosadas pela autoridade fiscal lançadora atenderiam plenamente aos preceitos normativos que tratam da apuração do IRPF, para efeito de dedução da base de cálculo do imposto, tratando-se estritamente de despesas correspondentes: *“...à remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício, a encargos trabalhistas e previdenciários, a emolumentos pagos a terceiros, ou a despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.”*

Nos termos do art. 6º da Lei 8.134, de 1990, uma despesa para ser considerada como de custeio e, portanto, ser dedutível, deve respeitar quatro requisitos, cumulativos e indispensáveis:

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

Baseado em tais premissas, passo à análise dos argumentos de defesa relativamente às glosas efetivadas pela fiscalização.

2.1 Glosa de depósitos judiciais

Trata-se de valores registrados no Livro-Caixa como despesas, relativos a depósitos judiciais, referentes à “Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária”, movida pelo recorrente, em face do Município de São Paulo/SP, onde questiona a incidência, e também a base de cálculo, do Imposto Municipal sobre Serviços (ISS) sobre os serviços por ele prestados. Segundo informado à fiscalização pelo próprio recorrente, mesmo com as decisões que lhe foram favoráveis desde o início do processo, no sentido de que não estaria sujeito ao recolhimento do ISS, realizou o depósito do montante discutido e lançou os valores dos depósitos judiciais em seu Livro-Caixa, a título de despesas com o tributo municipal.

Advoga o autuado, que tendo em vista os depósitos judiciais, implicando em ser afastado da disponibilidade financeira desses valores, considera que efetivamente teria incorrido nos dispêndios para viabilizar a consignação judicial, desta forma, considerando que o IRPF é

regido pelo regime de caixa, entende assim, como correta a dedução da base de cálculo do IRPF dos valores de ISS depositados em juízo. Sustenta que, ainda que não tenha ocorrido o trânsito em julgado da demanda, tais quantias foram retiradas do seu caixa, sendo então: *“...despesa esta estritamente necessária à manutenção da fonte produtora, pois, caso o depósito judicial não fosse realizado, o Recorrente ficaria sujeito à incidência de todos os acréscimos legais, que encarecem significativamente a dívida tributária, além de sujeitar-se a autuação fiscal pela Prefeitura Municipal de São Paulo e conseqüente inscrição no CADIN (Cadastro Informativo Municipal), em que são publicadas as situações de inadimplência perante o Fisco Municipal.”*

Conforme apontado pela autoridade fiscal lançadora, e ratificado na decisão recorrida, os depósitos judiciais não preenchem os requisitos do inciso III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, para sua dedutibilidade no Livro-Caixa, porquanto, até que ocorra o trânsito em julgado da ação, tais depósitos não se caracterizam como despesas. Eis a literalidade do referido art. 6º, que trata das deduções de despesas escrituradas em Livro-Caixa, na apuração do IRPF:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

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

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

O comando do inc. III, acima reproduzido, é taxativo quanto à possibilidade de dedução de despesas de custeio pagas e, desde que, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se trata assim, de qualquer desembolso de caixa.

É fato que o IRPF é regido pelo regime de caixa, devendo, em regra, as receitas e despesas serem computadas no momento do ingresso, ou do desembolso, dos respectivos valores. Entretanto, há condições a ser observadas. No caso dos desembolsos, o requisito é que se trate de uma despesa; ocorre que o simples depósito em juízo de valores, em que se questiona a efetiva incidência do tributo discutido, deixa claro que o interessado não incorreu, efetivamente, em nenhuma despesa. Na situação ora sob exame, à época de apresentação da peça recursal ora sob exame, tanto em primeira, quanto em segunda instância, teria inclusive o sujeito passivo logrado êxito em sua pretensão judicial, o que mais uma vez deixa claro não se tratar de uma despesa incorrida, de forma que não passível de dedução da base de cálculo do IRPF.

Portanto, não se configurando a verba tratada neste tópico sequer uma despesa, impossível sua dedução do IRPF mediante escrituração de Livro-Caixa, por ausência de previsão legal, devendo ser mantida a glosa dos valores relativos aos depósitos judiciais em que o contribuinte discute a incidência do ISS sobre os serviços por ele prestados.

2.2 - Glosa de gastos com advogados e assessoria jurídica

Esclarece a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal (e.fls. 19/20), que segundo informação prestada pelo atuado, se trata de gastos relativos à contratação de serviços advocatícios para: a) defesa de interesses em Auto de Infração lavrado pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo/SP; b) acompanhamento de audiências, protocolos de petições, distribuição de ações, extração de cópias, etc; c) assessoria jurídica direcionada ao cliente.

Ainda conforme a autoridade atuante, seria nítido que nenhuma dessas despesas guardaria relação com a atividade fim do cartório (prestação de serviços notariais); não preenchendo assim, o requisito de serem necessárias à percepção da receita e, tampouco, não representam despesas de custeio, as quais se caracterizam como incorridas na prestação de serviços correntes ou na manutenção daqueles anteriormente criados.

Em sua defesa, alega o recorrente que: *“...a prestação de assessoria jurídica que vise a melhoria na prestação dos serviços notariais e registrais, bem como a contratação de advogados para a defesa dos interesses do 3º Tabelionato de Protesto de Letras e Títulos de São Paulo, são elementos essenciais e necessários à boa prestação dos serviços notariais à sociedade como um todo, e ainda, respectivamente, à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.”* Salienta ainda, que na prestação dos serviços notariais e de registro, os notários e registradores estariam sujeitos a ação de reparação de danos movida por terceiros, face à

responsabilização estabelecida no art. 22 da Lei nº 8.935, de 1994, havendo, conforme o art. 25 da mesma lei, incompatibilidade do notário, ou do registrador, com o exercício da advocacia. Justifica assim, a contratação dos profissionais advogados, para sua defesa nas mencionadas ações de responsabilização, em razão do exercício de suas atividades delegadas. Cita julgados deste Conselho e afirma tratar-se de matéria controversa, demandando análise criteriosa de cada despesa, devendo ser acolhida a dedução, dada sua inconteste essencialidade, sendo indispensável à manutenção da fonte produtora, bem como à percepção das receitas. Assevera ainda o recorrente, ter acostado aos autos diversas petições, atas de audiências e cópias de processos que demonstrariam a efetiva prestação dos serviços jurídicos em defesa dos interesses do Tabelionato, documentação que entende hábil e idônea à comprovação das despesas e de sua essencialidade à atividade notarial e registral.

Por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 210, de 22/11/2018, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal já se manifestou no sentido de que pagamentos, efetuados por titulares de serviços notariais e de registro a escritório de advocacia poderiam ser dedutíveis da base de cálculo do IRPF, desde que, consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Entendeu a fiscalização, que os pagamentos constantes do Anexo I, subitem “3.5 Despesa com Advogados e Assessoria Jurídica”, do Auto de Infração não poderiam ser dedutíveis porque não vinculadas à atividade fim do cartório. Confira-se:

(...)

3.5.5. Relativamente às despesas elencadas no quadro ADOGADOS E ASSESSORIA JURÍDICA do ANEXO I, conforme se constata nos documentos apresentados, os gastos referem-se à contratação de serviços advocatícios para:

- Defesa de interesses em Auto de Infração lavrado pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo/SP;
- Acompanhamento de audiências, protocolos de petições, distribuição de ações, extração de cópias, etc;
- Assessoria jurídica direcionada ao cliente.

(...)

3.5.8. É nítido que nenhuma destas despesas guarda relação com a atividade fim do cartório, qual seja, a prestação de serviços notariais. Não preencheram o requisito de serem necessárias à percepção da receita. Também não representam despesas de custeio, as quais se caracterizam como despesas incorridas na prestação de serviços correntes ou na manutenção daqueles anteriormente criados.

3.5.9. Desta forma, os lançamentos elencados na Tabela 3.5 - DESPESAS COM ADOGADOS E ASSESSORIA JURÍDICA do ANEXO I não são admissíveis como despesas dedutíveis.

(...)

Também na decisão recorrida, se considerou que as referidas despesas com pagamentos de honorários advocatícios/assessoria jurídica não se enquadrariam nas disposições do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, sendo mantida a glosa no julgamento de piso.

Buscando clarear a conceituação das despesas dedutíveis, sob a ótica do art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134/1990, na já referida SC Cosit nº 210/2018, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal assim se manifestou:

(...)

9. A Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, ao tratar das deduções relativas às despesas escrituradas em livro-caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, assim dispõe em seu art. 6º (matriz legal dos arts. 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 299:

“Lei nº 8.134, de 1990:

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:

(...)

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

(...)”

10. Por sua vez, a IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com as alterações da IN RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017, ao dispor sobre os rendimentos do trabalho não assalariado, esclarece que:

“IN RFB nº 1.500, de 2014:

(...)

Art. 56. Para a determinação da base de cálculo do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), pode-se deduzir do rendimento tributável:(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)

I - as parcelas previstas nos incisos I a V do caput do art. 52; e

II - as despesas escrituradas em livro Caixa, observado o disposto no art. 104.

(...)

Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os

leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade

(...)

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)

(...)"

(...)

14. A toda evidência, de plano, os gastos efetuados por tabelião com a contratação de escritório de advocacia para a prestação de serviços de assessoria jurídica, bem como para representação em processos judiciais e administrativos, no exercício de sua atividade, não se enquadram, nos dois primeiros incisos do artigo 104 da IN RFB nº 1.500, de 2004, tampouco no inciso IV.

15. Assim, quer o consultante configurar tais gastos como despesas de custeio, as quais, por sua vez, para serem dedutíveis devem ser "necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora".

16. Observe-se que a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6. de 18 de maio de 2015, analisou o conceito de despesas de custeio, concluindo pela similaridade entre as despesas de custeio de pessoa física não assalariada e as despesas operacionais da pessoa jurídica, conforme se pode verificar abaixo:

*"16. Neste ponto, calha comentar que, ao analisar a dedutibilidade de despesas de custeio inerentes aos rendimentos do trabalho não-assalariado, a Cosit, em ao menos duas oportunidades, **embasou-se na "semelhança do que ocorre com as empresas"**, pois o art. 299 do RIR/1999 (art. 191 do RIR/1980) estabelece que "são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora".*

(...)

16.3. Essa linha de interpretação conforma-se com o princípio que vem norteando a elaboração da legislação do imposto sobre a renda, de harmonização da tributação das pessoas físicas com a das pessoas jurídicas, consoante se verifica na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e na da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

16.4. Disso deflui que, para avaliar a possibilidade de dedução dos dispêndios vinculados aos rendimentos do trabalho não assalariado, em consonância com a orientação da Cosit, é lícito apoiar-se nos precedentes relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

(...)

17. Consta no art. 299 do RIR/1999, o conceito de despesas operacionais da pessoa jurídica, como sendo aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que não computadas nos custos. Os §§ 1º e 2º dispõem que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas com o objetivo de realizar as operações exigidas pela atividade da empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:

“Decreto nº 3.000, de 1999

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.” (grifos da transcrição)

18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. 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 da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

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

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

(...)

Conforme se verifica dos trechos acima reproduzidos da SC Cosit nº 210/2018, a melhor definição das despesas de custeio partiu de conceitos contábeis, constantes do próprio Regulamento do Imposto sobre a Renda. Também tomado por referência o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, onde esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer

transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. 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 da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio". Finalmente, foi salientado na solução de consulta, que as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, de forma concomitante.

Ainda durante o procedimento de auditoria, o então fiscalizado foi intimado a prestar informações relativas à contratação de serviços advocatícios, conforme os Termos de Intimação de Procedimento Fiscal – nº 7/2015-00014-1 (e.fl.s. 1972/1976) e nº 8/2015-00014-1 (e.fl.s. 2253/2255).

Em resposta ao Termo nº 7/2015-00014-1, o contribuinte apresentou o expediente de e.fl.s. 1979/1986, onde informa que: *"Referente ao item 14, todos os prestadores foram contratados mediante contrato verbal, para a realização de diligências específicas, o que está consubstanciado mediante recibo, cabendo esclarecer que todas essas prestações de serviços foram realizadas de maneira não habitual."* Trata-se de serviços prestados pelos seguintes profissionais: a) Ana Alexandrina Alves Abrahão; b) Ana Cristina Fortuna Dórea; c) Eduardo Silva Mendes; d) Engelberto João Rieger; e) Gilzete da Costa Silva; f) Gislaine Aparecida Moratelli; g) Gizele Gomes Pereira; h) Plorivaldo Mendes de Aragão; i) Thiago Lima Porto; j) Paulo Airton Albuquerque Filho. Juntamente com a peça recursal, foram acostadas aos autos diversas petições, atas de audiências e cópias de peças processuais, que afirma o recorrente, demonstrariam a efetiva prestação dos serviços jurídicos em defesa dos interesses do Tabelionato, em sua maioria, relativas a ações movidas por terceiros em desfavor do Tabelionato/Tabelião.

Consta ainda dos autos, os seguintes documentos relativos a prestações de serviços, firmados com as empresas de advocacia e respectivas descrições de objeto:

- Assercar - Assessoria e Serviços e Planejamento Ltda; contrato de e.fl.s. 2273/2278>: - **objeto do contrato:** assessoramento técnico permanente, mas não exclusivo, em todos os assuntos de interesse do Escrivão relacionados com a Serventia para os quais haja necessidade de conhecimento técnico e que consistirão: a) na elaboração de informações em quaisquer tipos de processos em que o Cartório deva se manifestar; b) em informações técnicas para a defesa do Cartório nas representações que contra ele venham a ser apresentadas; c) em informações e orientação técnica para a defesa do contratante, nas sindicâncias e processos administrativos instaurados contra ele, o Oficial Maior e demais funcionários do Cartório, esclarecido que, quanto a estes a atuação do contratado só se dará por expressa indicação do contratante; d) na remessa, devidamente indexados de todos os textos de leis federais, estaduais e municipais ' de interesse do Cartório; e) no encaminhamento, devidamente indexados, de todos os textos das decisões originárias ou proferidas em grau de recurso, pela Corregedoria Geral da Justiça do Estado, de interesse do Cartório; f) na remessa, devidamente indexados de todos os

textos das decisões do Conselho Superior da Magistratura, de interesse do Cartório; g) no encaminhamento, devidamente indexados, de todos os textos das decisões proferidas na 1ª Vara de Registros Públicos da Comarca da Capital do Estado, de interesse do Cartório; h) na orientação técnica em matéria de pessoal de Cartório, em especial quanto a direitos, deveres e obrigações dos funcionários para com a Serventia e desta para com os servidores; i) no exame e emissão de parecer técnico sobre títulos apresentados a protesto e a registro; j) na elaboração de estudo técnico sobre a matéria de interesse da Serventia.

- Carvalho e Pereira de Carvalho Advogados Associados; consta apenas a Nota Fiscal de Serviços nº 000850 (e.fl. 2535), com a seguinte descrição dos serviços: “prestação de serviço de advocacia em relação a auto de infração lavrado pela Secretaria de Finanças do município de São Paulo em dezembro de 2010”;

- Martiniano e Rocha Jr Advogados Associados; a glosa refere-se aos Recibos nºs 108 e 110 (e.fl. 2549 e 2551), com descrição do serviço como: “consultoria jurídica” (sem qualquer especificação);

- Almeida, Rotenberg e Boscoli - Sociedade de Advogados; refere-se à Nota de Honorários de e.fl. 2234, com a seguinte descrição dos serviços prestados: “Elaboração de Memorial a ser entregue ao Relator do processo no Tribunal do Trabalho da 2ª Região e Obtenção de publicação trabalhista.”

Analisando sob a ótica dos gastos necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme previsto em Regulamento, e cominado com a definição contida no Parecer Normativo acima reproduzido, que esclarece ser o gasto necessário, quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, e que estejam vinculados com as fontes produtoras de rendimentos, devendo ainda, de forma concomitante, se verificar comumente no tipo de operação, apresentando-se de forma usual, costumeira ou ordinária, forçoso concluir que os gastos com serviços advocatícios acima relacionados não atendem, de forma cumulativa, a tais requisitos. Nesse sentido o art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos:

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).

Em suas peças de defesa, é afirmado reiteradas vezes pelo recorrente que exerce a atividade de notário mediante delegação do Poder público, por regular aprovação em concurso público. Uma vez aprovado em concurso público e devidamente imbuído no cargo, é de se pressupor que o interessado esteja devidamente apto e habilitado ao exercício do cargo, atribuições ou atividades recebidas do Poder Público por delegação, não se justificando a

contratação de assessoria para tal mister. Também é fato, que um dos requisitos para ingresso na atividade é a diplomação como bacharel em direito ou, excepcionalmente, a comprovação de dez anos de exercício em serviço notarial ou de registro, o que também demonstra a capacidade para o exercício da delegação, sem necessidade de contratação de assessoria jurídica, não se tratando assim, tal gasto, como despesa necessária ao exercício da atividade ou manutenção da fonte produtora.

No que se refere à contratação dos profissionais a seguir relacionados, por meio do Termo de Intimação nº 7/2015--00014-1, o contribuinte foi intimado a apresentar: “14. Contrato de prestação de serviços com as seguintes pessoas: a) Ana Alexandrina Alves Abrahão; b) Ana Cristina Fortuna Dórea; c) Eduardo Silva Mendes; d) Engelberto João Rieger; e) Gilzete da Costa Silva; f) Gislaine Aparecida Moratelli; g) Gizele Gomes Pereira; h) Plorivaldo Mendes de Aragão; i) Thiago Lima Porto. Em complementação, foi ainda solicitado, pelo Termo de Intimação nº 8/2015--00014-1, que se informasse o tipo de trabalho a ser desenvolvido em cada contrato e, pelo menos, um recibo de pagamento efetuado a cada uma delas.

Em resposta a referidos Termos, o então fiscalizado declarou que: *“Referente ao item 14, todos os prestadores foram contratados mediante contrato verbal, para a realização de diligências específicas, o que está consubstanciado mediante recibo, cabendo esclarecer que todas essas prestações de serviços foram realizadas de maneira não habitual.”* Apesar de ter sido anexadas à peça recursal diversas petições judiciais, atas de audiências e cópias de peças processuais, que afirma o recorrente, demonstrarem a efetiva prestação dos serviços jurídicos, pelos citados profissionais, em defesa dos interesses do Tabelionato, em sua maioria relativas a ações movidas por terceiros em desfavor do Tabelionato/Tabelião, o fato é que não foi apresentado qualquer contrato de trabalho e tampouco foi apresentada, de forma individualizada, relação de quais teriam sido os serviços efetivamente prestados, para efeito de constatação de tratar-se de atividade que atenderia, simultaneamente, aos requisitos de ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Nestes termos, em que pese os argumentos contrários por parte do recorrente, entendo deve ser mantida a glosa procedida pela fiscalização relativamente a tais serviços.

2.3 - Glosa de gastos com entidades de classe

Foram glosados pela fiscalização os gastos efetuados pelo contribuinte com as seguintes entidades, por considerar tratar-se de pagamentos de caráter não obrigatório e não necessárias à atividade desenvolvida pelo autuado:

- Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG;
- Associação Nacional de Defesa dos Concursos para Cartórios – ANDECC;
- Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil — IEPTB; e
- Associação Viva o Centro.

Em seu recurso, afirma o contribuinte que tais associações teriam funções essenciais à manutenção dos Cartórios e, conseqüentemente, da boa prestação dos serviços notariais e de registro.

Foi citada, tanto pela fiscalização, quanto pelo recorrente, a resposta de nº 404 do “Perguntas e Respostas IRPF”, publicação da Receita Federal, relativa ao exercício de 2013. Em tal resposta, é esclarecido que as contribuições a sindicatos de classe, associações científicas e outras associações, somente podem ser deduzidas, desde que a participação nas entidades seja necessária à percepção do rendimento.

Novamente os argumentos apresentados pelo recorrente não demonstram que se trata de gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração de suas atividades e que estariam vinculados com as fontes produtoras de rendimentos. Como exposto pelo próprio recorrente, trata-se de entidades de categorias, que representam os associados perante o Poder Judiciário e desenvolvem trabalhos institucionais junto à sociedade. Entretanto, não são entidades necessárias à atividade cartorária e, tampouco, tais gastos são incorridos para a realização das transações ou operações exigidas por tal atividade, não sendo essenciais para o exercício da profissão.

Como afirma o sujeito passivo, tais entidades, ou desenvolvem trabalhos institucionais. ou têm por objetivo a defesa dos direitos dos associados, que não se pode confundir com as atividades do ofício cartorário. Fato é que, seja entidade beneficente, sem entidade de representação dos direitos dos seus associados, não se trata de gastos necessários à percepção da renda, ou manutenção da fonte produtora, devendo ser mantida a glosa de tais valores.

2.4 - Glosa de gastos com TV a cabo, copa, remédios, uniformes, confraternizações e brindes

Segundo o recorrente, referidas despesas não só seriam essenciais à percepção das receitas e à manutenção da fonte produtora, mas também, seriam necessárias para o cumprimento das legislações aplicáveis, especialmente normas trabalhistas que norteiam a prestação dos serviços notariais e de registro por colaboradores contratados no regime da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Aduz que, nos termos do art. 21 da Lei dos cartórios (Lei nº 8.935/1994) cabe ao titular do cartório extrajudicial estabelecer as condições para a prestação dos serviços notariais em sua serventia, incluindo as despesas de custeio e os investimentos que visem melhorar a qualidade do serviço. Assim, em busca de satisfação de seus clientes e funcionários, realizou investimentos em TV a cabo, comprou materiais para copa e cozinha, remédios e uniformes, além de promover a integração mediante confraternização, com a premiação de seus melhores funcionários com brindes, sendo que tais despesas, embora tão somente com a aparência de úteis aos olhos da recorrida decisão, tornaram-se essenciais ao exercício da atividade no Tabelionato do Recorrente.

Afirma que, a habitualidade da concessão de brindes, remédios, e uniformes, além da realização de confraternização anual e da disponibilização das condições de trabalho com TV a cabo e copa e cozinha, munidas dos equipamentos necessários para descanso adequado dos funcionários nos períodos de intervalo, acabaram por constituir direito adquirido do empregado, impossível de retirada pelo empregador unilateralmente e por seu exclusivo critério, o que afeta de necessidade e essencialidade as despesas realizadas.

Entendo que os argumentos do recorrente foram adequadamente refutados na decisão recorrida e por concordar com seus fundamentos, passo a sua parcial reprodução e também adoto tais fundamentos como razões de decidir:

(...)

A defesa argumenta que a habitualidade da concessão de brindes, remédios, especialmente vacina contra a gripe, e uniformes, da realização de confraternização anual e da disponibilização de condições de trabalho com TV a Cabo e copa e cozinha munidas dos equipamentos necessários ao descanso adequado dos funcionários nos períodos de intervalo acabaram por constituir direito adquirido do empregado, impassível de retirada pelo empregador, unilateralmente e por seu exclusivo critério, o que afeta de necessidade e essencialidade as despesas realizadas.

Aqui, como no item anterior, a defesa confunde o conceito de utilidade com necessidade. Nenhuma das despesas em questão atende ao conceito de necessidade no tocante à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

A invocação da legislação e jurisprudência trabalhistas para sustentar um suposto direito adquirido dos empregados contratados pelo cartório aos benefícios eventualmente trazidos por tais comodidades fornecidas pelo empregador não socorre ao impugnante. Isso porque, ainda que o fornecimento habitual de determinadas comodidades cujos custos correspondentes não se enquadrem no conceito de despesas de custeio gerasse “direito adquirido” aos empregados segundo a legislação trabalhista, isso jamais transsubstanciaria a natureza dessas despesas de úteis a necessárias.

Os benefícios fornecidos por liberalidade pelo empregador aos seus empregados não se enquadram no conceito de despesas de custeio, ainda que a habitualidade do fornecimento possa, eventualmente, gerar obrigações trabalhistas ao empregador. A glosa está correta e deve ser mantida.

Tal matéria já foi enfrentada pela administração tributária na Solução de Consulta SRRF/6ªRegião/DISIT nº 120, de 15/05/2006, a qual inclusive, foi invocada no lançamento.

No tocante à alegação de que o lançamento glosou a dedução dos pagamentos efetuados a HIGLY PROF. COMLTDA Me, conforme demonstrativo na peça de impugnação, que se refeririam a despesas com material de limpeza, objeto que a

defesa não apresentou qualquer comprovação de que tais pagamentos referir-se-ia, de fato a despesas com material de limpeza, e tais pagamentos foram descritos no livro-caixa como “Refte. fornec. Mateiral copa, cozinha e limpeza”. A glosa deve ser mantida.

(...)

A simples leitura dos itens que compõem o presente conjunto de gastos leva à inexorável conclusão de não se tratar de despesas necessárias à percepção da renda, ou manutenção da fonte produtora em uma unidade cartorária. Noutro giro, o fato de o contribuinte passar a oferecer, por mera liberalidade, tais itens a seus empregados não tem o condão de torná-los indispensáveis à percepção da renda ou manutenção da fonte produtora, como tenta induzir o recorrente; conforme já assentado alhures, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pela atividade da empresa.

Deve ser destacado o fato de que, quanto aos alegados gastos com material de limpeza, os documentos trazidos pelo recorrente apresentam uma descrição genérica (“Refle. Fonec. Material. Copa. cozinha e limpeza”), onde não se é possível a identificação do material efetivamente fornecido, para sua perfeita qualificação como gastos com limpeza.

Mais uma vez sem razão o recorrente, devendo ser mantida a glosa relativa aos gastos com TV a cabo, copa, remédios, uniformes, confraternizações e brindes.

2.5 - Glosa de gastos com tarifas bancárias

Alega o recorrente que o protesto de títulos e documentos constitui importante meio alternativo de solução de conflito, sendo que, para a prestação deste serviço notarial, os Tabelionatos de Protesto de Letras e Títulos fazem uso contínuo do sistema bancário, não apenas para movimentar os valores dos emolumentos que pertencem ao titular da serventia e as despesas tidas no curso da atividade, mas também, para o recebimento da parcela dos emolumentos que se destina a terceiros por força de legislação estadual, bem como, para o recebimento dos próprios títulos pagos pelos devedores, com o posterior repasse ao credor. Realça que o pagamento dos títulos no protesto pelos devedores entra inicialmente na conta corrente do tabelionato, ou de seu titular, para repasse, em ato subsequente, à conta dos credores. Destaca ainda, a evolução dos pagamentos de títulos por meio dos cartórios de protesto, onde se é facultado ao devedor o pagamento de três formas: em dinheiro, mediante cheque (visado e cruzado ou administrativo) ou, ainda, por meio eletrônico *online*, pelo Sistema Eletrônico de Liquidação de Títulos em Cartório Sistema (SELTEC), mantido pelas instituições bancárias.

Como exposto pelo contribuinte, o sistema de protesto e liquidação de títulos por meio dos cartórios passou a ser a forma mais usual adotada e que se vale do sistema bancário. Por outro lado, não se concebe a movimentação financeira dos valores auferidos diariamente pelo cartório sem a intermediação de instituições bancárias, de forma que entendo, no caso da atividade cartorial, que o gasto incorrido com tarifas bancárias atende aos requisitos de

necessários à percepção da renda e manutenção da fonte produtora, com especial destaque, pela forma descrita pelo recorrente para efeito de pagamento de títulos protestados.

Entendo assim, pelo restabelecimento do valor de R\$ 55.405,54, declarado pelo contribuinte em Livro-Caixa, como dedução da base de cálculo do IRPF a título de gastos com tarifas bancárias.

2.6 - Glosa de gastos com segurança e com seguros

Sustenta o recorrente, que não deve prevalecer a glosa efetivada pela fiscalização de gastos com segurança e com seguros, uma vez que circulam pela serventia altíssimos valores, assim como, tramitam os títulos representativos dessas quantias, além de ficarem arquivados os atos praticados com relação a estes, daí a necessidade de instalação de equipamentos de segurança e de monitoração externa, bem como, de agentes fardados e armados para fazer a segurança da serventia e dos usuários dos serviços durante o horário de expediente. Acresce que o artigo 30 da Lei dos Cartórios é claro ao estabelecer o dever aos notários e registradores de manter a documentação atinente à serventia extrajudicial em local seguro, motivo que entende externar a essencialidade de tais gastos, além de que, parte dos valores que circulam na serventia deve ser repassada aos cofres públicos, o que, mais uma vez, justificaria a essencialidade de tais dispêndios.

A despeito dos argumentos do recorrente, conforme já explicitado na decisão de piso, os valores dispendidos pelo titular de serventia a título de segurança e cobertura de seguro, não se encontram diretamente vinculados com a atividade cartorária propriamente dita, não se amoldando ao conceito de essencialidade previsto na legislação tributária, posto que não necessários para a realização das transações ou operações usuais exigidas para a prestação de serviços de uma serventia extrajudicial, ou manutenção da fonte, posto que podem ser realizados independentemente desses ônus.

Deve assim, ser mantida a glosa atinente a tais gastos.

2.7 - Glosa de gastos com locomoção e transporte

Segundo o recorrente, a locomoção e transporte tem por finalidade o reembolso de combustível e despesa com táxi de funcionários do cartório, que realizam trabalhos externos na condição de representantes da serventia extrajudicial ou com serviços de entregas/retirada rápidas de documentos aos usuários do serviço; todos sempre com a finalidade de cumprir as necessidades do Tabelionato. Assim trata-se de despesas essenciais e indispensáveis para o cumprimento de tarefas em razão do ofício do delegatário, tais como: atendimento ao cliente, serviços externos em geral (correios, bancos, Poder Judiciário e entre outras), e/ou entrega de documentação via empresa terceirizada.

A dedução do IRPF de gastos com transporte pelos titulares de serviços notariais e de registro, possui expressa vedação na legislação tributária, conforme o § 1º e alínea "b", do art. 51

da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001 (vigência à época dos fatos), atual § 1º inciso II, do art.104 da IN RFB nº 1500, 29 de outubro de 2014. Confira-se:

Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001:

(...)

Art. 51. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive o titular de serviços notariais e de registro e o leiloeiro deve registrar as receitas e as despesas em livro Caixa, podendo deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas escrituradas, a saber:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem assim a despesas de arrendamento;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo, quando correrem por conta deste;

(...)

Instrução Normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014:

Seção VI

Das Despesas Escrituradas no Livro Caixa

Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais;

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

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

IV - as importâncias pagas, devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração destes, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, observado o disposto no § 5º.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

II - a **despesas de locomoção e transporte**, salvo, no caso de representante comercial autônomo, quando o ônus tenha sido deste;

Conforme os comandos normativos acima reproduzidos, somente são dedutíveis as despesas de transporte e locomoção incorridas pelos representantes comerciais autônomos, situação que não se coaduna com a atividade cartorial desenvolvida pelo recorrente, devendo ser mantida a glosa relativa a tais gastos.

2.8 - Glosa de pagamentos efetuados à operadora de plano de saúde Omint

Segundo a autoridade fiscal lançadora, o contribuinte declarou como gasto dedutível em Livro-Caixa pagamentos efetuados para a empresa Omint Assistência em Serviços de Saúde S/A, sendo que, na documentação apresentada se constatou tratar de pagamentos relacionados aos seguintes segurados de plano de saúde: a) o próprio declarante, Cláudio Marçal Freira; b) Fabíola (*omissis*), filha do declarante e funcionária do cartório e; c) Michelle (*omissis*) também filha do declarante e funcionária do cartório. Foi ainda constatada, nos recibos de pagamento, a cobrança de mais duas cotas, sem a identificação nominal dos respectivos beneficiários.

Considerou a fiscalização que o valor declarado pelo autuado como despesa própria de plano de saúde, somente poderia ser dedutível na Declaração de Ajuste Anual, desta forma, foi considerada a despesa de R\$ 25.883,12 (plano de saúde do declarante) no ajuste anual, entretanto, foi procedido ao lançamento da multa correspondente à indevida dedução da base de cálculo mensal para efeito de recolhimento do Carnê Leão, uma vez que a despesa não é dedutível em Livro- Caixa. Foi ainda procedida à glosa total do valor de R\$ 35.232,20, que corresponde aos prêmios pagos aos beneficiários "Sem Nome".

Argumenta o recorrente, que a sua indicação como responsável pelo pagamento da despesa nos recibos apresentados para a fiscalização deve ser objeto de aceite, com a presunção de que este seria o beneficiário da prestação do serviço a que se refere o recibo, em respeito ao princípio da boa-fé, complementa no seguinte sentido: *"Ora, na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico prestado ter sido emitido em nome do contribuinte sem a especificação do beneficiário do serviço, não havendo indício de irregularidade, a autoridade fiscal pode presumir que a despesa se refere ao próprio contribuinte, desde que não haja indícios de ter ocorrido outra situação."* Entende assim que, se a documentação seria capaz de comprovar o dispêndio da despesa médica por ele incorrida, deveria ser reconhecida como correta a dedução

de tais valores no seu Imposto de Renda. Contesta ainda, a multa por falta de recolhimento do Carnê-Leão, aplicada sobre o valor de plano de saúde admitido pela fiscalização como dedutível em sua Declaração de Ajuste Anual.

Novamente adoto as conclusões da decisão recorrida como minhas razões de decidir, por entender que a questão relativa às despesas médicas foi devida e suficientemente analisada no acórdão proferido pela DRJ, nos seguintes termos:

Da dedução de valores pagos a título de despesas médicas

A defesa alega que os R\$ 61.115,32 pagos a Ominte a título de despesas médicas (plano de saúde) seriam totalmente dedutíveis do imposto de renda devido, tendo sido tão somente, por mero equívoco, deduzido do livro-caixa, quando deveria ser do ajuste anual.

Argumentou-se que a indicação do impugnante como responsável pelo pagamento da despesa nos recibos provisórios de serviço apresentados para a fiscalização deve ser objeto de aceite, com a presunção de que este é o beneficiário da prestação do serviço a que se refere o recibo, em respeito ao princípio da boa-fé que deve reger as relações fisco-contribuinte. Afirmou-se que a Receita Federal do Brasil já teria firmado entendimento acerca da desnecessidade de identificação do beneficiário quando comprovado quem realizou o pagamento do serviço médico, conforme Solução de Consulta Interna nº 23, de 30 de agosto de 2013.

À vista da alegação, registra-se, de pronto, que não há contencioso quanto à parcela de R\$ 25.883,12 relativa à cobertura do plano de saúde para o impugnante, pois a autoridade fiscal reconheceu o direito à dedução desses valores no ajuste anual, exigindo tão somente a multa isolada pela falta de recolhimento do recolhimento mensal (carnê-leão) sobre esses valores.

Por outro lado, é completamente descabida a alegação da defesa de que a indicação do contribuinte como responsável pelo pagamento da despesa nos recibos fornecidos pelo plano de saúde dispensaria a identificação dos beneficiários do serviço.

A Solução de Consulta Interna nº 23, de 30 de agosto de 2013, invocada pela defesa, dispõe o que segue sobre o assunto:

(...)

Ora, na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico prestado ter sido emitido em nome do contribuinte sem a especificação do beneficiário do serviço, não havendo indício de irregularidade, a autoridade fiscal pode presumir que a despesa se refere ao próprio contribuinte, desde que não haja indícios de ter ocorrido outra situação.

No caso concreto, os comprovantes de pagamento do plano de saúde indicam a existência de cinco beneficiários, sendo dois deles não identificados. Por conseguinte, a referida solução de consulta não se aplica ao caso concreto.

Não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as despesas médicas relativas a beneficiário não identificado, nos termos do art. 80, parágrafo 1º, inciso de I a III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999). A glosa é procedente e deve ser mantida.

Conforme apontado, dúvidas não pairam para o fato de que os comprovantes de pagamentos do plano de saúde indicam a existência de cinco beneficiários, sendo dois deles não identificados. Uma vez não identificados os beneficiários dos pagamentos, impossível se torna a vinculação desses às atividades cartoriais exercidas pelo recorrente, ademais, restou demonstrado, que não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as despesas médicas relativas a beneficiário não identificado, nos termos do art. 80, parágrafo 1º, inciso de I a III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos. No que se refere à multa aplicada sobre o valor do plano de saúde do recorrente, deve ser repisado que se trata de multa decorrente do pagamento a menor do Carnê-Leão mensal, em função dos valores de deduções indevidamente lançados em Livro-Caixa, uma vez que não se trata de gasto relativo à atividade cartorial, sendo dedutível apenas na Declaração de Ajuste Anual, como despesas médicas em geral.

Correto assim o procedimento adotado pela autoridade fiscal, devendo ser mantida a glosa, assim como, como a multa aplicada relativa ao presente tópico.

3 - Multa isolada cumulada com a multa de ofício de 75% - Aplicabilidade

Pugna o recorrente pelo afastamento da multa isolada, por falta de recolhimento mensal do imposto (carnê-leão), aplicada no percentual de 50%, cumulada com a multa de ofício de 75%.

Com relação à cobrança cumulativa da multa por falta de recolhimento, ou recolhimento a menor, do carnê-leão mensal, e da multa de ofício por pagamento a menor do IRPF, cabem as seguintes explicações.

Com a edição da Medida Provisória - MP nº 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 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 pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%).

No presente caso, tratando-se de lançamento de crédito tributário de período posterior à vigência da novel legislação, tem-se como legítima a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do carnê-leão, relativamente ao exercício objeto do presente lançamento (exercício 2012, ano calendário 2011), devendo ser mantida.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para restabelecer o valor de R\$ 55.405,54, declarado pelo contribuinte em Livro-Caixa como dedução da base de cálculo do IRPF, a título de gastos com tarifas bancárias.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos