



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.728829/2013-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.762 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de abril de 2021  
**Recorrente** CARLOS ALBERTO FIRMO OLIVEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. CARF. SÚMULAS CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. FASE RECURSAL. APRESENTAÇÃO.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso. Contudo, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário. Logo, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, quando em confronto com a ação do Estado, ainda que acostada a destempo.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANOS-BASE 2008 E 2009. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 147. POSSIBILIDADE.

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.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

IRPF. TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. INOBSERVÂNCIA.

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado. Contudo, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

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

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS PELO TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES.

É válido o lançamento efetuado com base em valores informados a título de emolumentos nas Declarações de Ajuste Anual, nos boletins estatísticos extrajudiciais e ainda nos informados como devidos ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça, quando as informações obtidas evidenciam que o montante auferido pelo tabelião, a título de emolumentos, é superior ao oferecido à tributação em suas declarações de ajuste anual da pessoa física.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para restabelecer a dedução do montante de R\$ 5.893,87, correspondente à despesa com serviços de informática, e a dedução do montante de R\$ 6.500,00, correspondente à despesa com serviços advocatícios. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que deram provimento parcial em menor extensão, restabelecendo apenas a dedução correspondente aos serviços de informática. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente de glosa da dedução de livro-caixa, assim como da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão e omissão de rendimentos, referentes ao ano-calendário de 2008, exercício de 2009.

### **Auto de Infração e Impugnação**

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 16-80.630 - proferida pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - DRJ/SP (processo digital, fls. 4.128 a 4.167), transcritos a seguir:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo acima referido foi lavrado, em 10/09/2013, o Auto de Infração -Imposto sobre a

Renda da Pessoa Física - IRPF, fls. 4.017/4.039, acompanhado pelo Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, fls. 3.980/4.014, referente aos anos-calendário 2008 e 2009, para formalização do crédito tributário abaixo indicado:

[...]

#### **Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas**

Infração: Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Física

Omissão de rendimentos recebidos (emolumentos auferidos), decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício (titular de Cartório), sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, conforme exposto no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal em anexo

[...]

#### **Dedução da Base de Cálculo (Ajuste Anual)**

Infração: Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste do ano-calendário 2009 com dedução a título de Livro-Caixa, pleiteada indevidamente, conforme exposto no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal em anexo.

[...]

#### **Dedução da Base de Cálculo (Carnê-Leão)**

Infração: Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa

Redução da base de cálculo do imposto de renda com dedução a título de Livro Caixa, pleiteada indevidamente, conforme exposto no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal em anexo.

[...]

#### **Multas aplicáveis à Pessoa Física**

Infração: Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão

O contribuinte deixou de efetuar corretamente o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa isolada, conforme exposto no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal em anexo.

[...]

#### **Termo de Verificação e de Constatação Fiscal anexo ao Auto de Infração Lavrado**

Nas fls. 3.980/4.014 consta Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, integrante ao presente Auto de Infração lavrado, em que se verifica, em síntese:

- em cumprimento às determinações do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização no. 07.1.08.00-2011-05061-1, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procedeu às verificações do cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte relativas às Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, dos anos-calendário 2008 e 2009;

- trata-se de contribuinte titular do Cartório do 2º. Ofício da Comarca de Angra dos Reis/RJ, no período compreendido entre 01/01/2008 a 13/05/2008, e do Cartório do 17º. Ofício de Notas do Rio de Janeiro, no período compreendido entre 14/05/2008 a 31/12/2009;

- a Fiscalização iniciou-se em 11/11/2011, por meio do Termo de Início de Fiscalização (Aviso de Recebimento datado de 18/11/2011), em que o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros:

1. identificação dos cartórios de sua titularidade, nos anos-calendário 2008 e 2009;

2. cópia de documentação hábil e idônea comprobatória dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, no ano-calendário 2008;
3. cópias das folhas do livro-caixa com a discriminação das receitas e despesas do ano-calendário 2009, acompanhadas de cópia da respectiva documentação hábil e idônea comprobatória, segregada por mês, e na ordem de escrituração no livro-caixa;

- o contribuinte atendeu à intimação apresentando documentos;

- por meio do Termo de Intimação Fiscal no. 01, de 31/07/2012 e no. 02, de 02/08/2012, todos cientificados ao contribuinte por via postal, a Fiscalização solicitou documentos e esclarecimentos, conforme abaixo:

[...]

O contribuinte encaminhou os seguintes documentos, entre outros:

[...]

Após a análise de toda a documentação trazida aos autos durante o procedimento fiscal, a Fiscalização acatou despesas e glosou outras, conforme pode ser visto nos itens III.2 - Das despesas de livro-caixa pleiteadas pelo Cartório do 2º. Ofício de Angra dos Reis, fls. 3990/3991 e III.3 - Das despesas de livro-caixa pleiteadas pelo Cartório do 17º. Ofício de Notas/RJ, fls. 3992/4004;

A Fiscalização elaborou os seguintes demonstrativos auxiliares que fazem parte do Termo de Verificação e Constatação Fiscal:

1. Emolumentos - encontram-se os valores mensais dos emolumentos auferidos nos anos-calendário 2008 e 2009 extraídos dos boletins estatísticos extrajudiciais apresentados pelo contribuinte e os valores dos emolumentos constantes nas declarações de ajuste anual;
2. Demonstrativo dos valores de despesas escrituradas no livro-caixa, dos valores de despesas de livro-caixa glosados pela Fiscalização e dos valores de despesas de livro-caixa passíveis de dedução - estão relacionados os valores mensais das despesas escrituradas no livro-caixa do ano-calendário 2008, os valores mensais das despesas não passíveis de dedução no livro-caixa para fins do imposto de renda, por falta de previsão legal e os valores mensais das despesas dedutíveis no livro caixa;
3. Demonstrativo dos valores de despesas de livro-caixa lançados na declaração de ajuste anual, dos valores de despesas de livro-caixa glosados pela Fiscalização e dos valores de despesas de livro-caixa passíveis de dedução - estão relacionados os valores mensais das despesas a título de livro-caixa informados na declaração de ajuste do ano-calendário 2009, os valores mensais das despesas não passíveis de dedução no livro-caixa para fins do imposto de renda, por falta de previsão legal e os valores mensais das despesas dedutíveis no livro caixa;
4. Demonstrativos de apuração da multa isolada - abrangendo os meses de setembro a dezembro de 2008 e outro relativo ao ano-calendário 2009, encontram-se relacionados os valores mensais da multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea "a", da Lei nº 9.430/1996.

#### **Dos documentos encaminhados pelo Tribunal de Justiça/RJ**

Em atendimento a ofício encaminhado pela Difis, o Departamento de Gestão da Arrecadação do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro esclareceu que os dois cartórios do contribuinte consistem em serventias extrajudiciais privatizadas e que os emolumentos são pagos pelo usuários diretamente às serventias, sendo recolhidos por meio de GRERJ apenas o acréscimo de 20% de que trata a Lei nº 3.217/99, devido ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça - FETJ, que corresponde ao percentual de 20% do valor dos emolumentos recebidos pelas serventias. Em anexo à resposta, foram encaminhados relatórios extraídos dos sistemas de arrecadação que demonstram os valores mensais arrecadados pelas serventias a título de acréscimo de 20%.

### Das Infrações Apuradas

Durante o procedimento fiscal, foram objeto de análise as declarações de ajuste dos anos-calendário 2008 e 2009, os esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte, as informações recebidas da Corregedoria Geral da Justiça/RJ e as informações constantes dos controles internos da Receita Federal.

As infrações à legislação do Imposto de Renda da Pessoa Física foram:

- omissão de rendimentos tributáveis (emolumentos auferidos) nos anos-calendário 2008 e 2009, nos valores, R\$ 5.089.252,13 e R\$ 2.421.234,59, respectivamente, conforme demonstrativo "EMOLUMENTOS";
- dedução anual da base de cálculo do imposto de renda pleiteada indevidamente na declaração de ajuste anual do ano-calendário **2009**, a título de livro-caixa, no total de R\$ 3.808.198,97, conforme apurado no "Demonstrativo dos valores de despesas de livro-caixa lançados na declaração de ajuste anual, dos valores de despesas de livro-caixa glosados pela Fiscalização e dos valores de despesas de livro-caixa passíveis de dedução";
- recolhimento a menor do imposto de renda devido a título de carnê-leão, dos meses de setembro de 2008 a dezembro de 2009, conforme apurado nos "Demonstrativos de apuração da multa isolada".

### Da Multa Isolada

Levando-se em consideração os rendimentos efetivamente recebidos, bem como as despesas de livro-caixa passíveis de dedução, as diferenças a título de carnê-leão devido, apurados pela Fiscalização, ficam sujeitas à multa isolada de 50%, com fundamento no disposto no art. 44, inc. II, alínea "a", da Lei nº 9.430/1996.

### DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente intimado das alterações processadas em sua declaração, o contribuinte apresentou impugnação por meio do instrumento de fls. 4.042/4.059, alegando, em breve síntese, que:

- preliminarmente, aduz que o lançamento deve ser anulado por ilegalidade da aplicação do método de arbitramento;
- segundo os estritos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional, apenas se admite o arbitramento nos casos em que "sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado";
- como se depreende da exposição de motivos do Auto de Infração, a apuração do débito fiscal foi realizada na forma de arbitramento, com base nas informações prestadas pelo Tribunal de Justiça;
- em cumprimento ao seu dever de cooperação com a Fiscalização, apresentou todos os documentos de que dispõe: extratos bancários, comprovante de transferências realizadas entre contas do titular, livro-caixa, contratos, boletos, notas fiscais e outros que se afiguravam mais do que suficientes para que a Fiscalização pudesse proceder à apuração da efetiva base de cálculo do imposto pretensamente devido;
- com base na escrituração mantida pelo contribuinte, caso a Fiscalização tivesse agido com observância ao Princípio da Verdade Material, ao qual se encontra adstrita, não teria encontrado dificuldade em verificar que os valores informados pelo Tribunal de Justiça não servem de sustentáculo para auferir os rendimentos percebidos e, conseqüentemente, calcular o imposto que entende devido pelo exercício das atividades;
- em vez disso, a Fiscalização optou pelo caminho menos trabalhoso para apurar o crédito tributário, com base nos valores informados e repassados ao Tribunal de

Justiça, encontrando os rendimentos supostamente percebidos pelo contribuinte, chegando a uma base absolutamente irreal;

- a discrepância entre os valores apurados no Auto de Infração com base no arbitramento e aqueles que teriam sido obtidos com base na contabilidade do contribuinte, colocada à disposição da Fiscalização, pode ser exemplificada pela necessidade de utilização do limite disponível, a título de cheque especial das contas de titularidade do cartório e/ou contribuinte, para pagamento de despesas básicas da serventia;
- da análise da movimentação financeira é fácil constatar que os rendimentos auferidos nem de longe se assemelham com os apontados pela Fiscalização;
- por possuir clientela fixa, cujos pagamentos ocorrem mensalmente, mediante emissão de fatura, frequentemente é surpreendido com a inadimplência, sendo que, para facilitar o recebimento, é forçado a conceder descontos para incentivar o adimplemento. Para manter o funcionamento do cartório e equilibrar o orçamento, viu-se obrigado a recorrer ao limite do cheque especial. Apresenta 2 quadros intitulados "Empréstimos 2008" e "Empréstimos 2009" que pretende mostrar o histórico da utilização do limite do cheque especial. Assim, se auferisse os exorbitantes valores apontados pela Fiscalização, não haveria motivo para utilizar o crédito do banco;
- a Fiscalização computou o valor oriundo do cheque especial como receita, não observando o princípio da verdade material. A Fiscalização cometeu erros na apuração da base de cálculo que serviu de parâmetro para o arbitramento;

#### Do Direito - Do recolhimento do Imposto de Renda pelo contribuinte

- não deixou de pagar imposto que lhe era cabível, apenas recebeu valor inferior ao apontado pela Receita Federal;
- possui clientela fixa, mas nem sempre a contraprestação acontece de forma regular, obrigando-o a oferecer parcelamentos, além de sofrer com a forte inadimplência que o obriga a receber valores meses após os serviços prestados, e menores do que os efetivamente devidos;
- assim, os valores concretamente recebidos pelo contribuinte são sempre menores do que aqueles obtidos no cálculo da proporção dos valores direcionados ao Tribunal, tendo em vista que estes sempre são repassados integralmente e os prejuízos decorrentes do não recebimento são suportados pelo contribuinte;
- todos os valores repassados por lei ao Tribunal de Justiça são realizados sobre o preço integral do serviço prestado, pois, se adotasse postura diversa, sofreria sanção da Corregedoria;
- no Auto de Infração consta de que o notário não pode conceder desconto, mas tal informação é equivocada, pois tem essa possibilidade sobre os valores por ele percebidos, somente não podendo conceder descontos sobre valores devidos à Corregedoria e demais órgãos;
- o imposto de renda incide sobre a renda percebida pelo notário. Assim, se não recebeu o valor que lhe era devido, não pode ser compelido a pagar o imposto, sob pena de flagrante ilegalidade;

#### Dos documentos que legitimam a dedução de receita

- com o início do procedimento fiscal, apresentou à Fiscalização documentos que legitimam deduzir da receita decorrente de sua atividade, as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos, bem como manutenção da fonte produtora, conforme o art. 6º. da Lei 8.134/1990;
- apesar de os recibos atenderem às exigências legais, não foram considerados pela Fiscalização, que preferiu utilizar-se do arbitramento;

- se as despesas apontadas e comprovadas pelo contribuinte não foram consideradas, não restam dúvidas de que a Fazenda incidiu em flagrante enriquecimento sem causa, na medida em que tributou os rendimentos auferidos sem a utilização da base de cálculo correta;
- ao chamar de indevidas as deduções realizadas por ele, a presente autuação está em desacordo com a legislação e com as decisões do Conselho de Contribuintes;

#### Das deduções obrigatórias

- esclarece que os valores discriminados como FETJ, FUNPERJ, FUNDPERJ, ACOTERJ/MUTUA não constituem receita, pois não são percebidos pelo contribuinte;
- o Auditor Fiscal entendeu que, em razão dos referidos valores serem pagos pelo cidadão que solicita ato no cartório, não constituem ônus financeiro passível de dedução;
- lança a totalidade do numerário recebido como crédito e escritura o valor repassado ao Tribunal de Justiça como despesa. Não há qualquer ilegalidade em sua conduta, pois oferece à tributação o valor efetivamente recebido;

#### Das despesas com alimentação e locomoção dos funcionários

- foi efetuada a glosa das despesas relativas à alimentação e à locomoção dos funcionários que prestam serviço-fim da atividade produtora, mediante a alegação de que não são necessárias à percepção da receita e à manutenção das atividades;
- houve grave equívoco da Fiscalização, considerando o art. 75 do RIR/1999, corroborado pelo art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06/02/2001, em que a remuneração paga a terceiros pode ser deduzida;
- de acordo com o art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, remuneração é definida como a soma do salário contratualmente estipulado, com outras vantagens percebidas na vigência do contrato de trabalho como horas extras, adicional noturno, adicional de periculosidade, insalubridade, comissões, percentagens, gratificações, diárias para viagem, entre outras. O art. 458 da CLT dispõe que, além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações *in natura* que a empresa, por força do contrato do costume fornecer habitualmente ao empregado;
- assim, fica evidente que o vale-alimentação e o vale-transporte integram a remuneração, eliminando eventuais indagações sobre sua natureza jurídica. O CARF, de forma unânime, entende que os referidos benefícios são passíveis de dedução em livro-caixa;

#### Das despesas com honorários advocatícios

- as despesas com honorários advocatícios, seja na modalidade de pareceres, consultas ou ainda elaboração de defesas, poderão ser lançadas no livro-caixa para fins de dedução, desde que tenham correlação com a atividade-fim do tabelião e sejam devidamente comprovadas. Foi nesse contexto que houve a contratação de serviços de advocacia, mais especificamente, para defender os interesses do cartório em ações judiciais que foram propostas;

#### Das despesas de locomoção do contribuinte

- não obstante a norma do inc. II, do Parágrafo único do art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda/1999, que veda a dedução de despesas de locomoção e transporte do próprio contribuinte, não existe qualquer óbice a deduzir despesas incorridas no cumprimento do dever legal dos notários e registradores;
- é inegável que os custos suportados para a efetivação das intimações e diligências previstas em lei sejam feitas presencialmente, incluindo o auxílio de "táxi",

gastos esses necessários à percepção dos rendimentos, assim preenchendo os requisitos de dedutibilidade;

Das despesas com seguro responsabilidade civil, vida empresarial e seguro de funcionários

- de acordo com entendimento predominante no CARF, as despesas relativas a seguro, se comprovadas, podem ser deduzidas;

Dos serviços de informática

- os serviços de manutenção e consultoria em informática são imprescindíveis para a atividade exercida pela serventia, uma vez que o bom funcionamento dos sistemas e dos computadores é essencial para prestar as informações legalmente devidas ao Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro;
- é inquestionável a necessidade dos serviços de informática para o funcionamento da serventia e atendimento aos usuários dos serviços notariais;

Da aquisição de bens móveis

- esclarece que os bens móveis são essenciais para o desenvolvimento da atividade praticada pela serventia, sendo bens sem qualquer valor de mercado;
- trata-se de cadeiras, computadores, impressoras e a lei permite que seja realizado o desconto relativo às despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora;

Das decisões que respaldam o entendimento adotado pelo contribuinte

- anexa ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes que justificam seu entendimento;

Da ilegalidade do Auto de Infração quanto à aplicação da multa em duplicidade

- verifica-se a aplicação de multa ilegal pelo fato da autoridade ter aplicado multa proporcional e isolada sobre os mesmos períodos, prática vedada pelo art. 198 do Código Tributário Nacional;
- traz cópias de ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes e destaca que reconhecem, por unanimidade, a impossibilidade de cobrança de multa em duplicidade relativa aos mesmos períodos;
- requer seja acatada a preliminar de nulidade do Auto de Infração em razão da utilização do arbitramento. E, se não for acolhida, no mérito requer o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal impugnado;
- caso entendam como insuficiente a documentação existente, seja deferido ao contribuinte todos os demais meios de prova em direito admitidos, em especial, documental suplementar e pericial.

(Destaques no original)

**Julgamento de Primeira Instância**

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa segue (processo digital, fls. 4.128 a 4.167):

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

Exercício: 2009, 2010

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões

não implicam em nulidade do lançamento e podem ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS PELO TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES.

É válido o lançamento efetuado com base em valores informados a título de emolumentos nas Declarações de Ajuste Anual, nos boletins estatísticos extrajudiciais e ainda nos informados como devidos ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça, quando as informações obtidas evidenciam que o montante auferido pelo tabelião, a título de emolumentos, é superior ao oferecido à tributação em suas declarações de ajuste anual da pessoa física.

#### 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 de titular de cartório 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. GLOSA. DESPESA COM TICKET ALIMENTAÇÃO.

As despesas com alimentação de funcionário somente poderão ser deduzidas com base no inciso I do artigo 75 do Decreto nº 3.000/1999 quando integrarem a remuneração do funcionário com vínculo empregatício, ou seja, quando forem efetuadas com habitualidade, por força de contrato de trabalho e como contraprestação do trabalho.

#### DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE. TITULAR DE SERVIÇO NOTARIAL. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com locomoção e transporte somente são dedutíveis, a título de despesas escrituradas no livro caixa, quando suportadas por representante comercial autônomo.

#### DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

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 porque não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

#### TAXAS JUDICIÁRIAS. GLOSA.

As taxas judiciária cobradas diretamente do cidadão solicitante dos serviços notariais como acréscimos aos emolumentos e, portanto, segregadas deles, são indedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda, pois cabe ao titular do serviço notarial o mero repasse aos cofres públicos de tais taxas, cujos ônus recaíram sobre o cidadão.

#### 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. São, portanto, hipóteses autônomas de aplicação da multa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula Vinculante, 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.

**IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS DE INSTRUÇÃO.**

A impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, incluindo a prova documental.

**PROVA DOCUMENTAL. JUNTADA POSTERIOR.**

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o impugnante apresentá-la em outro momento a menos que

demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

**PROVAS.** Dissociadas de provas materiais que as sustentem as alegações do contribuinte não podem ser consideradas na solução do litígio.

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

Tendo em vista que a impugnação é o momento de apresentação dos motivos e provas, não pode o interessado se eximir da incumbência de provar seus argumentos mediante solicitação de perícia.

**ALEGAÇÕES GENÉRICAS OU DESACOMPANHADAS DE PROVA.**

Em processo administrativo tributário, o poder instrutório da defesa do sujeito passivo exige carrear aos autos provas capazes de amparar convenientemente seu direito.

Impugnação improcedente

**Recurso Voluntário**

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, cuja essência relevante para a solução da presente controvérsia, em síntese, traz (processo digital, fls. 4.194 a 4.236):

1. Em sede preliminar, alegação do cerceamento de defesa pela negação à realização de prova pericial provando que o valor recebido a título de emolumentos não é o retratado nas informações prestadas pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro – TJRJ.

2. A aplicação de multa em duplicidade (proporcional e isolada) sobre os mesmos períodos é inconstitucional e vedada pelo art. 98 do Código Tributário Nacional – CTN.

3. A multa que exceder ao percentual de 20% (vinte por cento) do tributo apurado tem caráter confiscatório.

4. A omissão de rendimento apurada por arbitramento baseado nas informações prestadas pelo TJRJ é ilegal.

5. Acerca da omissão de rendimentos, argui:

a) que a aplicação as decisões proferidas pelo CARF e pela Delegacia da Receita Federal são plicáveis tão somente ao caso específico ameaça a segurança das relações jurídicas;

b) que os valores informados pelo TJRJ não retratam o total dos emolumentos recebidos pelo tabelião, já que este tem legitimidade para conceder descontos, especialmente em face da clientela fixa, que lhe paga mensalmente e, às vezes, pede-lhe parcelamentos;

6. A legislação vigente permite a dedução das despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

7. Os valores discriminados como FETJ, FUNPERJ, FUNDPERJ, ACOTERJ/MÚTUA não constituem receita, pois tais valores são repassados para o Tribunal.

8. São despesas necessárias à percepção da receita e manutenção das atividades:

- a) com alimentação e locomoção dos funcionários que prestam serviços;
- b) com os honorários advocatícios;
- c) com locomoção do Recorrente;
- d) com seguro de responsabilidade civil, vida empresarial e de funcionários;
- e) com serviços de informática;
- f) com aquisição de bens móveis;

8. Transcreve doutrina e jurisprudência perfilhadas à sua pretensão.

9. Por fim, pede:

- a) nulidade do lançamento pela negativa da produção de prova pericial;
- b) caso a preliminar de nulidade não seja acatada, requer o reconhecimento:
  - da ilegalidade da cobrança concomitante da multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão;
  - da violação ao princípio do não confisco pela fixação de multa em percentual superior a 20% (vinte por cento) do tributo apurado;
  - da impossibilidade do arbitramento com base nas informações prestadas pelo TJRJ;
  - da ausência de omissão de receita, considerando que o valor recebido foi inferior ao apontado na autuação.
- c) permissão para apresentação de documentação suplementar.

#### **Contrarrazões ao recurso voluntário**

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Francisco Ibiapino Luz

#### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 14/11/2017 (processo digital, fl. 4.190) e a peça recursal foi recebida em 12/12/2017 (processo digital, fl. 4.194), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

#### **Preliminares**

##### **Nulidades do lançamento**

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25

de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional pelo descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento do Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque a omissão apurada mediante as informações prestadas pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro – TJRJ - não tem amparo na legislação vigente. Não obstante mencionada alegação, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os documentos necessários para fins de comprovar os rendimentos tributáveis por ele recebidos. Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 13 e seguintes).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, o que foi feito de forma transparente e precisa, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 4.017 a 4.033).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso

III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litúgio.

Ante o exposto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

### **Princípios constitucionais da ampla defesa e do não confisco**

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos

estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho por meio do Enunciado nº 2 de suas súmulas, *verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

### **Nulidade da decisão recorrida**

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação do Recorrente no sentido da ocorrência de cerceamento de defesa, supostamente porque o pedido de perícia para obtenção de provas, que já deveriam ter vindo aos autos, foi negado.

A propósito, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir sua decisão. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, cuja decisão poderá ser fundamentada, inclusive, por meio de outros elementos

probatórios, presentes no correspondente processo, que entenda suficientes à formação de sua convicção.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar ainda que, o CPC/2015, e por consequência os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Como visto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade vistas no inciso II do art. 59 do PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

## **Mérito**

### **Solicitação de perícia técnica**

O Recorrente alega a necessidade da realização de perícia técnica a fim de comprovar a redução dos rendimentos tributáveis, como também o valor da glosa apurados pela fiscalização, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

À vista do contexto apresentado, é notório que o Recorrente pretendeu delegar ao perito o encargo de provar a procedência de suas alegações, eximindo-se, assim, da incumbência de provar seus argumentos. De modo diverso, teria ele prestado os esclarecimentos e documentos

requisitados nos diversos termos de intimação e reintimação lavrados durante mencionado procedimento fiscal ou, até mesmo, por ocasião da impugnação.

Do exposto, não vejo razão para deferir reportado pedido de perícia, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Assim sendo, esta pretensão não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

### **Documentação apresentada em fase recursal**

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso. Contudo, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário. Logo, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, quando em confronto com a ação do Estado, ainda que acostada a destempo.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...*com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva*]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Adite-se, ainda, que o mesmo Decreto já citado, em seu art. , art. 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, traz o “preceito legal” de que se falou, contexto em que se admite o aditamento de documentação comprobatória complementar, nestes termos:

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Por conseguinte, ante a fundamentação supracitada, rejeito a solicitação genérica do Contribuinte no sentido de se permitir a apresentação de novos documentos a qualquer tempo.

#### **Incidência concomitante de multa isolada (carnê-leão) e multa de ofício**

Conforme o Enunciado nº 147 de súmula do CARF, a partir do ano-calendário de 2007, aplica-se a 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, nestes termos:

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%).

Por conseguinte, improcede suposta alegação de que referidas penalidades incidem sobre igual fato tributário, eis que a multa de ofício penaliza a falta de recolhimento do tributo correspondente a todo o ano-calendário, o qual é apurado no ajuste anual. Já a multa isolada (carnê-leão) reprime a ausência de antecipação mensal do imposto, na medida em que os rendimentos são auferidos, independentemente de ser apurado, ou não, imposto a pagar por ocasião do ajuste anual. Logo, tratam-se de distintos fatos e bens jurídicos tutelados.

Mais especificamente, tais penalidades têm por fundamento o art. 44, incisos I e II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nestes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A propósito, registre-se que o lançamento é ato privativo da administração pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Nessa perspectiva, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional pelo descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento.

Por oportuno, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Nesse sentido, como se viu, tratando-se de norma legal vigente, não excepcionada pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, § 6º, inciso II, o suposto afastamento de sua aplicação é vedado à autoridade administrativa. Ademais, de igual forma, não cabe ao CARF a apreciação das questões de feição constitucional, matéria já sumulada por este Conselho, cujo enunciado de Súmula CARF nº 2 já transcrevemos anteriormente.

Ante o exposto, mantém-se a presente autuação, já que incidente sobre fato gerador ocorrido a partir do período-base de 2007.

### **Vinculação jurisprudencial**

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

**Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:**

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

**Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:**

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

**Dedução das despesas escrituradas em livro-caixa**

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado, desde que atendidos os requisitos legalmente a isso exigidos, conforme estabelece a Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, incisos I a III, e §§ 1º a 4º. Confirma-se:

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.

(Grifo nosso)

Por oportuno, a compreensão da expressão “despesas **necessárias**” traduz fato de extrema pertinência para a presente análise, eis que norteador do entendimento que se pretende construir quando da análise do caso concreto. Por conseguinte, buscando afastar eventual subjetividade casuística, aproveita-se, por analogia, do mandamento visto no art. 47, §§1º e 2º, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim como do que está posto no art. 96, §§ 1º a 3º, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) e o art. 301 do Decreto nº 3.000, de 1999. Confira-se:

Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Lei nº 10.406, de 2002:

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

Decreto nº 3.000, de 1999 (revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, mas vigente à época da ocorrência do fato gerador):

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

Salienta-se que, de igual importância para o deslinde da questão, assim é definido o termo “necessário(a)” pelos dicionários “on line” disponíveis na rede mundial de computadores:

1. essencial, inevitável, imprescindível, indispensável, fundamental, preciso, crucial, primordial, básico, basilar, vital, capital, substancial

(<https://www.dicio.com.br/necessaria/>);

2. impossível de ser dispensado, obrigado a ser cumprido, inevitável  
(<https://michaelis.uol.com.br/busca?id=KP94m>);

3. indispensável, imprescindível, fundamental, essencial, precisa, crucial, primordial, básica, basilar, vital, capital, substancial, inescusável.

(<https://www.sinonimos.com.br/necessaria/>).

Analisando o acima transcrito, infere-se que as despesas **necessárias** aqui tratadas são aquelas **imprescindíveis** para o **usual e regular** desempenho da atividade profissional geradora dos rendimentos tributáveis, dos quais o Recorrente cogita deduzir reportados dispêndios. Logo, não basta o contribuinte alegar que o exercício de sua profissão demanda aludido desembolso, eis que, como visto, somente é dedutível o consumo também comum aos demais profissionais que atuam regulamente em igual ofício. Com efeito, aí também se inclui o custeio apropriado na manutenção que tenha por propósito a conservação e preservação dos bens igualmente indispensáveis para a normal e corrente execução do serviço prestado.

Igualmente visando arrear valoração subjetiva quando da classificação de suposto dispêndio em despesa ou aplicação de capital, utiliza-se, por analogia, do mandamento visto no art. 45, §1º, da citada Lei nº 4.506, de 1964, nestes termos:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

Analisando-se o excerto acima transcrito juntamente com o disposto na alínea “a” do § 1º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, também já reproduzida anteriormente, conclui-se que apenas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano são despesas de custeio, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital.

Sequenciando a contextualização legal da matéria, valioso registrar o benefício fiscal atinente à implementação dos serviços de registros públicos, em meio eletrônico, visto no art. 3º da Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009, *verbis*:

Art. 3º Até o exercício de 2014, ano-calendário de 2013, para fins de implementação dos serviços de registros públicos, previstos na Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, em meio eletrônico, os investimentos e demais gastos efetuados com

informatização, que compreende a aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes pelos titulares dos referidos serviços, poderão ser deduzidos da base de cálculo mensal e da anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

§ 1º Os investimentos e gastos efetuados deverão estar devidamente escriturados no livro Caixa e comprovados com documentação idônea, a qual será mantida em poder dos titulares dos serviços de registros públicos de que trata o caput, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou a prescrição.

§ 2º Na hipótese de alienação dos bens de que trata o caput, o valor da alienação deverá integrar o rendimento bruto da atividade.

§ 3º O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.

Como se vê, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderiam deduzir, na rubrica “livro-caixa”, os dispêndios com hardware, software e instalação de redes atinentes à informatização necessária para a implementação dos serviços de registro público em meio eletrônico.

Ante o até então exposto, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda. Assim entendido, o estudo acerca da referida dedutibilidade depende de análise individual e específica da suposta despesa, levando em conta as singularidades do respectivo exercício profissional.

Nessa perspectiva, por ocasião do cotejamento supracitado, é razoável a consideração dos seguintes aspectos:

1. não cabe para qualquer rendimento, senão para os decorrentes do trabalho não assalariado, inclusive aqueles dos titulares dos serviços notariais e de registro e os dos leiloeiros;

2. não cabe para qualquer despesa, mas tão somente para os emolumentos, a remuneração de empregados e correspondentes encargos trabalhistas e previdenciários, como também para o custeio necessário à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora;

3. referidas “despesas necessárias” compreendem apenas os dispêndios imprescindíveis para a respectiva atividade profissional; não o sendo, por exemplo, aqueles que lhe sejam apenas úteis;

4. tanto receitas como despesas, têm de estar escrituradas em livro-caixa e serem comprovadas com documentação hábil e idônea;

5. ditos comprovantes de pagamento devem estar em nome do contribuinte e fazerem referência a sua atividade profissional, excluindo-se os desembolsos supostamente perfilhados ao consumo pessoal e residencial do declarante;

6. mencionados dispêndios têm de ser realmente despesas de custeio, assim consideradas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano ou tenha valor unitário não superior a R\$ 326,61, eis que aqueles de vida ou valores superiores refletem aplicação de capital, a qual não é dedutível.

7. é vedada a dedução correspondente tanto à depreciação ou arrendamento dos bens e instalações como à despesa de transporte e locomoção, exceto, quanto à última, os dispêndios suportados pelo representante comercial autônomo;

8. Apontada dedução é vedada quando os respectivos rendimentos tiverem por origem a prestação de serviços de transporte em veículo próprio locado, ou adquirido com reservas de domínio ou alienação fiduciária, bem como no rendimento bruto dos garimpeiros regularmente matriculados;

9. excepcionalmente, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderão deduzir tanto aplicação de capital quanto despesa de custeio com hardware, software e instalação de redes, atinentes à informatização dos serviços de registro público em meio eletrônico.

10. a receita mensal da atividade é o teto da respectiva dedução, aproveitando-se o excedente até o final do correspondente ano-base, sendo desprezado o montante que supostamente restaria transportado para o ano subsequente.

Posta assim a questão, passo à análise do caso concreto.

Preliminarmente, como visto no relatório, o Sujeito Passivo exerce o ofício de titular de cartório, atividade profissional geradora dos rendimentos, de cuja base tributável foram deduzidas citadas despesas. Portanto, além das já descritas **escrituração** e **comprovação**, a presente análise terá por pressuposto o acolhimento da dedução em montante correspondente à remuneração de empregados, juntamente com os encargos trabalhistas e previdenciários decorrentes, aos emolumentos pagos, assim como às despesas que se mostrarem **imprescindíveis** para o corrente exercício profissional em cenário de normalidade.

Analisando os autos do presente processo, nota-se que a autoridade fiscal examinou detidamente cada despesa escriturada, assim como os respectivos esclarecimentos apresentados em atendimento aos termos de intimação fiscal, cujo detalhamento está registrado no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal. Por conseguinte, no entender do julgador de origem, foi objeto de glosa somente a, no entendimento da fiscalização, parcela deduzida indevidamente, assim considerada apenas aquela que o Contribuinte não logrou provar a ocorrência em si ou sua correspondente normalidade, usualidade e necessidade para a execução do serviço prestado (Processo digital, fls. 3.980 a 4.008).

No entanto, fundamentado na Lei nº 12.024, de 2009, entendo que a dedução referente aos serviços de informática na quantia de R\$ 5.893,87 deverá ser parcialmente mantida, afastando-se as glosas atinentes aos dispêndios efetivados a partir de 28 de agosto de 2009, consoante tabela abaixo (Processo digital, fls. 3.998):

| Data da escrituração | Valor (R\$) | Data da escrituração | Valor (R\$) |
|----------------------|-------------|----------------------|-------------|
| 31/8/09              | 39,00       | 18/11/09             | 507,90      |
| 23/9/09              | 364,00      | 25/11/09             | 1.347,00    |
| 7/10/09              | 2.280,00    | 25/11/09             | 22,66       |
| 14/10/09             | 597,98      | 27/11/09             | 339,00      |
| 21/10/09             | 159,50      | 27/11/09             | 150,70      |
| 27/10/09             | 42,16       | 2/12/09              | 43,97       |

### Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

[...]

O contribuinte alega que apresentou documentos à Fiscalização que permitiriam deduzir da receita decorrente de sua atividade as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos, conforme o art. 6º. da Lei 8.134/1990;

Aduz que, apesar de os recibos atenderem às exigências legais, não foram considerados pela Fiscalização, que preferiu utilizar-se do arbitramento.

Conforme visto no tópico anterior, a Fiscalização **não utilizou o arbitramento** para apuração dos valores considerados omitidos pelo contribuinte. Obteve o montante dos emolumentos apurados com base no confronto entre valores informados nas Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário 2008 e 2009 e aqueles constantes dos boletins estatísticos extrajudiciais da movimentação dos anos-calendário 2008 e 2009, apresentados pelo contribuinte.

Em relação às despesas informadas pelo contribuinte, a Fiscalização solicitou a **comprovação de pagamento** ou ainda **justificativas** delas, como por exemplo, nos trechos do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal:

[...]

Após a análise da documentação trazida aos autos durante o procedimento fiscal, a Fiscalização acatou despesas e glosou outras, conforme pode ser visto nos itens III.2 – Das despesas de livro-caixa pleiteadas pelo Cartório do 2º. Ofício de Angra dos Reis, fls. 3990/3991 e III.3 - Das despesas de livro-caixa pleiteadas pelo Cartório do 17º. Ofício de Notas/RJ, fls. 3992/4004.

[...]

(Destaque nosso)

### Das deduções obrigatórias

Na peça impugnatória, o contribuinte alega que o Auditor Fiscal entendeu que os valores discriminados como FETJ, FUNPERJ, FUNDPERJ, ACOTERJ/MÚTUA não são passíveis de dedução dos emolumentos recebidos, pois tais taxas são pagas pelo cidadão que solicita ato no cartório e arca com seus ônus financeiros.

[...]

Não assiste razão ao contribuinte. Senão vejamos:

Inicialmente, cabe destacar que, durante o procedimento fiscal, o contribuinte apresentou os seguintes documentos, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal, fl. 3982 :

*1. demonstrativo dos valores devidos ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ relativos ao acréscimo de 20% de que trata a Lei no. 3.217/99, e dos acréscimos estipulados pela Lei no. 4664/05 (FUNDPERJ) e pela Lei Complementar Estadual no. 11/06 (FUNPERJ);*

*2. cópias dos boletins estatísticos extrajudiciais;*

Tais boletins oriundos do Sistema Extrajudicial Eletrônico, apresentados pelo contribuinte e relativos aos anos-calendário 2008 e 2009, possuem 9 colunas, conforme abaixo:

[...]

Abaixo, sobre as custas judiciais e emolumentos dos serviços notariais e de registros no Estado do Rio de Janeiro:

- os emolumentos cobrados pela prática dos atos de registro e de averbação, bem como pela expedição de certidões são fixados pela Lei Estadual no. 3.350, de 29/12/1999;

- a Corregedoria-Geral da Justiça publica as Tabelas de Custas. As vigentes em 2015, estão contidas na Portaria CGJ nº 1.772/2014, fixando os emolumentos cartorários, acrescidos dos seguintes acréscimos legais:

♦ de 20% (vinte por cento), destinado ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ, criado pela Lei nº 3.217/1999;

♦ de 5% (cinco por cento), destinado ao Fundo Especial da Procuradoria Geral do Estado – FUNPERJ, criado pela Lei Complementar Estadual nº 111/2006;

♦ de 5% (cinco por cento), destinado ao Fundo Especial da Defensoria Pública Geral do Estado – FUNDPERJ, criado pela Lei Estadual nº 4664/2005;

♦ de 4% (quatro por cento), destinado ao Fundo de Apoio aos Registradores Cíveis das Pessoas Naturais do Estado do Rio de Janeiro – FUNARPEN/RJ, criado pela Lei Estadual nº 6.281/2012.

♦ O valor de R\$10,86, por ato praticado, sendo R\$10,65 divididos igualmente para as seguintes entidades: Mútua dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro, Caixa de Assistência do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, Caixa de Assistência dos Procuradores do Estado do Rio de Janeiro, Caixa de Assistência aos Membros da Assistência Judiciária do Estado do Rio de Janeiro e Associação dos Notários e Registradores do Estado do Rio de Janeiro - ANOREG/RJ"(Lei Estadual nº 3.761, de 07/01/2002); e R\$0,21 para a ACOTERJ –Associação dos Conselheiros dos Tribunais de Contas do Estado e dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro (Lei Estadual nº 590/852).

♦ O valor de R\$ 15,63 para cada consulta ao BIB – Banco de Indisponibilidades de Bens, administrado pela Corregedoria-Geral da Justiça (Provimento CGJ nº 67, de 21/09/2009).

No quadro apresentado acima, pode-se observar que o valor de cada uma das taxas aparece **segregada** dos emolumentos. Tais taxas judiciárias são cobradas diretamente do cidadão que solicita o ato cartorial solicitado ao serviço extrajudicial e figuram como acréscimos aos emolumentos devidos.

O titular do cartório é o responsável pelo recolhimento de tais taxas aos cofres públicos, por meio da Guia de Receita Judiciária – GRERJ.

**Constata-se que o ônus financeiro recai totalmente sobre o cidadão solicitante do serviço, cabendo ao titular do cartório o mero repasse de tais taxas aos cofres públicos.**

Pelo acima exposto, verifica-se que não cabe razão ao contribuinte quando pretende deduzir taxas judiciais cujos ônus recaíam totalmente sobre o cidadão solicitante do ato notarial. Assim, correta a glosa efetuada a título de despesas com Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ, Fundo Especial da Procuradoria Geral do Estado – FUNPERJ e Fundo Especial da Defensoria Pública Geral do Estado – FUNDPERJ.

### **Das despesas com alimentação e locomoção dos funcionários**

O contribuinte alega que foi efetuada a glosa das despesas relativas à alimentação e à locomoção dos funcionários que prestam serviço-fim da atividade produtora, mediante a alegação de que não são necessárias à percepção da receita e à manutenção das atividades.

Afirma que houve grave equívoco da Fiscalização, considerando o art. 75 do RIR/1999, corroborado pelo art. 51 da Instrução Normativa SRF no. 15, de 06/02/2001, em que a remuneração paga a terceiros pode ser deduzida. Os artigos 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT dispõem que a remuneração é a soma do salário contratualmente estipulado adicionado de outras vantagens, entre elas, o vale-alimentação e o vale-transporte. Assim, fica evidente que o **vale-alimentação** e o **vale-transporte** integram a remuneração, eliminando eventuais indagações sobre sua natureza jurídica. O CARE, de forma unânime, entende que os referidos benefícios são passíveis de dedução em livro-caixa

No Termo de Constatação e Verificação Fiscal, fl. 3.981, consta que o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal no. 01 e Termo de Intimação Fiscal no 02, lavrados em 31/07/2012 e 02/08/2012, respectivamente, em que foram solicitados documentos/esclarecimentos. Abaixo transcrevo alguns itens de interesse para esse tópico:

(...)

*3. cópias dos contratos de trabalho de todos os funcionários do Cartório do 2o. Ofício de Angra dos Reis e do Cartório do 17o. Ofício de Notas/RJ cujos salários foram objeto de despesas escrituradas nos livros-caixas apresentados à Fiscalização:*

(...)

*5. esclarecimento quanto à natureza da rubrica “vale-transporte” indicada nos recibos comprobatórios de pagamentos a profissional de contabilidade (Cartório do 2o. Ofício de Angra dos Reis);*

Em 03/09/2012, o contribuinte encaminhou, dentre outros:

- cópias de registro dos empregados dos dois Cartórios, nos anos de 2008 e 2009 e cópias de suas carteiras de trabalho e previdência social;
- cópias de notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa **Viação Senhor do Bonfim Ltda.** (pagamento de vale-transporte), relativas aos meses de janeiro, fevereiro, março e maio de 2008;

Na fl. 3985 consta que o contribuinte foi cientificado em 05/06/2013 do Termo de Intimação Fiscal no 05, por meio do qual foi intimado a apresentar, dentre outros:

*2. apresentar as relações dos beneficiários de ticket-alimentação e vale-transporte, acompanhadas de documentação hábil e idônea comprobatória (despesas escrituradas no livro-caixa do Cartório do 17o Ofício de Notas/RJ);*

O contribuinte apresentou, dentre outros:

- relatório da folha de pagamento referente ao mês de janeiro/2009, no qual há a indicação dos funcionários que usufruíam os benefícios de **ticket-alimentação** **vale-transporte**;

Nas fls. 3.990/3.991 constam as despesas escrituradas no livro-caixa pelo Cartório do 2o. Ofício de Angra dos Reis, no período de 01/01/2008 e 13/05/2008, e que, após analisados os lançamentos efetuados, os documentos e esclarecimentos do contribuinte, **foram passíveis de dedução**. Ressalte-se que, para este Cartório, **não** houve glosas de despesas com vale-alimentação, nem vale-transporte.

Em relação ao Cartório do 17o. Ofício de Notas/RJ, não constam glosas relativas a vale-transporte.

Há nas fls. 3.992/4.004 despesas de livro-caixa pleiteadas pelo Cartório do 17o Ofício de Notas/RJ que, depois de devidamente apreciados os lançamentos no livro-caixa do período de 14/05/2008 a 31/12/2009) juntamente com os documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, foram consideradas como **não passíveis de dedução**. Dentre elas, destaco as despesas escrituradas como PAGTO. TICKET SERVIÇOS S/A (Ticket Alimentação – Funcionários), conforme quadro abaixo:

| Cartório do 17. Ofício de Notas – Despesas com Ticket Serviços S/A |                      |                 |                     |
|--------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------|---------------------|
| Valor (R\$)                                                        | Data da escrituração | Fl. Livro-caixa | Data quitação       |
| 10.869,89                                                          | 21/05/2008           | 102             | 21/05/2008 (fl.611) |
| 11.340,67                                                          | 20/06/2008           | 109             | 20/06/2008 (fl.612) |
| 12.282,23                                                          | 22/07/2008           | 137             | 22/07/2008 (fl.613) |
| 12.125,30                                                          | 21/08/2008           | 155             | 21/08/2008 (fl.614) |
| 12.596,08                                                          | 22/09/2008           | 177             | 22/09/2008 (fl.615) |
| 12.753,01                                                          | 21/10/2008           | 193             | 21/10/2008 (fl.616) |
| 13.380,71                                                          | 19/11/2008           | 211             | 19/11/2008 (fl.617) |
| 13.374,16                                                          | 23/12/2008           | 232             | 23/12/2008 (fl.618) |
| 13.857,25                                                          | 21/01/2009           | 245             | 21/01/2009 (fl.619) |
| 14.485,22                                                          | 20/02/2009           | 260             | 20/02/2009 (fl.620) |
| 14.171,23                                                          | 23/03/2009           | 273             | 23/03/2009 (fl.621) |
| 14.171,23                                                          | 22/04/2009           | 287             | 22/04/2009 (fl.622) |
| 14.485,22                                                          | 22/05/2009           | 303             | 22/05/2009 (fl.623) |
| 14.485,22                                                          | 22/06/2009           | 320             | 22/06/2009 (fl.624) |
| 14.485,22                                                          | 23/07/2009           | 339             | 23/07/2009 (fl.625) |
| 14.485,22                                                          | 21/08/2009           | 354             | 21/08/2009 (fl.626) |
| 14.799,20                                                          | 21/09/2009           | 370             | 21/09/2009 (fl.627) |
| 14.799,20                                                          | 22/10/2009           | 386             | 22/10/2009 (fl.628) |
| 14.799,20                                                          | 23/11/2009           | 403             | 23/11/2009 (fl.629) |
| 15.419,24                                                          | 23/12/2009           | 421             | 23/12/2009 (fl.630) |

Constam nas fls. 611/630 cópias de 20 boletos bancários quitados do Cedente TICKET SERVIÇOS S/A, CNPJ 47.866.934/0001-74 e Sacado CARTÓRIO 17o. OFÍCIOS DE NOTAS, CNPJ 27.128.875/0001-20.

A Fiscalização efetuou a glosa das despesas da empresa Ticket Serviços S/A referentes a tickets alimentação dos funcionários, pelos seguinte motivos:

*Glosada por falta de previsão legal de dedução no livro-caixa para fins de imposto de renda. Não configura despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos do artigo 75 do Decreto no. 3.000, de 26/03/1999 – RIR/99.*

Conforme **Solução de Divergência no. 17 – Cosit**, datada de 14/03/2017, os valores pagos a título de alimentação, destinados indistintamente a todos os empregados, podem ser deduzidos da receita decorrente do exercício da atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, desde que devidamente comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro-caixa, conforme art. 6o., incisos I e III, da 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: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)*

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

*I - os emolumentos pagos a terceiros;*

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

Como pode ser visto no relatório dessa Solução de Divergência, ela foi elaborada em função de entendimentos conflitantes entre Soluções de Consulta, no que concerne ao art. 75, incisos I e III do Decreto no. 3.000/1999:

*Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):*

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

*II - os emolumentos pagos a terceiros;*

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

Destaco os item 30, 34, 35 e 38 dessa Solução de Divergência:

30. Já na vigência do art. 11 da Lei no 7.713, de 1988, o Parecer CST/SIPR no 721, de 21 de setembro de 1990, fundado no mesmo art. 239 do RIR/1980 e no próprio Parecer CST no 1.291, de 1985, dispõe que “os titulares dos serviços notariais e de registro, desde que mantenham escrituração das receitas e despesas, poderão considerar os valores despendidos na aquisição de **tickets-restaurante**, a serem distribuídos indistintamente a todos os seus empregados, como **despesa dedutível** para fins de cálculo do imposto de renda devido por aqueles”.

34. Assim, pode-se concluir que as despesas com **vale-refeição, vale-alimentação** e planos de saúde, destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, **podem ser deduzidas** dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual (art. 6º, inciso III, da Lei no 8.134, de 1990; arts. 4º, inciso I, e 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei no 9.250, de 1995).

35. Por fim, é de trazer à tona outro critério lógico para julgar a dedutibilidade de despesas de custeio, lastreado no citado Parecer Normativo Cosit no 11, de 1992. Esse Parecer firma o entendimento de que os salários indiretos pagos aos empregados, quando acrescidos às suas respectivas remunerações, na forma do art. 74, § 1º, da Lei no 8.383, de 1991, integram os rendimentos tributáveis da pessoa física e **constituem despesas dedutíveis do empregador**, com respaldo no art. 191 do RIR/1980 (art. 299 do RIR/1999).

38. Na hipótese de convenção e acordo coletivo de trabalho, **todas as prestações neles previstas e devidas** ao empregado constituem **obrigações do empregador** e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo assim dedutíveis para fins de tributação do rendimento do trabalho não assalariado (art. 6º, incisos I e III, da Lei no 8.134, de 1990, e art. 611 da CLT).

No mesmo sentido, a **Solução de Consulta Interna no. 6 - Cosit, de 18/05/2015**, traz a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

RENDIMENTO DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. DISPÊNDIOS COM EMPREGADOS.

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, as importâncias pagas devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração do empregado, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. As despesas deverão ser comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

Na hipótese de **convenções e acordos coletivos de trabalho**, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, dedutíveis para fins de tributação dos rendimentos do trabalho não assalariado.

As despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Lei no. 8.134, de 1990, art. 6º; Lei no 9.250, de 1995, arts. 4º., inc. I, e 8º., inc. II, alínea “g”; Decreto no. 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999), arts. 75 e 76.

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 dispõe em seu art. 369:

Alimentação do Trabalhador

Art. 369. Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas de alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados, observado o disposto no inciso V do parágrafo único do art. 249 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 1º).

Parágrafo único. Quando a pessoa jurídica tiver programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, além da dedução como despesa de que trata este artigo, fará também jus ao benefício previsto no art. 581.

No presente caso, consta, nas fls. 1.390/1.395, Relatório da Folha de Pagamento Mensal, do mês de janeiro/2009, em que se verificam descontos relativos a vale-refeição.

Porém, o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal no. 01, de 31/07/2012 e no. 02, de 02/08/2012, todos cientificados ao contribuinte por via postal, a apresentar documentos e esclarecimentos, dentre outros:

3. cópias dos **contratos de trabalho de todos os funcionários** dos dois Cartórios cujos salários foram objeto de despesas escrituradas nos livros-caixas apresentados à Fiscalização;

A Fiscalização intimou o contribuinte por meio do Termo de Intimação Fiscal no 05 lavrado em 03/06/2013 a apresentar, entre outros:

2. as **relações dos beneficiários de ticket-alimentação e vale-transporte**, acompanhadas de documentação hábil e idônea comprobatória (despesas escrituradas no livro-caixa do Cartório do 17º. Ofício de Notas/RJ);

O contribuinte **não** apresentou os contratos de trabalho de todos os funcionários dos dois cartórios, nem as relações dos beneficiários de ticket-alimentação e vale-transporte; somente carregou aos autos o Relatório da Folha de Pagamento Mensal, do mês de **janeiro/2009** em que se verificaram descontos a título de vale-refeição.

Diante disso, **não há evidência** de que a alimentação faça parte da remuneração contratualmente estabelecida entre as partes ou já tenha integrado os respectivos salários por força da habitualidade, de forma a se considerar tal custeio não como uma liberalidade, mas como **obrigação trabalhista**.

Ressalte-se, também, que não consta dos autos qualquer documento que comprove eventual obrigação, disciplinada em **contrato individual de trabalho** ou mesmo em **convenção coletiva**, para que o contribuinte arcasse com despesas de alimentação de seus funcionários

Por todo o acima exposto, não comprovada a hipótese de compulsoriedade da despesa com alimentação, de modo a que se enquadre no inciso I do art. 6º. da Lei nº 8.134/90, ou seja, que se trate de despesa de custeio, necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devem ser mantidas as glosas das despesas com a empresa Ticket Serviços S/A, nos exatos termos em que efetuadas pela Fiscalização.

A propósito, não se trata de glosa decorrente do desatendimento às normas do PAT, mas, como se viu, da falta de comprovação em si da regularidade do mencionado dispêndio.

### **Das Despesas com Locomoção e Transporte**

Nas fls. 3.992/3.993 constam listados os valores e datas de despesas escrituradas no livro-caixa do Cartório do 17º. Ofício de Notas/RJ, no período de 14/05/2008 a 31/12/2009, referentes a pagamento de táxi, estacionamento e pedágio.

A Fiscalização glosou tais despesas por não configurarem despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 75 do Decreto nº 3.000/1999 e ainda complementou: *são indedutíveis no livro-caixa as despesas com locomoção e transporte de titulares ou funcionários dos serviços notariais, mesmo quando incorridas na realização de gestões e diligências pertinentes à execução da função notarial.*

Na legislação tributária em vigor, veda-se expressamente a dedução de despesas com locomoção e transportes, salvo no caso de representante comercial autônomo (art. 6º, § 1º, “b”, da Lei 8.134/1990 c/c art. 34 da Lei nº 9.250/1995, art. 75, parágrafo único, inciso II, e art. 49, § 1º, “b”). Assim, todos os demais profissionais estão impedidos de deduzir da base de cálculo do imposto de renda, tanto para apuração do recolhimento mensal quanto para determinação do ajuste anual, as despesas de custeio com locomoção e transporte incorridas no exercício de sua atividade.

A respeito das despesas do livro-caixa, vejamos o disposto nos arts. 75 e 76 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999:

*Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):*

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

*II - os emolumentos pagos a terceiros;*

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

*(...)*

*Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).*

*(...)*

*§ 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).*

*(...)*

Dos dispositivos acima, verifica-se que, para fins de dedução, as despesas devem estar escrituradas no livro-caixa e devidamente discriminadas em documentos hábeis e idôneos, para comprovar a natureza dos gastos listados nos incisos I a III do *caput* e o respectivo pagamento.

Em relação especificamente às despesas com locomoção – táxi, veja-se a legislação abaixo colacionada, inc. II do Parágrafo único do art. 75 do Decreto no. 3.000/1999 e o disposto no Manual de Perguntas e Respostas do IRPF para o ano-calendário 2008:

*Despesas Escrituradas no Livro Caixa*

*Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):*

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

*II - os emolumentos pagos a terceiros;*

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

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

*(...)*

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

*(...)*

*DESPESAS COM TRANSPORTE, LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL*

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

*Referidas despesas não são dedutíveis, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando correrem por conta deste.*

*(Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 1995, art. 34; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, parágrafo único, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51, § 1º, "b")*

*(...)*

De acordo com a legislação tributária em vigor, veda-se expressamente a dedução de despesas com locomoção e transportes, salvo no caso de representante comercial autônomo (art. 6º, § 1º, “b”, da Lei 8.134/1990 c/c art. 34 da Lei nº 9.250/1995, art. 75, parágrafo único, inciso II, e art. 49, § 1º, “b”). Assim, todos os demais profissionais

estão impedidos de deduzir da base de cálculo do imposto de renda, tanto para apuração do recolhimento mensal quanto para determinação do ajuste anual, as despesas de custeio com locomoção e transporte incorridas no exercício de sua atividade.

De todo o acima exposto, constata-se que não há previsão legal para dedução de despesas com locomoção/táxi pelos titulares dos serviços notariais e de registro. Portanto, correta a glosa efetuada pela Fiscalização das despesas registradas pelo contribuinte no livro-caixa como “Pagamento táxi, Estacionamento e Pedágio”.

### **Das despesas com honorários advocatícios**

Na fl. 800 do Termo de Constatação e Verificação Fiscal constam as despesas com Sérgio Mandelblatt – Serviços de Advocacia, nos valores de R\$ 1.500,00 e R\$ 5.000,00 glosadas por falta de previsão legal de dedução no livro-caixa para fins de imposto de renda.

A Fiscalização ainda complementou: *gastos efetuados com pagamentos de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa de cartórios, ou mesmo para solucionar contendas porventura existentes entre empregado e empregador, não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 75 do Decreto no. 3.000, de 26/03/1999 – RIR/1999.*

Na peça impugnatória, o contribuinte alega que as despesas com honorários advocatícios utilizados para a defesa dos interesses do Cartório em ações judiciais, para emissão de pareceres ou consultas, são passíveis de dedução, pois estão relacionadas à atividade-fim do tabelião.

Entretanto, os honorários advocatícios não integram aquelas despesas tidas como de custeio, considerando que os trabalhos profissionais podem ser realizados independentemente desses ônus.

Para serem considerados como tais, devem os gastos estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades afins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora. O contribuinte pode exercer o seu ofício, de modo habitual e a contento, sem a assessoria jurídica, seja ela vinculada exclusivamente à prestação dos serviços notariais ou para defesa do cartório.

Nesse sentido, cabe citar o seguinte precedente do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

*Livro-Caixa – Glosa de Deduções – Pagamentos a Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício: Na apuração do imposto de renda, somente deverão ser deduzidas as despesas escrituradas em Livro-Caixa que sejam necessárias à manutenção da fonte produtora da renda. No caso de tabeliães, não há como ser admitida a dedução de pagamentos efetuados a consultores e assessores jurídicos, visto que tais atividades não são imprescindíveis ao incremento ou manutenção das receitas auferidas. Recurso negado. (grifou-se)*

*(Acórdão 104-19502, relator João Luís de Souza Pereira)*

A Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal assim se manifestou sobre o tema por meio da Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT n.º 101, de 22 de abril de 2004:

*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.*

Com base no acima exposto, considerando que as despesas com pagamentos de honorários advocatícios/assessoria jurídica não se enquadram nos incisos do art. 6o. da Lei no 8.134/1990, devem ser mantidas as glosas, nos exatos termos em que efetuadas pela Fiscalização.

### **Das despesas com seguro responsabilidade civil, vida empresarial e seguro de funcionários**

O contribuinte alega que, de acordo com entendimento predominante no CARF, as despesas relativas a seguro, se comprovadas, podem ser deduzidas.

No Termo de Constatação e Verificação Fiscal, verifica-se:

*Seguro – Barth Corretora de Seguros Ltda. e Cia. Excelsior de Seguros (seguros de responsabilidade civil profissional), nos valores de R\$ 335,78, R\$ 338,80 e R\$ 338,79, escrituradas em 25/01/2008, 26/02/2008 e 26/03/2008, respectivamente: glosadas por falta de previsão legal de dedução no livro-caixa para fins de imposto de renda. Não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos do artigo 75 do Decreto no 3.000, de 26/03/1999;*

fl. 4.094:

*PG Seguro Responsabilidade Civil, Seguro de Vida Empresarial e Seguro Funcionários, nos valores de (...), respectivamente: glosadas por falta de previsão legal de dedução no livro-caixa para fins do imposto de renda. Não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos do artigo 75 do Decreto no 3.000, de 26/03/1999;*

Conforme já exposto acima, a legislação impõe como critério de dedutibilidade a necessidade de a despesa enquadrar-se como essencial e necessária à fonte produtora dos rendimentos e à aquisição das receitas provenientes do exercício da atividade.

Ressalte-se que uma despesa pode ser útil, usual e conveniente, agregando valor e qualidade ao serviço prestado, mas não necessariamente será essencial para a prestação do serviço, o qual pode existir sem a existência daquela.

Para que uma despesa seja classificada como necessária, nos termos da legislação que rege a matéria, deve existir estrita conexão do dispêndio com a fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a ponto de a atividade não sobreviver ou não poder ser exercida sem aquela despesa.

Assim, no que se refere às despesas de seguro do presente tópico, essas não possuem conexão direta com a atividade cartorária e, portanto, não se vislumbra a “essencialidade” requerida pela legislação tributária, já que os trabalhos profissionais da serventia extrajudicial podem ser realizados independentemente desses ônus. Mantém-se, portanto, a glosa desses valores.

### **Da aquisição de bens móveis**

O contribuinte alega, na peça impugnatória, que os bens móveis são essenciais para o desenvolvimento da atividade praticada pela serventia, sendo bens sem qualquer valor de mercado;

Informa que se trata de cadeiras, computadores, impressoras e que a lei permite que seja realizado o desconto relativo às despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora.

Ressalte-se que os gastos com aquisição de bens móveis são notoriamente aplicações de capital, vez que a vida útil ultrapassa um exercício. Assim, configuram-se como desembolsos indedutíveis, a teor do entendimento oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil, expresso no Manual de Perguntas e Resposta do IRPF para o ano-calendário de 2008:

#### **"AQUISIÇÃO DE BENS OU DIREITOS**

*394 — O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro Caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?*

*Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro Caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital.*

*São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação.*

*Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital.*

*(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, inciso III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, inciso III; Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978)" (grifos acrescidos)*

### Apuração da omissão

[...]

Analisando a alegação do contribuinte de que Fiscalização utilizou o arbitramento para apuração do débito fiscal, com base nas informações prestadas pelo Tribunal de Justiça:

*Como se depreende da exposição de motivos do Auto de Infração, a apuração do débito fiscal foi realizada na forma de arbitramento, com base nas informações prestadas pelo Tribunal de Justiça.*

É de se ressaltar que tal arbitramento não ocorreu. Veja-se, a seguir, o método utilizado pela auditoria para apuração dos valores dos rendimentos considerados omissos:

A omissão de rendimentos decorreu de **emolumentos** recebidos pelo contribuinte, titular do Cartório do 2o. Ofício da Comarca de Angra dos Reis/RJ, no período compreendido entre 01/01/2008 a 13/05/2008, e do Cartório do 17o. Ofício de Notas do Rio de Janeiro, no período compreendido entre 14/05/2008 a 31/12/2009.

Durante o procedimento fiscal, o contribuinte foi instado a justificar a divergência entre os valores dos emolumentos recebidos (rendimentos tributáveis recebidos), apurados pela Fiscalização com base nos dados extraídos dos **boletins estatísticos extrajudiciais** apresentados pelo próprio contribuinte, e aqueles informados por ele nas **Declarações de Ajuste Anuais** dos anos-calendário 2008 e 2009.

A Fiscalização também intimou o contribuinte a justificar, com base em documentação hábil e idônea, a escrituração no livro-caixa dos dois Cartórios dos valores informados como despesas dedutíveis (FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ), considerando que não integram o montante dos emolumentos recebidos (receita efetiva do cartório/titular).

Inicialmente, cabe informar que os valores apurados pela Fiscalização foram extraídos dos **boletins estatísticos extrajudiciais** elaborados pelo contribuinte e encaminhados ao Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro pelo Cartório do 2o. Ofício de Angra dos Reis e pelo Cartório do 17o. Ofício de Notas/RJ.

Os emolumentos são a remuneração devida pelos atos praticados pelos Serviços Notariais e de Registro, sendo cobrados diretamente do cidadão que requer o serviço e compõem os rendimentos do titular do cartório.

Nos boletins estatísticos extrajudiciais encontram-se discriminados, mensalmente: os valores dos emolumentos auferidos, os valores dos acréscimos estipulados pela Lei Estadual no. 3.217/99 (Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ), pela Lei Estadual no. 4.664/05 (Fundo Especial de Defensoria Pública Geral do Estado do Rio de Janeiro – FUNDPERJ) e pela Lei Complementar Estadual no. 111/06 (Fundo Especial da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro – FUNPERJ) e os valores das contribuições devidas a entidades previstas na Lei Estadual no. 3.761/02.

Os acréscimos estipulados pela Lei Estadual no. 3.217/99, pela Lei Estadual no. 4.664/05 e pela Lei Complementar Estadual no. 111/06, incidem sobre todos os emolumentos previstos em lei, na proporção de, respectivamente, 20%, 5% e 5%:

[...]

Ressalte-se que a Fiscalização elaborou demonstrativos denominados EMOLUMENTOS que contemplam unicamente o montante dos emolumentos auferidos pelo contribuinte, ou seja, o **montante dos rendimentos tributáveis recebidos**.

Os demonstrativos elaborados pelo contribuinte denominados CRÉDITOS RECEBIDOS contemplam também os acréscimos legais FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ e Mútua.

Relativamente ao ano-calendário 2009, ao serem deduzidos referidos acréscimos acima citados, que totalizaram R\$ 3.123.596,08, da receita total expressa no demonstrativo CRÉDITOS RECEBIDOS, os emolumentos corresponderiam a R\$ 3.409.122,21 (R\$ 6.532.718,29 - R\$ 3.123.596,08).

A Fiscalização comparou tal valor com o extraído dos **boletins estatísticos extrajudiciais** (R\$ 10.239.274,04), e verificou que a diferença corresponde a R\$ 6.830.151,83, que não foi justificada pelo contribuinte, mediante documentação hábil e idônea. Concluiu-se que o total de emolumentos auferidos em 2009, tendo como fonte o demonstrativo elaborado pelo contribuinte intitulado “CRÉDITOS RECEBIDOS”, corresponde a apenas 33,29% do total dos emolumentos auferidos informados nos boletins estatísticos extrajudiciais.

Em relação ao ano-calendário 2008, a Fiscalização procedeu à mesma análise anteriormente citada e constatou que, pelo demonstrativo elaborado pelo contribuinte “CRÉDITOS RECEBIDOS”, o valor de emolumentos correspondeu a somente 44,35% do total dos emolumentos auferidos informados nos boletins estatísticos extrajudiciais.

Conforme o que será visto no item dedicado às taxas judiciais, constata-se que os valores informados a título de FUNPERJ, FUNDPERJ e FETJ não constituem receitas e nem despesas.

Trata-se de taxas que incidem sobre recolhimento de custas e emolumentos judiciais, aparecem nos boletins estatísticos extrajudiciais segregadas dos emolumentos e cujo ônus financeiro recai integralmente sobre o cidadão solicitante do ato cartorial. O titular do Cartório é o responsável pelo recolhimento de tais taxas aos cofres públicos, por meio da Guia de Receita Judiciária – GRERJ.

Ao analisar o demonstrativo elaborado pelo contribuinte e intitulado “CRÉDITOS RECEBIDOS” verificou que foram deduzidas tais acréscimos legais, o que a conduziu a trabalhar diretamente sobre os boletins estatísticos extrajudiciais, fornecidos pelo contribuinte, e que serviram de base para o cálculo dos emolumentos auferidos pelo contribuinte.

Alegou, na peça impugnatória, que oferece parcelamento a seus clientes e que ainda está sujeito à forte índice de inadimplência. Por essas razões, a Fiscalização não poderia ter arbitrado os rendimentos auferidos, pois os valores constantes dos boletins estatísticos extrajudiciais não refletem a real situação dos emolumentos.

É de se ressaltar que o contribuinte não contesta em sua impugnação os números e os cálculos realizados pela autoridade lançadora, nos demonstrativos elaborados que fazem parte do Termo de Verificação e Constatação Fiscal.

Como regra geral, ao Fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário. Assim dispõe o art. 333 do Código do Processo Civil (CPC – Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973):

[...]

Assim, é decorrência da regra geral do direito que aquele que alega algo deve comprová-lo, pois não seria lícito que a parte se beneficiasse do alegado com base apenas em meras afirmações.

No contexto da lógica processual do ônus da prova, a Fiscalização logrou comprovar o fato constitutivo do seu direito, utilizando-se de documentos produzidos pelo próprio contribuinte, os boletins estatísticos extrajudiciais, que foram confrontados com as informações constantes das declarações de ajuste anual do Imposto de Renda, dos anos-calendários fiscalizados.

Vale registrar que a jurisprudência administrativa vem se consolidando no sentido de considerar válida a utilização de documentos expedidos pelo cartório para apuração dos rendimentos auferidos pelo tabelião a título de emolumentos, conforme ementa abaixo transcrita de Acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO - É lícito ao Fisco apurar os valores recebidos a título de emolumentos e custas por tabelião tomando por base documentos idôneos expedidos pelo Cartório, mormente quando estes apontam valores muito superiores àqueles consignados no Livro Caixa. (Acórdão 102-48981, de 23/04/2008).*

Ao alegar que os valores recebidos foram menores do que os constantes nos referidos boletins estatísticos extrajudiciais, devido à concessão de parcelamentos e/ou à inadimplência, o contribuinte tentou desqualificar a metodologia adotada pela Fiscalização para apuração dos valores omitidos. Em vez de tentar invalidar todo o procedimento, poderia ter identificado os atos que se enquadram nas situações por ele suscitadas, apresentando os respectivos elementos probatórios, o que não fez.

Por todo o acima exposto, cumpre esclarecer que **não houve qualquer arbitramento** no cálculo dos rendimentos recebidos pelo contribuinte. A Fiscalização obteve o montante dos emolumentos auferidos pelo contribuinte por meio de documentação fornecida por ele próprio que consistiu nos boletins estatísticos extrajudiciais, enviados ao Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, que continham todos os seus atos cartoriais.

#### **Do Direito – Do recolhimento do Imposto de Renda pelo contribuinte**

Na peça impugnatória, o contribuinte afirma que não deixou de pagar imposto que lhe era cabível, apenas recebeu valor inferior ao apontado pela Receita Federal.

Informou que possui clientela fixa, mas nem sempre a contraprestação acontece de forma regular, obrigando-o a oferecer parcelamentos, além de sofrer com a forte inadimplência que o obriga a receber valores meses após os serviços prestados, e menores do que os efetivamente devidos. Afirma que os valores concretamente recebidos por ele são sempre menores do que aqueles obtidos no cálculo da proporção dos valores direcionados ao Tribunal.

Conclui que o imposto de renda incide sobre a renda percebida pelo notário. Assim, se não recebeu o valor que lhe era devido, não pode ser compelido a pagar o imposto, sob pena de flagrante ilegalidade.

Em relação às hipóteses de **parcelamento** ou **inadimplência** alegadas pelo contribuinte, é necessário destacar que caberia a ele, com base em documentação hábil e idônea, apontar os atos com valores escriturados em livro-caixa que divergem das informações contidas nos boletins estatísticos extrajudiciais.

Somente a verificação inequívoca do nexo causal entre os valores de cada ato notarial registrado no livro-caixa e nos boletins estatísticos extrajudiciais com os parcelamentos concedidos ou pagamentos não realizados pelos clientes do cartório, caracterizando a inadimplência, o que poderia se dar pela apresentação de uma planilha, é que seria possível comprovar suas alegações. Porém, o contribuinte não elaborou nada nesse sentido.

Ressalte-se que é de responsabilidade do cartório o controle de todos os seus atos, assim como cabe a ele manter em boa guarda a documentação comprobatória dos fatos atinentes a sua atividade.

Destaca-se que as alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Acrescente-se que, conforme preceitua o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos que fundamentem os argumentos de defesa. Portanto, as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não são eficazes.

Assim, não prosperam os argumentos do contribuinte.

### **Conclusão**

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, restabelecendo a dedução da despesa com serviço de informática na quantia de R\$ 5.893,87, exatamente como determina a Lei nº 12.024, de 2009.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior – Redator designado

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

Apenas para rememorar, trata-se o presente caso de Auto de Infração (p. 4.062) com vistas a exigir débitos do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, dedução indevida de despesas de livro caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

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

Neste ponto, o d. relator, corroborando com o entendimento adotado pelo órgão julgador de primeira instância, manteve a glosa perpetrada pela Fiscalização, o que fez com base nas seguintes assertivas:

\* os gastos efetuados com pagamentos de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa de cartórios, ou mesmo para solucionar contendas porventura existentes entre empregado e empregador, não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 75 do Decreto no. 3.000, de 26/03/1999 – RIR/1999;

\* os honorários advocatícios não integram aquelas despesas tidas como de custeio, considerando que os trabalhos profissionais podem ser realizados independentemente desses ônus;

\* para serem considerados como tais, devem os gastos estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades afins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora. O contribuinte pode exercer o seu

ofício, de modo habitual e a contento, sem a assessoria jurídica, seja ela vinculada exclusivamente à prestação dos serviços notariais ou para defesa do cartório.

Pois bem!

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

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

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

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte, restabelecendo-se a dedução do montante de R\$ 6.500,00, correspondente à despesa com serviços advocatícios, além da dedução do montante de R\$ 5.893,87, correspondente à despesa com serviços de informática, já reconhecida pelo relator do presente acórdão.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior