



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.729811/2012-10
ACÓRDÃO	2402-013.065 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOÃO FIGUEIREDO FERREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

São dedutíveis as despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração e encargos com terceiros com vínculo empregatício. Compete ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea que a despesa pleiteada se enquadraria no conceito de necessidade previsto na Lei.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVA. ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações desprovidas de comprovação efetiva de sua materialidade não são suficientes para ilidir a autuação fiscal. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANO-BASE 2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em

procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário, não se apreciando as alegações de (i) exclusão dos juros sobre a multa de ofício e (ii) não aplicação da penalidade à luz do art. 112 do CTN, vez que não foram levadas ao conhecimento e apreciação do julgador de primeira instância, representando, pois, inovação recursal e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, cancelando a glosa das despesas escrituradas no livro-caixa referentes às “tarifas bancárias / CPMF”.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/RJ1, consubstanciada no Acórdão 12-85.976 (p. 465), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 03) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas do livro caixa e (ii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Por meio do Relatório de Ação Fiscal (p. 04), a autoridade administrativa fiscal informa que, *na análise do Livro Caixa do ano-calendário de 2007, foram constatadas despesas não dedutíveis, conforme segue:*

(1) despesa sem previsão legal e/ou com expressa vedação legal;

(2) despesa não necessária à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora; e

(3) Aplicação de Capital (Imobilizado)

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 397), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) legalidade das despesas registradas no Livro-Caixa referentes a: (i.i) serviço de processamento de dados, (i.ii) intimação de devedores, (i.iii) conservação das instalações cartorárias, (i.iv) livros, jornais e revistas, (i.v) taxas bancárias / CPMF, (i.vi) dedução do ISSQN; e

(ii) caráter confiscatório da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 12-85.976 (p. 465), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

Ementa:

LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. DESPESAS DE CUSTEIO DEDUTÍVEIS.

A despesa de custeio somente é dedutível quando indispensável para percepção da receita e manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, não proferidas pelo STF, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão em litígio específico.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 493), reiterando suas razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, a saber:

(i) legalidade das despesas registradas no Livro-Caixa referentes a:

- (i.i) serviço de processamento de dados
- (i.ii) intimação de devedores
- (i.iii) conservação das instalações cartorárias
- (i.iv) livros, jornais e revistas
- (i.v) taxas bancárias / CPMF
- (i.vi) dedução do ISSQN;

(ii) caráter confiscatório da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão;

(iii) exclusão dos juros sobre a multa de ofício; e

(iv) não aplicação da penalidade à luz do art. 112 do CTN.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas:

Das Matérias Não Conhecidas

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas do livro caixa e (ii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O Contribuinte, em sede de impugnação (p. 397), esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) legalidade das despesas registradas no Livro-Caixa referentes a: (i.i) serviço de processamento de dados, (i.ii) intimação de devedores, (i.iii) conservação das instalações cartorárias, (i.iv) livros, jornais e revistas, (i.v) taxas bancárias / CPMF, (i.vi) dedução do ISSQN; e

(ii) caráter confiscatório da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Por sua vez, em seu apelo recursal (p. 493), além de reiterar o quanto aduzido na impugnação apresentada, acresce as seguintes teses defensivas:

* exclusão dos juros sobre a multa de ofício; e

* não aplicação da penalidade à luz do art. 112 do CTN.

Como se vê, analisando-se as razões de defesa deduzidas em sede de recurso voluntário em cotejo com aquelas apresentadas na impugnação, verifica-se que houve inovação por parte do Contribuinte em relação às seguintes matérias: (i) exclusão dos juros sobre a multa de ofício e (ii) não aplicação da penalidade à luz do art. 112 do CTN.

De fato, é flagrante, pois, a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matérias preclusas em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinadas pela autoridade julgadora de primeira instância, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória das matérias em destaque suscitadas no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tais argumentos.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo as inovações serem afastadas por se referirem as matérias não impugnadas no momento processual devido.

Das Despesas Glosadas do Livro-Caixa

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no art. 6º, incisos e parágrafos, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, com a redação dada pela Lei nº 9.250, de 26/12/1995. Rezam os referidos dispositivos legais:

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.

§ 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.

A Lei nº 9.250, de 26/12/1995, por sua vez, dispõe que, in verbis:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

(...)

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.”

Assim, o contribuinte que recebe rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea (Acórdão 2002-006.273, sessão de 30/01/2024).

Neste espedeque, passemos à análise das despesas glosadas pela autoridade administrativa fiscal e respectivas razões de defesa do Recorrente.

Serviço de Processamento de Dados

Motivo da Glosa: aplicação de capital (imobilizado).

Em sua peça recursal, o Contribuinte defende que *foram objeto de glosa indevida as despesas referentes: a) ao ressarcimento de valores despendidos por funcionários enviados pelas sociedades prestadoras de serviços para a implantação de programas de informática imprescindíveis para o recolhimento do chamado Selo Digital; b) à aquisição de peças para manutenção e conserto de equipamentos de uso indispensável, e; c) à execução de reparos e conservação na estrutura tecnológica existentes no tabelionato.*

Destaca que *é o caso dos lançamentos nos valores de R\$ 535,00 (Fev. — Domínio Digital NF), destinado à compra de peças de reposição para equipamentos utilizados no setor de processamento de dados do tabelionato (HD e driver para conserto de um notebook de marca Samsung). Também, do lançamento de R\$ 520,00 (Ago. — Domínio Digital NI7), destinados à compra de peças de reposição (ND, módulo de memória e de serviço de instalação), para equipamento já existente no local. Por fim, lançamentos como o de R\$ 85,00 (Set. — Cia Notebook NF), referente à aquisição da placa de memória para um conserto e R\$ 2.015,00 (Nov. — BNC Computer NI7) que incluíram a aquisição de direitos de licença de uso para software. Tais casos caracterizam despesas de manutenção da atividade produtiva, destinando-se a reparos e conservação de equipamentos deteriorados no uso diário do tabelionato.*

A DRJ destacou que *na sistemática adotada pela legislação do imposto de renda, considera-se aplicação de capital o dispêndio com a 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 extinguem com sua mera utilização. Neste mesmo sentido o disposto no*

Parecer Normativo CST nº 60, de 1978, transcrito parcialmente pela autoridade autuante, no Relatório de Ação Fiscal (em especial, fls. 06/07).

Ressaltou ainda que, *quanto às licenças de utilização de softwares (sistemas operacionais, programas especializados, etc.), pode o adquirente instalá-los em tantos computadores quanto as licenças permitirem, e por prazo indeterminado. Nessa hipótese, a licença de uso integra o patrimônio do adquirente, equivalendo a um bem. Assim, a partir da definição antes apontada, não é despesa de custeio. Note-se que, não obstante os softwares possam ser considerados obsoletos em mais ou menos tempo, a depender dos critérios de quem os avalia, ainda assim não se pode dizer que se “extingam com sua mera utilização”.*

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular, impondo-se a sua manutenção pelos seus próprios fundamentos.

Serviço de Intimação de Devedores

Motivo da Glosa: despesa sem previsão legal e/ou com expressa vedação legal.

O Recorrente defende que *ignorar a dedutibilidade das despesas de transporte necessárias ao desempenho das funções dos "intimadores" vinculados ao Tabelionato de Protestos e, portanto, essenciais à percepção da receita, mostra-se um completo absurdo!*

Destaca, ainda, que, *os chamados "intimadores" são encarregados de levar aos devedores as intimações dos títulos apontados para protesto — atividade essencial do Tabelionato. O perímetro destas intimações abrange as ruas mais acessíveis da região metropolitana de Porto Alegre e municípios vizinhos. Demais intimações são remetidas pela Empresa de Correios e Telégrafos, pela via postal. O exercício das funções do Tabelião de Protestos, portanto, depende essencialmente desses deslocamentos.*

Por fim, defendeu que restou glosado, também, *o lançamento da despesa de R\$ 1.580,00 pagos à ADIMAPAS (NF 10832), em janeiro de 2007, para a confecção de mapas municipais da região metropolitana para o indispensável uso, pelos intimadores, na execução de seus trabalhos de deslocamento. Trata-se de despesa claramente vinculada à manutenção da fonte produtora, na medida em que os funcionários do Tabelionato deles dependem para deslocar-se pela metrópole, na realização de suas atribuições de intimadores.*

A DRJ assim se manifestou:

Não obstante o contribuinte argumente, em sua peça de defesa, que o dispêndio com gasolina e, ainda, para a manutenção das motocicletas em razão do severo desgaste sofrido pelo equipamento, não possa ser tratado como dispêndio com transporte pessoal, mas sim ressarcimentos para atividade imprescindível à percepção da receita e à manutenção da atividade produtora, não há como acatar tal pretensão.

Com efeito, as despesas de locomoção e transporte foram expressamente declaradas indedutíveis pelo art. 6º, § 1º, 'b', da Lei nº 8.134/90, já transcrito no

início deste Voto. Tal orientação consta do “Perguntas e Respostas” relativo ao exercício de 2008, ano-calendário de 2007, como a seguir demonstrado:

DESPESAS COM TRANSPORTE, LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL

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 n.º 9.250, de 1995, art. 34; RIR/1999, art. 75, parágrafo único, II; IN SRF n.º 15, de 2001, art. 51, § 1.º, "b")

Desta forma, resta claro que a dedução pretendida é vedada por expressa determinação legal, já que os valores despendidos com locomoção, manutenção de veículo próprio e transporte somente podem ser deduzidos pelos representantes comerciais autônomos. Glosas mantidas.

Correto o entendimento alcançado pela DRJ neste particular.

Despesas de Conservação das Instalações Cartorárias

Motivo da Glosa: despesa não necessária à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora e Aplicação de Capital (Imobilizado).

Defende o Recorrente que, *as glosas procedidas sobre despesas de conservação das instalações do tabelionato, indispensáveis para o bom atendimento e a segurança dos clientes e empregados que diariamente circulam pelo local, lembrando tratar-se de instalações locadas e não próprias.*

Destaca que *nos meses de abril, maio, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro, apresentam características de aquisições ou serviços indispensáveis à manutenção da fonte produtora, tais como: a compra de vidro para reposição (R\$ 55,00 — Abr.); a troca de revestimentos e manutenção de cadeiras (R\$ 480,00 — Jun.); a compra de peças de paviflex e contratação de mão de obra para conserto do piso do tabelionato (R\$ 188,00 e R\$ 190,00 — Jul.); o material e a mão de obra para pintura de reparos em partes do tabelionato (R\$ 38,50, R\$ 42,40 e R\$ 150,50 — Set.); a compra de torneira para reposição em banheiro (R\$ 49,00 — Out.); a mão de obra para troca e instalação de vaso sanitário em banheiro do tabelionato (R\$ 985,00 — Dez.).*

Por fim, ressalta que *despesas originadas a partir de expressas determinações da Direção do Foro Central de Porto Alegre, às quais se subordina a atividade do Tabelionato, não podem ser entendidas de outra forma, senão como indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. É o caso da reforma da sinalização de diversos setores do Tabelionato, atendendo às orientações do Juiz Diretor do Foro da Capital, e que exigiram a contratação de empresas especializadas (R\$ 617,00 e R\$ 1.149,95 — Maio e complemento de R\$ 546,00 — Nov.). Outra situação similar diz respeito à aquisição e implantação de programação eletrônica para identificação e controle de frequência dos funcionários do tabelionato (R\$ 2.300,00*

— **Out.**), em decorrência da expressa determinação da Direção do Foro Central que estabeleceu o funcionamento diário ininterrupto do tabelionato, determinando a adoção de diversos turnos de trabalho, tornando obsoleto o método de controle de horário anteriormente utilizado.

Razão não assiste ao Recorrente.

De fato, conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância, sobre o tema cabe transcrever orientação contida na publicação “Perguntas e Respostas” do exercício 2008, ano-calendário 2007 (em especial pergunta nº 394), disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal na Internet, no seguinte sentido:

BENFEITORIAS EM IMÓVEL LOCADO

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

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

Concluiu a DRJ que, no presente caso, e em consonância com o narrado pela autoridade autuante no Relatório da Ação Fiscal de fls. 04/13 (em especial fls. 07/08), constata-se, da leitura da cláusula 5ª e seu parágrafo primeiro, do Contrato Particular de Locação Predial (fls. 368/371), de que foi parte como locatário o contribuinte, que além de não existir cláusula de compensação de despesas com benfeitoria pelo uso do imóvel locado, como valor locativo, há disposição expressa em sentido contrário, qual seja, de que o locatário não terá direito de retenção ou de indenização por quaisquer obras ou benfeitorias, ainda que necessárias e com o consentimento escrito do locador. Glosas mantidas.

Especificamente em relação aos dispêndios que teriam se originado de a partir de expressas determinações da Direção do Foro Central de Porto Alegre, o Colegiado de origem destacou que não obstante a Ordem de Serviço nº 20/2007-DF tenha determinado a padronização do atendimento nos Cartórios de Registros e Tabelionatos, não se pode atribuir à compra dos materiais acima o caráter impositivo decorrente de uma lei, de que seria exemplo, como já exposto anteriormente, o pagamento feito pelo cartório à empresa de medicina do trabalho a título de exame admissional e demissional dos empregados, conforme disciplinado no artigo 168 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (CLT). O teor da Ordem de Serviço é genérico, não estabelecendo um modus operandi específico, necessário e indispensável à obtenção da receita.

Concluiu, assim, que, mesmo os gastos com informatização abrangendo equipamentos (hardware) e programas (software) tiveram sua dedução condicionada a um intervalo de tempo, não alcançando, diga-se de passagem, o ano-calendário de 2007, objeto deste processo, período em que tal dispêndio se constitui aplicação de capital, como já abordado neste Voto. Desta forma, os gastos com placas, painel em MDF e instalação de relógio de ponto,

espelhados, entre outros, pelos documentos de fls. 153 e 302/303, tanto se considerados benfeitorias quanto se considerados aplicação de capital, em razão da vida útil ultrapassar um exercício, não são dedutíveis a título de livro-caixa. Glosas mantidas.

Não se verifica, pois, qualquer reparo a ser feito no r. *decisium* neste particular.

Despesas com livros, jornais e revistas

Motivo da Glosa: despesa não necessária à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

Entendo que o debate, neste ponto, não comporta maiores discussões, tendo em vista que os gastos em questão não se afiguram em despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

Assim, correta a glosa perpetrada pela Fiscalização neste ponto.

Despesas referentes a taxas bancárias / CPMF

Motivo da Glosa: despesa sem previsão legal e/ou com expressa vedação legal e despesa não necessária à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

Registre-se pela sua importância que no Relatório de Ação Fiscal (p. 04), a autoridade administrativa fiscal não teceu maiores considerações acerca da glosa dos valores referentes às “taxas bancárias / CPMF”, tendo o feito apenas através da Tabela de p.p. 10 e 11, com a indicação de que referidos dispêndios foram glosados pelos seguintes fundamentos:

- (1) despesa sem previsão legal e/ou com expressa vedação legal;
- (2) despesa não necessária à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

Neste espeque, considerando a fundamentação da glosa perpetrada pela Fiscalização neste particular, cumpre registrar que referido entendimento não mais se sustenta na própria esfera da Receita Federal:

Solução de Consulta Cosit nº 280, de 26 de dezembro de 2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

LIVRO CAIXA. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CARTÃO DE DÉBITO.

As despesas decorrentes do uso de sistema de recebimento mediante cartão de débito pelos clientes, tais como taxas e despesas bancárias, valores retidos pelo banco, locação de equipamentos e despesas com manutenção de conta bancária, podem ser deduzidas das receitas de serviços notariais e de registro, como despesas de custeio, desde que necessárias as atividades e sejam escrituradas em livro-caixa e comprovadas por documentação idônea.

Dispositivos Legais: Lei no 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, arts. 68 e 69, aprovado pelo Decreto no 9.580, de 22 de novembro de 2018.

A jurisprudência administrativa não destoa desse entendimento, já tendo sido proferida decisão em processo anterior do próprio autuado:

Processo n° 10882.002438/00-53

Recurso n° 161.026 Voluntário

Acórdão n° 3301-00.024 - 3 a Câmara/ 1aTurma Ordinária

Sessão de 05 de março de 2009

Matéria IRPF

Recorrente LUIZ FERNANDO DE ABREU SODRÉ SANTORO

Recorrida 2 a TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 1998

LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO DE DESPESAS.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado somente poderá deduzir as despesas previstas na legislação e vinculadas à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, e desde que devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea, consoante dispõe o § 2º do artigo 6º, da Lei nº 8.134, de 1990.

(...) Voto (...)

No que tange às despesas bancárias (CPMF e taxas), entendo que tais encargos estão diretamente relacionados a intensa movimentação bancária, decorrente da atividade de leiloeiro, devidamente destacadas nos extratos bancários apresentados ao fisco. São despesas financeiras operacionais, necessárias à transferência de numerários aos comitentes dos produtos levados a leilão. Mutatis mutandis, a legislação admite a dedução de impostos, taxas e emolumentos o que ocorre com as despesas referentes a alugueres recebidos, conforme dispõe o artigo 51 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, a seguir transcrito;

Art. 51. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto, no caso de aluguéis de imóveis (Lei nº 7.739/89, art. 14):

I - o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;

II - o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado;

III - as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento;

IV - as despesas de condomínio.

Não se admite a escrituração do livro caixa para o fim de apurar o rendimento de capital havido pela locação de imóvel. Somente as despesas indicadas nos incisos I

a IV acima citados, relacionados com o rendimento auferido no aluguel do imóvel é que não entrarão no cômputo do rendimento bruto. Neste sentido, a despesa de condomínio é dedutível apenas se o encargo tiver sido do locador e o imóvel estiver locado. Não altera o entendimento acima esposado o fato do contribuinte possuir diversos imóveis. Inadmissível escrituração de livro caixa para formar um bolo de despesas e receitas, pois a legislação que disciplina a matéria dispõe de modo diverso. Confira-se a jurisprudência:

IRPF - LANÇAMENTO SUPLEMENTAR - GLOSA DE DEDUÇÕES DE LIVRO CAIXA - VENCIMENTOS DE ALUGUEL - FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA A DEDUTIBILIDADE - O ordenamento prevê a possibilidade de dedução dos valores recebidos em consequência do "trabalho não-assalariado" decorrente do exercício desta atividade. Ademais, faz-se necessário que se comprovem cabalmente as despesas que se fazem estritamente necessárias ao recebimento desta receita (neste caso de aluguel de imóvel). Como não existe previsão legal para a dedução de valores gastos (escriturado em livro caixa) para que se opere o recebimento dos alugueres de imóvel é necessário manter a glosa. Recurso negado. (Acórdão 106-16665, de 06/12/2007).

Como se vê, o dispositivo acima permite que dos rendimentos de aluguel sejam deduzidas, desde que o ônus tenha sido exclusivamente do locador, as despesas com impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento, o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado, e despesas de condomínio referentes ao imóvel locado. Em face ao exposto, dou provimento parcial ao recurso.

Assim, deve ser cancelada a glosa das despesas referentes às “tarifas bancárias / CPMF” abaixo listadas:

MÊS	DESCRIÇÃO DO DOCUMENTO	VALOR	FLS
JAN	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.402,89	42
FEV	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.005,97	54
MAR	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.246,01	66
ABR	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.061,24	72
MAI	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.158,15	95
JUN	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.317,19	113
JUL	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.969,24	123
SET	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.419,80	137
OUT	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 797,78	217
NOV	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.875,51	151
DEZ	TARIFAS BANCÁRIAS (CPMF)	R\$ 1.567,04	162

Dedução do ISSQN

Motivo da Glosa: despesa sem previsão legal e/ou com expressa vedação legal e despesa não necessária à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

Em sua peça recursal, o Contribuinte assim se manifestou:

Outra questão que merece enfrentamento, no Auto de Infração, diz respeito à glosa dos valores deduzidos, entre maio e dezembro de 2007, da receita bruta de

emolumentos correspondentes ao ISS então depositados em Juízo, no Processo Judicial de nº001/1.05.0433509-3.

A citada ação — um Mandado de Segurança impetrado contra ato do Prefeito de Porto Alegre — foi ajuizada pelo Contribuinte em fevereiro de 2004, contestando a constitucionalidade do destaque de ISS das notas de emolumentos recebidos pelos tabeliães e escrivães, estabelecida pela Lei Complementar Municipal nº 501, de 2003, que introduziu o artigo 32-B na Lei Complementar Municipal nº07, de 1973.

O processo recebeu decisão favorável à pretensão do Contribuinte no âmbito Estadual e encontrava-se em grau de recurso perante o STF. Contudo, em sessão de 26/04/2007, a Corte Suprema iniciou a apreciação da Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 3.089, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR). Na ocasião, delineou-se entre os Ministros a tendência a legitimar a cobrança do ISSQN sobre os emolumentos, o que levou o Contribuinte a realizar o correspondente depósito judicial em seu Mandado de Segurança.

A cautela mostrou-se sábia, vez que o STF, em 13/02/2008, confirmou a decisão de constitucionalidade da exigência municipal. A decisão repercutiu sobre o julgamento do AI 596204/RS interposto contra o Contribuinte, dando provimento ao Recurso Extraordinário do Município de Porto Alegre e denegando a segurança anteriormente concedida.

Entretanto, mesmo com o encerramento do processo, os valores não foram levantados pelo Município. Isso porque, nova Ação Declaratória (Processo Judicial nº 001/1.05.0433509-3) colocou *subjudice* a forma do recolhimento do imposto municipal. Transferidos os valores para conta vinculada a este novo processo, aguarda-se sua decisão definitiva pelo STF, no exame do Recurso Extraordinário com Agravo nº 694740, distribuído em 20.06.2012.

Portanto, de maio a dezembro do ano de 2007, os valores correspondentes ao destaque de ISSQN foram recolhidos mediante depósito judicial. Como consequência da implantação, pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, da arrecadação através do Selo Digital, em maio de 2007 foram regularizados os recolhimentos relativos aos meses de janeiro a abril de 2007, de uma única vez (R\$ 78.738,90), como bem informou o Contribuinte à fiscalização.

Os valores de ISSQN lançados como despesas dedutíveis no Ano-Calendário de 2007 foram glosados pela Auditora Fiscal, como se tratasse de renda do Contribuinte.

Ocorre que, na forma disposta pela Lei nº 7.713, de 1988 (art. 11, III); pelo RIR/99 (art. 75, III); e pela IN SRF nº 15 de 2001 (art. 51, III), são dedutíveis os destacamentos efetuados a título de ISSQN sobre os serviços notariais e de registro. Outro não é o entendimento da própria RFB:

Solução de Consulta (DISIT 08) N° 207 de 24 de Julho de 2012

Para efeito da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição Federal poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade o valor pago em atraso a título de ISSQN, com os respectivos juros de mora e correção monetária, escriturados em livro Caixa, como despesa de custeio necessária à manutenção dos serviços notariais e de registro.

Solução de Consulta (DISIT 06) nº 50 de 15 de junho de 2010

Para efeito da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, os titulares dos serviços notariais e de registro a (l)ite se refere o art. 236 da Constituição Federal poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade o valor pago a título de ISSQN, escriturado em livro Caixa, como despesa de custeio necessária à manutenção dos serviços notariais e de registro.

(...)

Sobre o tema, a DRJ, após fazer uma análise das ações judiciais citadas pelo Contribuinte, concluiu que, apesar dos desfechos desfavoráveis ao Recorrente, *não foi possível, das consultas ao sítio do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, localizar, especificamente, os depósitos relativos ao ano-calendário de 2007, não constando os mesmos, igualmente, dos autos do processo administrativo ora apreciado. No caso, como a dedução do ISSQN pleiteada diz respeito a depósitos efetuados em juízo, tal situação deveria estar plenamente comprovada nos autos, inclusive, com a identificação dos valores relativos a 2007, bem como a conversão destes depósitos em renda. Em razão da ausência nos autos das cópias, extraídas do processo judicial, comprovando o depósito dos valores atinentes ao ISSQN do ano-base de 2007, resta incabível acatar a pretensão do interessado.*

Pois bem!

De acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 210/2021, tem-se que:

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) pago pelos titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição Federal pode ser escriturado no livro-caixa como despesa de custeio necessária à percepção do respectivo rendimento bruto, dedutível da receita decorrente do exercício da referida atividade na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, observadas as limitações impostas pela legislação de regência

Para efeito da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição Federal poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

os valores referentes aos depósitos judiciais correspondentes ao ISSQN suspenso, relacionados a serviços prestados em anos anteriores, no momento de sua extinção, ou seja, quando convertidos em renda ao ente tributante;

os valores dos pagamentos de ISSQN realizados em atraso, mesmo os referentes a exercícios anteriores.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 151, inciso II, e 156, inciso IV; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "g"; Regulamento do Imposto sobre a Renda, arts. 68 e 69, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018).”

Como se vê, tratando-se de valores referentes a depósitos judiciais, o Contribuinte somente poderia lançar os mesmos como despesa no Livro-Caixa **no momento de sua extinção, ou seja, quando convertidos em renda ao ente tributante.**

Neste mesmo sentido é a jurisprudência desse Egrégio Conselho, conforme se infere dos julgados abaixo:

Acórdão nº 2202-009.284

(...)

Para rechaçar a pretensão, repiso que, como narra o próprio recorrente, somente posteriormente ao período analisado é que ação judicial transitou em julgado em seu desfavor. **Só a partir desse momento é que poderia se cogitar da dedutibilidade dos valores convertidos em renda do município, e não à ocasião do mero depósito judicial.**

Acórdão nº 2202-010.396

(...)

Fato é que os valores referentes aos depósitos judiciais correspondentes ao ISSQN, relacionados a serviços prestados, somente poderão ser deduzidos, ainda que relacionados a exercícios de anos anteriores, no momento de sua extinção, ou seja, quando convertidos em renda ao ente tributante, o que não era o caso na espécie das glosas efetivas, já que ainda se tratavam de meros depósitos e eventual conversão em renda ocorreria (ou ocorrerá) em ano-calendário posterior, sendo nele computada a despesa uma vez convertida em renda ao ente tributante.

Neste espeque, afigura-se correta a glosa realizada pela Fiscalização dos valores referentes aos depósitos judiciais de ISSQN, pelo que deve ser mantida a decisão de primeira instância neste particular.

Da Concomitância das Multas Aplicadas

Com relação à alegação de impossibilidade de ser aplicada a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de forma concomitante com a multa de ofício, cumpre destacar que, nos termos do Enunciado de Súmula Carf nº 147, *somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).*

Registre-se pela sua importância que a susodita MP nº 351 é de 22/01/2007 (data da publicação no Diário Oficial da União) e entrou em vigor na data de sua publicação.

Neste espediente, tendo em vista que a cobrança da multa em análise se refere ao ano-calendário de 2007, nega-se provimento ao recurso voluntário neste tópico.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário, não se apreciando as alegações de (i) exclusão dos juros sobre a multa de ofício e (ii) não aplicação da penalidade à luz do art. 112 do CTN, vez que não foram levadas ao conhecimento e apreciação do julgador de primeira instância, representando, pois, inovação recursal e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, cancelando a glosa das despesas escrituradas no livro-caixa referentes às “tarifas bancárias / CPMF”.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior