



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15215.720143/2014-05
ACÓRDÃO	2101-003.188 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RONALDO MARIANO LEITAO DE ALMEIDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12, INCISO I, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

LIVRO-CAIXA. DEDUÇÃO DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

Os contribuintes que auferem rendimentos do trabalho não-assalariado podem deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. A dedução condiciona-se à comprovação da veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder do contribuinte à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

IMÓVEL LOCADO. DESPESAS COM BENFEITORIAS.

Somente são dedutíveis no livro caixa as despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 147.

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%).

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 14.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reestabelecer as despesas glosadas tendo como prestadora de serviços de manutenção de computadores a empresa Lyon Informática Ltda. e para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 867/922) interposto por Ronaldo Mariano Leitão de Almeida contra o Acórdão nº. 01-31.801 (e-fls. 830/854), que julgou a Impugnação procedente em parte, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013

LIVRO CAIXA

O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive o titular de serviços notariais e de registro e o leiloeiro deve registrar as receitas e as despesas em livro Caixa, podendo deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas escrituradas desde que amparada por documentos fiscais hábeis e idôneos.

DESPESAS COM BENFEITORIAS REALIZADAS EM IMÓVEL LOCADO. NÃO DEDUTÍVEL DE LIVRO CAIXA.

Somente são dedutíveis no livro caixa as despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado.

MULTA ISOLADA

É legal a cobrança da multa de ofício e da multa isolada, sendo que esta última refere-se à situação específica prevista em lei da falta de recolhimento do carnê-leão, não se confundindo com a multa de ofício genérica.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%).

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta da contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas pela tentativa de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em sua origem, trata-se de Auto de Infração lavrado para cobrança do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente aos exercícios 2011, 2012 e 2013, anos-calendário 2010/2012, em razão das seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos o trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física;
- Dedução indevida de despesas de livro caixa;
- Multas aplicáveis à pessoa física por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O contribuinte foi devidamente intimado em 13/11/2014 (e-fls. 367) e apresentou Impugnação (e-fls.) em 12/12/2014, com as seguintes alegações, aqui resumidas pela decisão de piso:

4.1 As glosas de despesas levadas a efeito pela fiscalização para apuração do tributo devido pelo ora Impugnante não merecem prevalecer, pois as despesas escrituradas pelo Impugnante em seu livro caixa são idôneas e dedutíveis - com efeito:

(i) os valores glosados sob as rubricas "não comprovado" ou "recibo simples" referem-se a despesas efetivas do Impugnante, que são corroboradas pelos documentos em anexo (doc. nº04) e consistem em dispêndios relacionados à própria natureza de sua atividade (a exemplo de despesas com gráfica e material de escritório, manutenção de computadores e custeio de alimentação e água no local de trabalho), não havendo justificativa para desconsiderar-se despesas efetivas tão somente por terem sido comprovadas por recibos simples;

1. a legislação exige apenas a apresentação de documentação idônea para lastrear as despesas dedutíveis escrituradas em livro caixa (conceito no qual se incluem os recibos apresentados pelo ora Impugnante à fiscalização), não sendo demandada a apresentação de documento fiscal, até porque a emissão de documento fiscal é obrigação acessória do fornecedor do bem ou serviço e eventual descumprimento deste dever (o qual sequer pode ser aferido com segurança no caso em exame, pois o fornecedor pode ser desobrigado por regime especial da emissão do documento ou, ainda, ter emitido posteriormente o documento e não ter encaminhado uma via ao consumidor) não pode ensejar a penalização do adquirente.

2. a desconsideração das despesas em comento afronta, ainda, o princípio da verdade real e importa em clara e indevida exigência de tributo sobre base ilegítima, por desconsiderar despesas naturais da atividade no ato de apuração da renda passível de tributação e, assim, fazer incidir o imposto sobre valores que não caracterizam renda efetiva e real do contribuinte, posto serem destinados a custear despesas essenciais de sua atividade

(ii) os valores glosados sob a rubrica "natureza do pagamento não identificada" referem-se a despesas relacionadas ao exercício da atividade de notário, em especial ao fornecimento de programa de computador (software) para gestão de informações e documentos, a manutenção e reparo de computadores e a contratação de empresa que atua na terceirização de serviços prestados por menor aprendiz, conforme se depreende dos documentos em anexo (doc. nº 05);

1. Sob esta rubrica, foram glosadas especialmente despesas com as empresas Lyon Informática, Editora Nova Era, LG Comércio de Computadores e Proservice.

2. As aludidas despesas, contudo, estão direta e intimamente relacionadas com as atividades do Impugnante como notário, conforme se depreende dos documentos em anexo, inclusive contratos de prestação de serviços (doc. nº 05, cif).

3. O contrato firmado pelo Impugnante com a empresa Lyon Informática tem como objeto "a cessão pela LYON ao CLIENTE, mediante o pagamento do preço ajustado e abaixo especificado, do direito de uso do SISTEMA, denominado SAN versão Light 1, para computador, conforme anexo 01", estando descrito no anexo 01 que o sistema a ser fornecido contará com os módulos escritura, procuração, assinatura, fichário de procuração e fichário de escritura, sendo evidente a relação da contratação de software de gestão de informações e arquivos com a atividade de notário, por ser imprescindível a gestão da informação na atividade notarial.

4. Os serviços prestados pela LG Comércio de Computadores Ltda-ME, por sua vez, referem-se à manutenção de computadores do Tabelionato, o que também se afigura imprescindível para o exercício da atividade, que demanda o uso de recursos de informática.

5. A PROSERVICE, por sua vez, prestou ao Impugnante serviços mediante a terceirização de funcionários (especificamente, menor aprendiz), o que também se relaciona à atividade, uma vez que os aprendizes realizaram as suas atividades no Tabelionato, contribuindo para o auferimento da receita que ensejou a autuação em epígrafe.

6. Por fim, as despesas com editora também se afiguram relacionadas à atividade notarial, pois é imprescindível que o tabelião se mantenha atualizado em relação à doutrina jurídica para que possa exercer adequadamente o seu mister.

(iii) as despesas glosadas sob a rubrica "aplicação de capital" referem-se a dispêndios do Impugnante para adequação de imóvel por ele locado para fins do exercício de suas atividades (doc.nº06) e estas despesas, imprescindíveis para o exercício das atividades profissionais do ora Impugnante, caracterizam custo, e não investimento, uma vez que foram aplicadas em imóvel objeto de locação e não se agregam ao patrimônio do Impugnante;

1. A fiscalização glosou despesas do Impugnante com a adequação de imóvel por ele locado para viabilizar o exercício de suas atividades no aludido local, em especial despesas relacionadas à instalação e manutenção de aparelho de ar condicionado, cortinas e prateleiras.

2. No entender da fiscalização, estes dispêndios se enquadrariam no conceito de aplicação de capital (e não de despesas de custeio), razão pela qual não seriam passíveis de dedução via livro caixa.

3. Data vênia, este entendimento não merece prevalecer, por desconsiderar o fato de que as despesas em questão foram realizadas em imóvel locado e, portanto, não se integrarão ao patrimônio do Impugnante, o que inviabiliza a sua caracterização como investimento e importa em seu enquadramento como custo.

4.2 Ademais, o Impugnante suportou outras despesas dedutíveis nos anos-calendário de 2010 a 2012 que não foram computadas pela fiscalização (doc. nº

07). sendo certo que, em atenção ao princípio da verdade real, estas despesas devem ser consideradas para fins de aferição de sua renda tributável:

1. O Impugnante suportou outras despesas dedutíveis nos anos-calendário de 2010 a 2012 que não foram computadas pela fiscalização, no valor total de R\$9.182,44, conforme se depreende dos documentos em anexo (doc. nº 07);

2. As aludidas despesas, relacionadas a energia elétrica, telefonia, férias de empregados, despesas com gráfica, ação manhuaçuense para o menor, tributos municipais, contribuição previdenciária, gestão de sistemas, aquisição de material de escritório e livros para consulta no tabelionato são diretamente relacionadas ao exercício de sua atividade e imprescindíveis para o auferimento dos rendimentos tributados pelo imposto de renda.

3. Nesse contexto, em atenção ao princípio da verdade real, afigura-se imperioso que estas despesas sejam consideradas para fins de aferição da renda do Impugnante passível de tributação.

DA MULTA ISOLADA DE 50%

4.3 Sucessivamente, caso seja mantida (parcial ou integralmente) a autuação, é imperioso o afastamento da multa aplicada isoladamente em decorrência da ausência de recolhimentos antecipados do IRPF via carnê-leão, uma vez que, a teor da Jurisprudência reiterada do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, recentemente consolidada em súmula, aprovada na sessão do dia 08/12/2014, não é cabível a aplicação da multa isolada pela ausência de antecipação de tributo cumulativamente com a multa proporcional incidente sobre os valores devidos após o ajuste anual, seja porque a multa isolada somente é cabível isoladamente (ou seja, nos casos em que não cabe lançamento de tributo e da penalidade proporcional), seja porque a exigência de dupla penalidade sobre um mesmo fato (recolhimento a menor do imposto) caracteriza indevido *bis in idem*;

1 Com efeito, como o seu próprio nome sugere, a aplicação da multa isolada em comento somente é cabível isoladamente (ou seja, nos casos em que não cabe lançamento de tributo e da penalidade proporcional), especialmente no decorrer do próprio ano-calendário em que não foram efetuadas as antecipações de recolhimento do imposto tidas como devidas, ou, ainda, nos casos em que ao final do ano-calendário se constata que não há diferenças a serem recolhidas ao erário.

2 Outrossim, a cumulação da multa isolada com a multa de ofício proporcional caracteriza nítido e indevido *bis in idem*, por importar na imposição de dupla penalidade sobre um mesmo fato tido por ilícito (a ausência de inclusão de determinados valores na base de cálculo do imposto de renda), o que deve ser afastado.

3 Não bastasse, ainda que se entenda que a redação do supracitado art. 44, II, a da Lei 9.430/96 enseja dúvidas em sua interpretação (o que se admite apenas por amor ao debate, por ser patente que a penalidade nele prevista somente é

cabível isoladamente, nos casos em que não houver o lançamento de valores a título de principal), o caso é de aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacionais, com o conseqüente afastamento da penalidade.

DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

4.4 Outrossim, ainda sucessivamente, caso seja mantida (parcial ou integralmente) a autuação, decerto que a multa cominada pelo Fisco em forma qualificada não se justifica no presente caso, pois a qualificação da penalidade demanda a comprovação de conduta dolosa ou fraudulenta e, conforme petrificado na Súmula n.25 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). a simples omissão de receitas não caracteriza ato passível de justificar a qualificação da multa de ofício, valendo destacar-se que o Impugnante cooperou amplamente com os trabalhos da fiscalização, tendo inclusive lhe fornecido as declarações nas quais se pautou parte considerável da autuação (a saber, as DAP/TFJ).

1 O Impugnante não praticou nenhuma conduta dolosa ou fraudulenta tendente a retardar a apuração dos fatos pela autoridade fazendária a justificar a aplicação da multa em sua forma qualificada. Ao revés, o Impugnante contribuiu para a apuração dos fatos, tendo apresentado à fiscalização, em resposta a termo de intimação fiscal, o principal documento utilizado para o lançamento ora impugnado (a saber, as declarações DAP/TFJ).

2 Ora, a imputação de conduta dolosa para fins de qualificação da penalidade não pode ser feita de modo genérico, e tampouco presumido. O dolo exigido no caso em exame é subjetivo.

3 A medida da culpabilidade é elemento fundamental para a fixação da penalidade cabível. A fraude somente se caracteriza diante de prova inequívoca de sua ocorrência e só pode ser punida se igualmente houver comprovação de sua autoria. Portanto, não poderá subsistir qualquer acusação de crime por meio de acusação genérica e destituída de prova.

4 Ao contrário do que pretende a fiscalização na autuação ora impugnada, a simples omissão de receitas ou rendimentos não caracteriza conduta dolosa apta a ensejar a qualificação da multa de ofício, conforme já sumulado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

5 Destaque-se, ainda, uma vez mais, a necessidade de ser aplicado o art. 112 do CTN ao se discutir a aplicação e gradação de penalidades em sede tributária.

6 Por fim, registre-se que é descabidamente abusiva a multa ora aplicada, no percentual de 150% sobre o valor do suposto débito.

7 Ora, se a multa sancionatória há de servir para fins de induzir comportamentos, não se pode olvidar que sua quantificação deve se dar na exata medida do comportamento almejado, não podendo ser totalmente despropositada e desarrazoada.

8 Resta também flagrante a natureza confiscatória da multa aplicada, conforme vem entendendo o Supremo Tribunal Federal há décadas.

9 Clara, assim, a necessidade de redução da multa de ofício aplicada em desfavor do ora Impugnante, afastando-se a sua qualificação e reduzindo-se o percentual lançado a título de penalidade.

Conforme ressaltado anteriormente, o Acórdão nº. 01-31.801 (e-fls. 830/854) julgou a Impugnação parcialmente procedente, tendo mantido em parte o crédito tributário, da seguinte forma:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, cabendo ao contribuinte o pagamento do imposto de R\$335.266,17, como multa de 150% de R\$502.899,25 e multa de 50% de R\$157.035,15, devendo ainda ser acrescidos os demais encargos legais.

Foram acatadas e deduzidas do cômputo final do IRPF, algumas despesas dedutíveis comprovadas conforme planilha elaborada, às fls. 846/847.

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento pela via postal em 15/06/2015, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 860), tendo apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 867/922), em 13/07/2015 (e-fl. 867), reiterando os argumentos anteriormente apresentados em sede de Impugnação, e cujos argumentos foram assim resumidos na petição (e-fls. 870/871):

(1) em relação às despesas glosadas sob o fundamento de ausência de comprovação ou comprovação por recibo simples, o v. acórdão recorrido manteve o entendimento de que somente podem ser admitidos como prova documentos de natureza fiscal, não tendo admitido sequer a comprovação realizada mediante a apresentação de boletos bancários (**entendimento, *vênia rogata*, equivocado, uma vez que não há previsão legal que vincule a dedução de despesas à apresentação de documento fiscal, exigindo-se apenas a apresentação de prova hábil e idônea da efetiva realização da despesa — prova esta feita no caso em exame, conforme farta documentação apresentada com a impugnação**);

(2) mesmo em casos nos quais foram apresentados documentos fiscais, o v. acórdão recorrido desconsiderou as despesas comprovadas pelo ora Recorrente, ao fundamento de que o seu nome não constava como pagador nos cupons fiscais, bem como que, em parte dos casos, as despesas não teriam sido escrituradas (**entendimentos, *vênia rogata*, equivocados, uma vez que (i) os cupons fiscais sequer contam com campos para indicação dos dados do adquirente do bem ou tomador do serviço, não podendo o direito de dedução da despesa ser condicionado a um requisito impossível de ser observado e (ii) a ausência de escrituração tempestiva das despesas não é impedimento ao reconhecimento de sua dedutibilidade no contencioso administrativo, por força do princípio da verdade real**);

(3) em relação a despesas do ora Recorrente com férias de empregados, contribuições previdenciárias, tributos municipais e terceirização do serviço de menores aprendizes, o v. acórdão recorrido as desconsiderou ao fundamento de que não haveria fundamento legal para a dedução **(entendimento, *vênia rogata*, equivocado, uma vez que a dedutibilidade dos valores pagos a empregados e das contribuições previdenciárias encontra fundamento nos arts. 6º, I da Lei nº 8.134/90 e 75,1 do RIR/99, ao passo que a dedução das despesas com tributos incidentes sobre a atividade econômica e com a contratação de empresa que terceiriza o serviço de menores aprendizes encontra amparo nos arts. 6º, III da Lei nº 8.134/90 e 75, III do RIR/99);**

(4) em relação às despesas glosadas com fundamento na pretensa ausência de prova da relação com a atividade econômica do ora Recorrente, o v. acórdão recorrido manteve a glosa fiscal, apesar de terem sido apresentados pelo ora Recorrente as cópias dos contratos de cessão de direitos de uso de software e assistência técnica que demonstram se rem estas despesas relacionadas à licença para uso de softwares especializados para o exercício da atividade notarial e gestão da informação no tabelionato **(o v. acórdão recorrido fundamentou a glosa da despesa na alegação de que os contratos apresentados não seriam referentes ao período autuado, mas esta conclusão é claramente equivocada, pois, conforme se depreende dos respectivos contratos, eles foram celebrados nos anos de 1999 e 2000 com previsão de prorrogação por prazo indeterminado, ao passo que os boletos mensais de pagamento comprovam a manutenção de sua vigência durante todo o período autuado);**

(5) no tocante às despesas glosadas sob a rubrica de se tratar de aplicação de capital, o v. acórdão recorrido manteve a glosa fiscal, ao fundamento de que as despesas em imóvel locado somente são dedutíveis nas hipóteses em que o contrato de locação prevê expressamente serem estas despesas uma parte da compensação pelo uso do bem **(entendimento, *vênia Concessa*, equivocado, uma vez que as despesas realizadas em imóvel de terceiro não podem ser enquadradas como investimento e tampouco aplicação de capital e, em sendo despesas necessárias ao exercício da atividade, o direito à sua dedução é uma decorrência do disposto nos arts. 60, III da Lei nº 8.134/90 e 75, III do RIR/99);**

(6) o v. acórdão recorrido manteve, ainda, a aplicação da multa isolada de forma cumulativa com a multa de revalidação imposta em sua forma qualificada, ao fundamento de que, em que pese o entendimento deste e. Conselho de Contribuintes, as suas decisões não vinculam o julgamento administrativo em primeira instância **(com as devidas *vênias*, ainda que as decisões deste e. CARF não sejam vinculantes para os órgãos de primeira instância administrativa, elas representam o entendimento deste e. órgão julgador e, no caso dos autos, refletem a melhor interpretação a ser dada a legislação federal, especialmente ao ter-se em conta que o entendimento deste e. CARF acerca do não cabimento da multa isolada em casos como o em apreço já se encontra inclusive sumulado);**

(7) por fim, o v. acórdão recorrido manteve ainda a qualificação da multa de revalidação, por entender que a discrepância entre os valores declarados e os apurados pela fiscalização seria um indício de dolo por parte do contribuinte **(entendimento, *vênia concessa*, equivocado, uma vez que é patente a ausência de dolo no caso em exame, mormente porque os trabalhos da fiscalização foram realizados quase em sua integralidade mediante a análise de documentos fornecidos ao Fisco pelo próprio Recorrente).**

Os autos foram remetidos para análise e julgamento do Recurso Voluntário pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Em 29/09/2021, foi juntada aos autos petição (927/932) informando a renúncia de poderes dos procuradores autuantes nos autos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Das Glosas de Despesas do Livro Caixa

Como destacado pelo Relatório Fiscal, o sujeito passivo é titular do Ofício do 1º Tabelionato de Notas de Manhuaçu/MG e, neste ofício, auferir rendimentos do trabalho não assalariado, sendo remunerado diretamente pelos usuários dos serviços por ele prestados. A base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas é obtida a partir dos rendimentos tributáveis (no caso dos Oficiais de Registro Públicos, dos emolumentos líquidos), após a subtração das deduções legalmente permitidas, dentre elas, as despesas escrituradas em livro caixa.

Portanto, foram fiscalizadas as despesas escrituradas nos livros caixa e comprovadas pelo sujeito passivo e elaborada Planilha de e-fls. 67 e seguintes, com a classificação das deduções que foram glosadas e aceitas, e das glosadas, (i) as que não teriam sido comprovadas, (ii) cuja comprovação foi feita por recibo simples, e (iii) cuja natureza do pagamento não teria sido identificada. As demais glosas referiram-se a pagamentos a empregados, que tiveram valores divergentes dos declarados em GFIP, e de aplicações de capital, cuja dedução não é aceita.

A decisão de piso houve por bem manter a maior parte das glosas promovidas pela fiscalização, em razão de ausência de documentação hábil e idônea a comprovar as despesas realizadas, em razão de falta de escrituração das despesas, ou em escrituração de despesas não permitidas pela legislação.

No que diz respeito às glosas realizadas em razão da comprovação não ter se dado mediante documento fiscal, e sim por simples recibo, o recorrente alega serem imprescindíveis para a atividade de notário e que teriam sido comprovadas (e-fls. 496/525, 527/538, 541/547, 550/558, 632/652 e 693/696). Sustenta que a comprovação de tais despesas não depende dos documentos fiscais, que, inclusive, são de responsabilidade dos fornecedores e não do recorrente, e apresentou em sua Impugnação, declarações das referidas empresas atestando o fornecimento de alguns produtos.

Da leitura da planilha que instruiu o lançamento, vê-se que as glosas realizadas em razão de terem sido apresentados apenas recibos simples, foram as referentes aos seguintes fornecedores: Gráfica Rocha, Rômulo Carimbos, Pgto. Multi recarga Tonner, Pgto. Manutenção computadores, Pgto. Inove Informática, Pagamento Infomais Informática, Pgto. Impresso Cartuchos, Pgto., Micro e Cia – teclado e mouse, Pgto. Encanador, torneira/material.

Também foram mantidas as glosas relativas a cupons e notas fiscais que não identificaram o recorrente como pagador. O recorrente defende que trata-se de aquisições de material de papelaria e serviços de gráfica (e-fls. 526, 539/540, 548/549 e 559) que seriam despesas nitidamente relacionadas à sua atividade laborativa, e que apesar de não terem sido escrituradas deveriam ser aceitas para fins de dedução, por terem sido despesas arcadas pelo recorrente.

No que diz respeito a estas glosas, o Recurso Voluntário não trouxe qualquer documento ou argumento novo, apenas reiterando os termos da Impugnação.

Sobre a dedução de despesas de livro-caixa, a Lei 7.713/1988 determina:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

A Lei 8.134/90 dispõe que:

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 artigo

236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.”

E ainda, a Lei nº 9.250/95 determina:

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

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

[...]

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

No mesmo sentido, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, à época vigente, dispõe:

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; (grifo nosso)II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (grifo nosso)Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (grifo nosso)II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

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

Com base nos dispositivos acima mencionados, para que uma despesa possa ser considerada como de custeio e, portanto, dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda, devem ser atendidos, cumulativamente os seguintes requisitos:

- deve estar relacionada com a atividade exercida;
- deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração;
- deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora (inevitável e indispensável);
- deve estar escriturada em Livro Caixa e comprovada com documentação idônea.

A Conselheira Miriam Denise Xavier, no voto do Acórdão nº. 2401-0.161 traz esclarecimentos sobre atos normativos atinentes:

Vê-se que a lei objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, **se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência. Ou seja, para fins de dedução, apenas as despesas indispensáveis e inevitáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos, com documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.**

De acordo com o Parecer CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela

exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.”

Quanto ao conceito de despesas de custeio, vale transcrever o entendimento da RFB sobre o tema, explanado nos seguintes trechos da SC Cosit nº 210/2018:

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

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

[...]

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

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

16.4.1. Reforça essa ilação, no caso de serviços notariais e de registro, o pronunciamento da Administração no Parecer CST nº 2.391, de 15 de agosto de 1979 (que deu origem ao Ato Declaratório Normativo CST nº 13, de 1978, publicado no Diário Oficial da União - DOU de 25.08.1978), segundo o qual os serviços prestados pelos cartórios, de foro ou extrajudiciais, configuram-se como serviços prestados pelo poder público, por meio de órgãos administrados diretamente por ele, ou indiretamente por delegação de competência, e a retribuição desses serviços tem natureza de receita operacional. A propósito, o próprio art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, no seu caput, emprega o termo receita (“decorrente do exercício da respectiva atividade”), referindo-se aos rendimentos do trabalho não assalariado e aos dos titulares dos serviços notariais e de registro.

[...]

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

Decreto nº 3.000, de 1999 Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

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

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

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

18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

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

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

Constata-se, por conseguinte, que o Fisco utiliza como base para a definição das despesas de custeio no caso dos serviços notariais e de registro os parâmetros e conceitos advindos da legislação do imposto de renda pessoa jurídica, conforme fundamentação supra reproduzida atesta. A análise das deduções submetidas à glosa deve ser realizada, então, levando-se em conta tais manifestações, bem como as demais normas de regência. (sem grifos no original)

Algumas das despesas mencionadas até poderiam se enquadrar no conceito de despesas de custeio, como as despesas relacionadas a materiais gráficos e materiais de papelaria, visto que é comum o uso desses materiais por cartórios, porém, um recibo não é equivalente a nota fiscal, e a declaração das empresas prestadoras dos serviços não suprem a apresentação do documento fiscal hábil e idôneo que tenha sido regularmente emitido em razão das operações. A decisão de piso decidiu da seguinte forma:

11. Segundo dispõe o caput do artigo 6º da Lei n.º 8.134/1990:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art.

236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

[...]

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

12. Defende o contribuinte que os valores glosados sob as rubricas "não comprovado" ou "recibo simples" referem-se a despesas efetivas e consistem em dispêndios relacionados à própria natureza de sua atividade.

13. Cabe esclarecer em primeiro plano, que a glosa de tais despesas não foi em decorrência de desvinculação com a atividade do contribuinte, mas sim, em razão de documentação insuficiente à comprová-las.

14. Em seguida o contribuinte afirma não haver justificativa para desconsiderar-se despesas efetivas tão somente por terem sido comprovadas por recibos simples.

Tal alegação em nosso entendimento traduz o entendimento do contribuinte de que deveriam ser acatados pela fiscalização os recibos que foram glosados. Ou seja, sobre tais despesas, o contribuinte não está apresentando uma nova documentação que a comprove, persistindo na validade dos recibos glosados pela fiscalização.

15. Alega então o contribuinte, que: a apresentação de documento fiscal, até porque a emissão de documento fiscal é obrigação acessória do fornecedor do bem ou serviço e eventual descumprimento deste dever (o qual sequer pode ser aferido com segurança no caso em exame, pois o fornecedor pode ser desobrigado por regime especial da emissão do documento ou, ainda, ter emitido posteriormente o documento e não ter encaminhado uma via ao consumidor) não pode ensejar a penalização do adquirente.

16. Tal entendimento está equivocado, na medida em que também é obrigação de quem compra, e isto em seu próprio interesse, a exigência da nota fiscal, ou seja, do documento que trará validade fiscal aquela transação comercial exercida pela empresa. O comprador tem este interesse em razão da necessidade de preencher seu livro-caixa com as despesas efetuadas, ancoradas em documentos

que no futuro possam comprovar às autoridades fazendárias que aquela venda de fato existiu. Um recibo sem validade fiscal jamais pode ser o documento que vai deduzir uma base de cálculo de apuração de tributos.

17. Se não houvesse a necessidade de comprovação da validade fiscal de um documento, não haveria controle sobre as deduções pleiteadas pelas empresas em seus livros-caixa, restando ao alvedrio do contribuinte apresentar ou não documentos que demonstrassem o recolhimento de tributos das operações de compra e venda.

18. No caso em exame o contribuinte levanta a hipótese de que o fornecedor pode ser desobrigado por regime especial da emissão do documento ou, ainda, ter emitido posteriormente o documento e não ter encaminhado uma via ao consumidor. Neste caso, é de bom alvitre lembrar que se o contribuinte impugnante argui esta hipótese, deveria comprovar que os documentos glosados pela fiscalização se enquadram nesta condição.

19. Neste sentido mantém-se a glosa dos documentos de fls.496/525, 527/538, 541/547, 550/558, 632/652, em razão de não serem estes, documentos que possam ser equiparados à notas fiscais.

Também foi glosada despesa do fornecedor LG Comércio de Computadores Ltda. – ME, que o recorrente defende ter sido referente à manutenção dos computadores. Contudo, os boletos bancários não comprovam a natureza dos serviços nem a relação com a atividade cartorial, de modo que entendo que a decisão deve ser mantida também neste ponto:

29. Em relação aos pagamentos à empresa L.G. COMÉRCIO COMPUTADORES LTDA – ME, os documentos de fls.693/696 não estão comprovados por meio do documento fiscal, sendo insuficiente a mera declaração por parte do fornecedor.

30. A mera declaração por parte do fornecedor William Lucio da Silva, fl.697, não é suficiente para a comprovação do dispêndio, em razão de não ser a mesma um documento equiparado a uma nota fiscal do serviço prestado.

Entendo que está correta a manutenção das glosas. Conforme “Perguntas e Respostas do IRPF/2010”:

COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS NO LIVRO CAIXA

393 – Podem ser aceitos tíquetes de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes para comprovar despesas no livro Caixa?

Não. Para que tais despesas sejam dedutíveis, **o documento fiscal deve conter a perfeita identificação do adquirente e das despesas realizadas**, sendo que estas devem ser necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. (grifos acrescidos)

No que diz respeito às glosas de despesas não escrituradas ou que não tiveram a identificação do adquirente, também não vejo como considera-las, pois não estão satisfeitos os requisitos.

No que diz respeito às glosas de despesas com o pagamento de férias e contribuições previdenciárias, tributos municipais e contratação de empresa terceirizante dos serviços de menores aprendizes, o contribuinte defende que seriam despesas cuja dedutibilidade encontraria amparo nos artigos 6, I e III da Lei nº. 8.134/90 e 75, I e III do RIR/99. No que diz respeito, especificamente às despesas com a contratação de empresa terceirizante do serviço de menores aprendizes, o recorrente defende que seria despesa dedutível por ser despesa necessária à percepção de receita e manutenção da fonte produtora.

O recorrente não traz argumento novo ou documentos relativos a estas despesas, apenas reitera os termos da Impugnação apresentada.

Dessa forma, com base no artigo 114¹, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

21. As despesas de fls.605/617, não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação contida no art.75 do DECRETO Nº 3.000, DE 26.03.1999 - REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA.

22. Quanto aos valores questionados pelo contribuinte referente a Ação Manhauçuense de Promoção Ao Menor, cabe observar o que diz o DECRETO Nº 3.000, DE 26.03.1999 - REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA:

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;

23. Não foi comprovado pelo contribuinte o vínculo empregatício, portanto, os documentos referentes a tais dispêndios não poderão ser acatados para fins de dedução da base de cálculo no livro-caixa.

24. Os demais documentos do citado Documento 04, fls.495/652, que não se enquadram nos casos acima mencionados, não estão escriturados/não foram objeto da glosa.

Foram ainda glosadas despesas referentes à empresa Lyon Comércio de Equipamentos Ltda., uma vez que não teria sido comprovada a relação dos serviços com as atividades do recorrente.

¹ “Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

O recorrente defendeu, em sua Impugnação, que tais despesas se lastreiam no Contrato de cessão de direitos de uso e assistência técnica de software de gestão e controle da informação notarial (e-fls. 654/660). A decisão de piso, contudo, assim analisou a comprovação:

27. Os contratos com a empresa Lyon Informática não abrangem o período correspondente à autuação, fls.654/667, ou seja, não comprovam os valores ora afirmados pelo contribuinte.

28. Neste sentido, em razão da ausência de documento contratual, está correta a fiscalização ao considerar os boletos apresentados, fls.668/693, como de NATUREZA NÃO IDENTIFICADA, posto que, em tais boletos não há a discriminação do serviço prestado.

O recorrente alega que apesar de ter sido formalizado em 19/11/1999, o contrato não teria prazo determinado e estaria sendo automaticamente renovado. Os pagamentos se referiram a atualizações do sistema, assistência técnica e treinamento e atualização de versões do software utilizado para controle e gestão das atividades notariais.

Discordo da decisão de piso neste ponto. Como explicitado pelo recorrente, o contrato tem prazo indeterminado e os boletos foram emitidos pela Lyon Informática Ltda., com a descrição do serviços “Suporte de sistema”. O preço mensal do contrato era de R\$ 100,00, em 2005, e o valor dos boletos foi R\$ 144,72, de modo que entendo que estão comprovadas as despesas.

Dessa forma, entendo que devem ser canceladas as glosas da empresa Lyon Informática Ltda.

Por fim, foram promovidas glosas que a fiscalização entendeu que seria caracterizadas como aplicação do capital e não dedutíveis. Também neste ponto, o recorrente não trouxe qualquer inovação em sua defesa, de modo que adoto as razões trazidos pela decisão de piso e invoco o artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), mantendo a decisão também neste ponto:

31. O contribuinte impugna a glosa das despesas relacionadas a reforma do imóvel alugado, alegando que tais despesas foram realizadas para a adequação de imóvel por ele locado para fins do exercício de suas atividades (doc.nº06) e estas despesas, imprescindíveis para o exercício das atividades profissionais do ora Impugnante, **caracterizam custo, e não investimento, uma vez que foram aplicadas em imóvel objeto de locação e não se agregam ao patrimônio do Impugnante.**

32. No que tange à dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa, assim dispõe a legislação que rege o assunto: art. 6º da Lei nº 8.134/90, artigo 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250/95 e artigo 51 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001, in verbis:

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 8.383, de 1991)

(...)

I - bens imóveis:

a) os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;

b) (...)

36. A dedução com benfeitorias em imóvel locado, só é possível quando o valor gasto com a reforma seja compensado (reduzido) no aluguel, consoante disposto em cláusula contratual, conforme publicação “Perguntas e Respostas – IRPF 2010/2011”, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na internet, que assim dispõe:

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

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

37. Nesse contexto, o contribuinte para corroborar a dedução de despesa com benfeitoria (reforma) do imóvel locado, deveria juntar aos autos o Contrato de Locação dispondo que as despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário serão dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa. **Não há no processo ora abordado tal disposição contratual em favor do contribuinte.**

38. Tem-se, portanto, que essas deduções de benfeitorias que foram glosadas corretamente não podendo, de fato, ser aceitas como dispêndios ou despesas dedutíveis do referido imposto, consoante dispositivos legais anteriormente transcritos e comentados. (grifos acrescidos)

abaixo: Não é outro o entendimento do CARF sobre o tema, como se ilustra pela decisão

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

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO

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%). Súmula CARF nº 147.

IMÓVEL LOCADO. DESPESAS COM BENFEITORIAS.

Somente são dedutíveis no livro caixa as despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado. (Acórdão nº. 2301-009.299, sessão de 15/07/2021).

3. Das Penalidades

Foram aplicadas duas penalidades no referido processo: (i) multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão; (ii) multa de ofício qualificada, em razão da conduta dolosa do contribuinte.

Insurge-se o Recorrente contra a aplicação da multa isolada do carnê-leão.

Com a edição da MP nº 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda.

Assim, deve ser aplicado o entendimento da Súmula nº 147 deste Conselho Administrativo:

Súmula CARF nº 147:

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

Tem-se, portanto, por devida a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do carnê-leão, relativamente aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, objeto desse lançamento fiscal, visto que posterior à edição da MP nº 351/2007.

Todavia, devem ser excluídas das bases de cálculo das multas isoladas os reflexos das exclusões das glosas proferidas neste voto.

No que diz respeito à multa de ofício, como se viu, foi aplicada na forma qualificada (150%), com fulcro no artigo 44, I da Lei n.º 9.430/1996, e o recorrente alega que não teria ficado comprovada sua conduta dolosa a ensejar a sua aplicação.

Da leitura do Relatório Fiscal, vê-se que a fiscalização indicou que o contribuinte teria, de forma deliberada, reduzido a base de cálculo do seu Imposto de Renda, e como notário, teria a perfeita compreensão das infrações cometidas e repetidas nos três anos consecutivos:

No curso do procedimento fiscal constatamos que o sujeito passivo omitiu rendimentos tributáveis da ordem de, respectivamente, R\$ 229.946,60, R\$ 384.797,53 e R\$ 493.593,95 nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, além de não conseguir comprovar mais de R\$ 130.000,00 de despesas no mesmo período.

Tais condutas resultaram em uma expressiva redução das bases de cálculo do Imposto de Renda apuradas no período, conforme demonstrado nas planilhas abaixo:

(...)

Os valores revelam que o sujeito passivo auferiu, por mês, como tabelião, rendimentos líquidos médios de R\$ 25.384,37 no ano-calendário 2010, R\$ 38.911,68 no ano-calendário 2011 e R\$ 46.102,12 no ano-calendário 2012, ao passo que declarou, na média mensal dos mesmos períodos, R\$ 2.277,74, R\$ 2.416,56 e R\$ 2.377,02.

Como resultado destes artifícios o sujeito passivo apurou um Imposto de Renda de R\$ 728,61 no ano-calendário 2010, R\$ 826,79 no ano-calendário 2011 e R\$ 665,91 no ano-calendário 2012. Este valores equivalem, em termos percentuais, a alíquotas de, respectivamente, 0,24%, 0,18% e 0,12% da base de cálculo apurada pela fiscalização. Não se pode admitir que tamanho descompasso (alíquotas muito inferiores a 1% !!!) seja resultado de simples erros materiais ou meros equívocos na interpretação da legislação tributária por parte do sujeito passivo. **Se já não é de se esperar o cometimento de tais erros ou equívocos da esmagadora maioria dos contribuintes de conhecimentos médios, o que dizer quando o contribuinte exerce um ofício (Tabelião de Notas) que lhe exige um privilegiado conhecimento das leis?**

Tudo isso demonstra a inequívoca intenção do sujeito passivo de tentar impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária, caracterizando o ilícito tributário previsto no artigo 71 da Lei n.º 4.502/1964 (sonegação) e impondo a majoração da multa prevista no artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430/1996, nos termos do § 1º deste mesmo artigo.

A decisão de piso apenas corroborou o entendimento da fiscalização:

60. A conduta dolosa ficou caracterizada pelo resultado dos artifícios utilizados pelo sujeito passivo, apurando um Imposto de Renda de R\$ 728,61 no ano-calendário 2010, R\$ 826,79 no ano-calendário 2011 e R\$ 665,91 no ano-calendário 2012. Valores que equivalem, em termos percentuais, à alíquotas de, respectivamente, 0,24%, 0,18% e 0,12% da base de cálculo apurada pela fiscalização.

61. Corroboramos o entendimento da fiscalização de que não se pode admitir que tamanho descompasso (alíquotas muito inferiores a 1%) seja resultado de simples erros materiais ou meros equívocos na interpretação da legislação tributária por parte do sujeito passivo.

No caso concreto, a qualificação está justificada pela prestação de informação incorreta e deliberada nos documentos contábeis e nas declarações à Receita Federal, quando declarava valores corretos dos recebimentos ao Tribunal de Justiça e de forma reiterada, reduzindo-se consideravelmente a base de cálculo do IRPF devido.

Contudo, entendo que no caso aplica-se a Súmula CARF nº. 14:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

No caso, as condutas descritas pela fiscalização são exatamente a omissão de receita ou de rendimentos, não estando presente a qualificação da intenção fraudulenta do contribuinte.

Sendo assim, entendo que a multa deverá ser desqualificada e reduzida ao percentual de 75%.

4. Conclusões

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar provimento parcial para reestabelecer as despesas glosadas tendo como prestadora de serviços de manutenção de computadores a empresa Lyon Informática Ltda. e para desqualificar e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa