



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725924/2014-22
ACÓRDÃO	2101-003.184 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAURÍCIO LEONARDO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

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

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

LIVRO-CAIXA. SERVIÇOS NOTARIAIS. DEDUÇÕES AUTORIZADAS. DESPESAS COM TARIFAS BANCÁRIAS, VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO E ACESSO À *INTERNET* FIXA.

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

Em decorrência da forma usualmente utilizada para efeito de pagamento de títulos e emolumentos, não se concebe a movimentação financeira dos valores auferidos diariamente pelo cartório sem a intermediação de instituições financeiras, de forma que o gasto incorrido com tarifas

bancárias, no exercício da atividade cartorária, atende aos requisitos de necessário à percepção da renda e manutenção da fonte produtora.

As despesas com vale-refeição ou vale-alimentação, destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares de serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda da pessoa física.

Havendo norma que, para seu cumprimento, exige do titular cartorário meios para acesso à rede mundial de computadores, tal fato, por si só, justifica a contratação do serviço de *internet* fixo, por se tratar de despesa necessária para efeito de cumprimento de expressa imposição normativa a cargo do contribuinte, cujo descumprimento suscita aplicação de penalidade, tornando-se assim, necessária à regular exploração da atividade e manutenção da fonte produtora.

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

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). Portanto, para fatos posteriores a 2007 é possível a cumulação, uma vez que o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 deixa claro serem as multas independentes e cobradas em hipóteses distintas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para restabelecer as deduções da base de cálculo do IRPF: a) do valor de R\$ 2.095,20, declarado pelo contribuinte em Livro-Caixa a título de gastos com tarifas bancárias; b) dos valores relativos à contratação de serviços de *Internet* fixa, oferecidos pela Net Virtua; e c) das despesas escrituradas pelo recorrente sob o título

“VALE REFEIÇÃO”, referente a pagamentos efetuados à empresa Ticket Serviços S/A, pela aquisição de ticket refeição para seus funcionários.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Relator e Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-106.034 da 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ - DRJ/RJO (e.fls. 2423/2443), que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), relativo ao ano-calendário de 2010, no valor total, consolidado em 28/07/2014, de R\$ 1.599.071,10.

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

Consoante exposto na “Termo de Verificação Fiscal” elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 12/41), parte integrante do Auto de Infração, o sujeito passivo é titular do Serviço Notarial do 8º Ofício de Belo Horizonte e da análise da documentação coletada no curso de ação fiscal, constatou-se a dedução indevida de despesas informadas em Livro-Caixa, relativas ao exercício de 2011 e, por consequência, a apuração incorreta do Imposto sobre Renda no ano-calendário objeto do procedimento de auditoria fiscal (2010). O Relatório apresenta as seguintes informações e esclarecimentos, relativos à glosa de despesas escrituradas em Livro-Caixa:

(...)

2. INFRAÇÕES APURADAS REFERENTES ÀS DESPESAS

(...)

2.6. No decorrer da ação fiscal o contribuinte apresentou os documentos que amparavam os lançamentos escriturados em seu Livro Caixa relativo ao ano-calendário de 2010. Grande parte dessa documentação foi acatada como idônea e hábil a comprovar o pagamento das despesas de custeio necessárias à percepção

das receitas decorrentes de sua atividade como titular de serviço notarial e, portanto, dedutíveis dos rendimentos tributáveis auferidos em tal atividade.

2.7. Entretanto, parte dessa documentação não foi aceita pela fiscalização, por não se referir a despesas de custeio necessárias à percepção das receitas e à manutenção da fonte produtora. Quanto a estas despesas, não se discute aqui a sua realização, a critério do interessado. Apenas a sua dedutibilidade, nas condições previstas na legislação tributária pertinente, atendendo aos limites impostos pelo legislador. Também foram deduzidos indevidamente em Livro Caixa os dispêndios com aplicação de capital na aquisição de bens, conforme anteriormente conceituado. Por último, foram glosadas pela fiscalização outras despesas, para as quais o contribuinte não comprovou, por meio de documentação hábil e idônea a sua realização efetiva, conforme se verá adiante.

2.7.1. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS A PERCEPÇÃO DA RECEITA E À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA

2.7.1.1 Despesas com Locomoção e Transporte: O fiscalizado apresentou diversos recibos de pagamento de despesas com táxi, que foram por ele deduzidas mensalmente no Livro Caixa, totalizando **R\$ 3.118,05** no ano- calendário de 2010. Com relação a despesas com transporte e locomoção, o art. 6º, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 8.134/90, com redação dada pela Lei n.º 9.250/95, dispõe que tais dispêndios não poderão ser deduzidos da receita mensal da atividade. A única ressalva é concedida ao **representante comercial autônomo**. No caso da atividade desenvolvida pelo contribuinte (titular dos serviços notariais e de registro), não há previsão legal para dedução de tais despesas, que foram glosadas pela fiscalização.

2.7.1.2 Despesas com Alimentação:

Verifica-se na escrituração do fiscalizado a dedução de despesas sob o título “VALE REFEIÇÃO”, referente a pagamentos efetuados à empresa Ticket Serviços S/A, pela aquisição de ticket refeição para funcionários. E ainda, de despesas informadas sob o histórico “PGTO DESPESAS C/ LANCHES E REFEIÇÕES CONF. NOTAS DIVERSAS NO MÊS”, referentes a aquisições de salgados (pasteis, empadas, pão de queijo), refrigerantes e fast food (cachorro quente, hambúrguer, batata frita, pizza).

Inexiste previsão legal para dedução, no Livro Caixa, de despesas com fornecimento de alimentação a funcionários. Nos termos do Parecer Normativo CST 117, de 1988, o incentivo fiscal aos gastos com alimentação do trabalhador está restrito às pessoas jurídicas com programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, o que não é o caso em tela, já que o contribuinte tributa seus rendimentos na qualidade de pessoa física, só podendo reduzir da base de cálculo do imposto devido as deduções expressamente previstas na legislação.

Por meio da Intimação Fiscal nº 007/2014, o contribuinte foi solicitado a apresentar cópia de Convenção Sindical ou Acordo Coletivo do Trabalho, que

determinasse a obrigatoriedade de fornecimento de alimentação a funcionários do cartório. Em resposta o contribuinte informa que “os pagamentos de plano de saúde, bem como, do Auxílio Alimentação, são políticas de incentivo ao trabalhador, por parte da empresa, objetivando uma melhor produtividade dos mesmos”. Desse modo, foi glosado o valor total de **R\$ 135.716,40**, deduzido indevidamente no Livro Caixa de 2010, por não existir convenção sindical, acordo coletivo de trabalho ou legislação específica que obrigasse o fiscalizado ao fornecimento de alimentação a seus funcionários, de modo que os correspondentes pagamentos não representam **despesas de custeio necessárias a percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**, mas despesas incorridas pelo contribuinte por mera liberalidade de sua parte.

2.7.1.3 Despesas Médicas:

Nos termos do art. 8º, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.250/95, poderão ser deduzidos, na **declaração de ajuste anual do IRPF**, os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a título de despesas médicas. Tal dedução restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, referentes a seu próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Entretanto, verifica-se que o contribuinte deduziu, mensalmente, em Livro Caixa despesas referentes a pagamentos de faturas do convênio médico Bradesco Saúde S/A, de sua própria pessoa, de sua esposa Kátia Jardim Leonardo, CPF nº 784.964.036-53 e de sua filha Raquel Lujan Jardim Leonardo, CPF nº 054.766.506-79, no total anual de R\$ 18.641,36.

Tais despesas foram glosadas pela fiscalização, pois não são passíveis de dedução na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do IRPF (Carnê-leão).

O valor anual pago pelo Sr. Maurício como despesas médicas para sua própria pessoa (R\$ 7.441,40) foi considerado pela fiscalização, quando da lavratura do auto de infração e deduzido da base de cálculo do imposto devido (ajuste anual), conforme valores discriminados na planilha auxiliar constante do Anexo 02 do presente Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Entretanto, os valores referentes a Kátia Jardim Leonardo e Raquel Lujan Jardim Leonardo não foram acatados, já que não se enquadram na condição de dependentes do Sr. Maurício Leonardo. Ambas as contribuintes apresentaram suas DIRPF em separado, no modelo simplificado.

2.7.1.4 Despesas com Instrução:

Verificou-se que o contribuinte efetuou, **em seu Livro Caixa**, deduções mensais de despesas em conta denominada “TREINAMENTO/INSTRUÇÃO DE PESSOAL”, referentes a pagamentos efetuados ao Pitágoras Sistemas de Educação Superior Sociedade Ltda, de mensalidades, no curso de direito da aluna Jihrane de Almeida Pinto, totalizando **R\$ 5.380,02** no ano-calendário.

A fiscalização constatou que Jihrane de Almeida Pinto é funcionária do serviço notarial, exercendo a função de Escrevente. Entretanto, a despesa não foi acatada como dedutível da base de cálculo do Carnê-leão, visto não se enquadrar no conceito de **despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora**. Também não é passível de dedução na declaração anual de rendimentos, já que Jihrane de Almeida Pinto não é dependente do Sr. Maurício Leonardo, conforme definido na legislação tributária.

2.7.1.5 Despesas com Honorários Advocatícios:

O contribuinte foi intimado a apresentar os contratos firmados com os escritórios de advocacia com os quais deduziu pagamentos efetuados no ano de 2010.

Na documentação apresentada verificou-se que o contrato firmado com Carvalho Dias & Pinheiro Advogados Associados tem como objeto a *“assunção de todos os problemas jurídicos e administrativos do contratante”* e *“abrange atuações em procedimentos cíveis, tributários e administrativos”*. No caso de Léucio Leonardo Advogados Associados, o objeto é o acompanhamento de ações trabalhistas. Já o contrato firmado com Humberto Theodoro Júnior Advogados Associados versa sobre *“a defesa dos interesses do contratante nos autos da ação civil movida pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais X Estado de Minas Gerais e Outros”*.

Da análise dos contratos apresentados pelo fiscalizado, constata-se que as despesas por ele deduzidas em Livro Caixa a título de honorários advocatícios referem-se a pagamentos de remunerações a terceiros sem vínculo empregatício, sem se tratarem, ainda, de emolumentos, não se enquadrando, portanto, na situação prevista nos incisos I e II do art. 6º da Lei nº 8.134/90, com redação dada pela Lei nº 9.250/95. Tais serviços advocatícios também não integram, no caso vertente, aquelas despesas tidas como de custeio, assim consideradas aquelas “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora” (inciso III do art. 6º da lei referida), já que os trabalhos do Serviço Notarial podem ser realizados independentemente desses ônus.

Portanto, tais despesas realizadas pelo contribuinte não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação pertinente. Assim sendo, foram glosados todos os valores escriturados no Livro Caixa do ano de 2010, no total de **R\$ 60.783,72**, referentes a honorários advocatícios pagos aos escritórios relacionados.

2.7.1.6 Despesas com Telefonia Celular:

Nos lançamentos efetuados no Livro Caixa de 2010 constam pagamentos às empresas Oi, GVT e Embratel, de faturas mensais referentes a despesas com linhas telefônicas fixas, informadas como instaladas no Serviço Notarial do 8º Ofício de Belo Horizonte, na Rua São Paulo nº 684, lojas nº 07 e 09. Tais pagamentos foram integralmente acatados pela fiscalização.

Entretanto, foram glosados os valores escriturados, no mesmo ano, como pagamentos de faturas mensais efetuados às seguintes empresas; ·

- VIVO: telefones celulares nº 9972-2526 e 9981-3493 (ambos DDD 31) e 9981- 0242 (com o DDD 38, da região de Corinto/MG);
- TIM: telefones celulares nº 9130-4193 (em nome de Mauricio Leonardo); 9237- 2792, 9237-2802 e 9237-2884 (em nome de Raquel Lujan Jardim Leonardo);
- NEXTEL: telefones celulares nº 7813-5808 e 7813-5807 (em nome de Raquel Jardim Leonardo).

O primeiro grupo citado, de **telefones fixos**, foi considerado correspondente a **despesas de custeio necessárias** à percepção da receita, o que não ocorreu com o segundo grupo, de **telefones celulares**, já que, pela análise minuciosa das faturas verifica-se que:

- ✓ Dentre os serviços relacionados nas faturas, os que representam o maior custo são os discriminados como “utilização de serviços de dados”, “acesso internet”, “Blackberry Ilimitado” e “Tim Connect Fast”, referentes a acesso, por celular, a internet e redes sociais (Messenger, Twitter e Facebook), o que não pode ser enquadrado no conceito repisado de **necessário** (essencial, indispensável, imprescindível, inevitável);
- ✓ Outro serviço bastante utilizado pelos usuários dos celulares acima relacionados, e que se encontra fartamente discriminado nas faturas apresentadas, é o de torpedos (“Tim Torpedo”, “Nextel Torpedo” e Vivo Torpedo SMS”) que não pode ser considerado **inevitável**;
- ✓ Também chama a atenção a quantidade de “Chamadas em Roaming” referentes a ligações **realizadas e recebidas em outras cidades** fora da cidade de jurisdição do cartório (a maioria realizada de cidades do norte de Minas, como Montes Claros, Verdelândia e Luislândia). O contribuinte deduziu, também, despesas referentes a telefone celular da operadora VIVO com o DDD 38, da região de Corinto/MG, com ligações realizadas dessa cidade para várias outras. Constam, ainda, várias chamadas em “Roaming Internacional” – ligações em visita a outros países. Pela natureza das ligações, não há como enquadrá-las na situação de **indispensáveis**;

(...)

Pelos motivos acima elencados pode-se inferir que os celulares não foram utilizados a serviço do cartório, e conseqüentemente tais dispêndios, que somaram a importância de **R\$ 17.387,59** no ano de 2010, ainda que realizados por pessoas vinculadas ao cartório, **não são dedutíveis** da base de cálculo do imposto devido.

2.7.1.7 Despesas com Periódicos (Jornais e Revistas):

No tocante às despesas com aquisição de jornais e revistas, somente poderão ser deduzidas aquelas referentes a publicações vinculadas à atividade desempenhada

pelo contribuinte. Sob essa ótica, as despesas com a assinatura da **revista Caras** e dos **jornais Hoje em Dia e Estado de Minas** não estão diretamente relacionadas à atividade notarial. Estas publicações foram adquiridas meramente para o conforto dos clientes, do contribuinte ou de seus funcionários, sendo glosadas pela fiscalização, totalizando **R\$ 1.432,83** no ano-calendário sob análise.

2.7.1.8 Despesas com Confraternização:

Foram deduzidos em Livro Caixa, como “DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÃO”, pagamentos a “Planeta Gol BH” e “Centro de Futebol Zico BH”, por locação de quadra esportiva e campo de futebol e a Associação dos Serventuários de Justiça de Minas Gerais, de taxas de inscrição em campeonato.

Tais despesas com eventos esportivos, no valor total de **R\$ 965,00**, não podem ser classificadas como necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora da receita, tendo sido realizadas por absoluta liberalidade do contribuinte.

2.7.1.9 Despesas com Pagamento do Carnê-leão:

Consta, na escrituração do contribuinte, a dedução de despesas em conta denominada “CARNE LEAO PAGO”, referentes ao pagamento do imposto de renda sob a forma de Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-leão). Foi constatado pela fiscalização que o imposto pago pelo contribuinte em um mês foi deduzido da base de cálculo do imposto a pagar no mês seguinte.

Consta, ainda, a dedução de valores informados como “VR. REF. PGTO DARF CÓD. 1279 PARCELAMENTO IRPF”, referente a pagamentos mensais de parcelamento do imposto de renda efetuado pelo contribuinte ao abrigo da Lei nº 11.941/09.

Não existe previsão legal para a dedução, a título de despesas, do imposto de renda da pessoa física. Nem do que foi efetivamente pago, muito menos daquele que não foi pago pelo contribuinte na época devida, sendo objeto de parcelamento especial.

2.7.1.10 Despesas com Tarifas Bancárias:

No decorrer do ano-calendário de 2010 foram deduzidas pelo contribuinte despesas historiadas como “PG TARIFAS BANCÁRIAS CONF. EXTRATO NO MÊS”. As movimentações que o contribuinte realiza em sua conta corrente, e as tarifas incorridas com essas movimentações não possuem o caráter de “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, condição *sine qua non* para a dedução de despesas. Assim, foi glosado o valor de **R\$ 2.095,20**, indevidamente deduzido a esse título.

2.7.1.11 Despesas com Medicamentos:

No ano-calendário sob exame foram deduzidos pelo contribuinte, sob o manto de “DESPESAS DIVERSAS”, pagamentos efetuados com aquisição de medicamentos (Verutex, Epiduo, Eutropin e Levoid). Nos termos da legislação tributária vigente, os gastos com medicamentos **não podem ser deduzidos da base de cálculo do**

imposto devido, por ausência de previsão legal. Por essa razão foi glosado o valor de **R\$ 103,55 7**, indevidamente deduzido.

2.7.1.12 Despesas com NET TV e NET Virtua:

O serviço oferecido pela NET TV encontra-se delineado nas cláusulas 02.01 e 03.01 do contrato apresentado pelo fiscalizado, conforme trechos abaixo colacionados:

(...)

O serviço oferecido pela NET Virtua igualmente encontra-se definido nas cláusulas 02.01 e 03.01 do contrato apresentado pelo contribuinte, conforme trechos abaixo:

(...)

As despesas realizadas com a contratação de tais serviços não são consideradas "**necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**" não sendo, assim, passíveis de dedução em Livro Caixa, motivo pelo qual foi glosado o valor anual de **R\$ 11.053,58**, indevidamente deduzido pelo contribuinte.

2.7.1.13 Despesas com Depósitos Judiciais:

O depósito judicial de tributo municipal não é dedutível da base de cálculo do IRPF, por não configurar despesa de custeio.

Nos termos do inciso II do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), o depósito judicial de tributo é causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Os valores depositados judicialmente assim permanecem até o desfecho da ação, quando então podem ser devolvidos ao depositante ou convertidos em renda pelo ente competente.

Assim, o valor de **R\$ 68.415,48**, indevidamente deduzido pelo contribuinte, foi glosado pela fiscalização.

2.7.1.14 Despesas com Imóveis não Utilizados pelo Contribuinte em sua Atividade Laboral:

Verificou-se que, além das despesas referentes a aluguel, condomínio e IPTU dos imóveis utilizados como sede do cartório (lojas nº 7 e 9 da Rua São Paulo nº 684) o contribuinte deduziu indevidamente:

- ✓ Pagamentos mensais efetuados a Silvinho Ximenes Consultoria e Administração Imobiliária Ltda e ao Condomínio do Edifício Porto Prince, referentes a aluguel, IPTU e taxas condominiais do imóvel situado a Rua Timbiras nº 1989, apto 1204, em Belo Horizonte;

Obs: Conforme Contrato de Locação apresentado pelo interessado em 09/05/14, referido imóvel possui destinação residencial.

- ✓ Pagamentos mensais ao Condomínio do Edifício Vila Rica, referentes a taxa condominial do apto 1104 da Rua São Paulo nº 684, em Belo

Horizonte. **Obs:** Os boletos bancários quitados estão em nome de terceiros, no caso Leila Maria Alves. O contribuinte não apresentou o contrato de locação, capaz de comprovar seu vínculo com esse imóvel.

No caso em comento, a glosa realizada foi no valor anual de **R\$ 15.308,67**.

2.7.1.15 Despesas com Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas:

Apenas com as pessoas jurídicas Presnot Ltda, Servnot Ltda, Notservice Ltda, Marly Leonardo Martins ME e Mariza Silva Magalhães de Melo ME o contribuinte deduziu o total de **R\$ 1.559.558,62** em seu Livro Caixa de 2010. Essas despesas foram glosadas pela fiscalização, pelos motivos a seguir expostos.

A) Presnot Ltda - CNPJ 04.585.973/0001-90:

O contribuinte deduziu em Livro Caixa, em conta denominada “SERVIÇOS PRESTADOS PJ”, o valor de R\$ 1.451.600,00, referente a pagamentos efetuados nos meses de janeiro a dezembro de 2010 à empresa Presnot Ltda. Tal quantia foi glosada pela fiscalização, já que, nos termos da cláusula terceira do contrato celebrado entre as partes em 30/04/09, o objeto da contratação é a prestação de serviços de “*administração de pessoal, gerência financeira, consultoria e mão de obra*”.

O pagamento de tais serviços não está incluído dentre aqueles passíveis de dedução, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/90:

(...)

Além dos serviços contratados não serem considerados **necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**, várias outras situações foram observadas pela fiscalização, tais como:

(...)

B) Notservice Ltda – CNPJ 12.868.976/0001-60:

O contribuinte deduziu em seu Livro Caixa o valor de **R\$ 19.000,00**, na conta “SERVIÇOS PRESTADOS PJ”, referente a pagamento efetuado em 30/12/10 à empresa Notservice Ltda. Como no caso da empresa Presnot, esse pagamento foi glosado, já que, nos termos da cláusula segunda do contrato celebrado entre as partes em 30/11/10, o objeto do contrato é a prestação de serviços de “*auditoria, consultoria e mão de obra*”, serviços esses que não podem ser considerados **necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**.

(...)

C) Servnot Ltda – CNPJ 12.868.948/0001-42:

Em Livro Caixa o fiscalizado deduziu **R\$ 19.000,00**, referente a pagamento efetuado em 30/12/10 à empresa Servnot Ltda, a título de “SERVIÇOS PRESTADOS PJ”. Como no caso das empresas Presnot e Notservice, esse pagamento foi glosado pela fiscalização, já que, nos termos da cláusula segunda do contrato apresentado pelo contribuinte, o objeto do contrato celebrado entre as partes em

30/11/10 é a prestação de serviços de “auditoria, consultoria e mão de obra”, serviços esses que não podem ser considerados **necessários** à **percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**.

(...)

- ✓ Cotejando o valor de R\$ 1.451.600,00, supostamente pago pelo Sr. Maurício Leonardo à empresa Presnot pela prestação de serviços de administração de pessoal e consultoria de mão de obra, mais R\$ 38.000,00 creditados às empresas Notservice e Servnot, também por consultoria e mão de obra, totalizando **R\$ 1.489.600,00** em 2010, com o valor anual de **R\$ 504.468,93**, dispendido pelo cartório com salários e outras remunerações (férias, 13º, rescisões, inclusive remunerações pagas a Kátia Jardim Leonardo, Raquel Lujan Jardim Leonardo, Bruno Duarte de Magalhães e Jihrane de Almeida Pinto Silva), verifica-se que o contribuinte teria pagado às essas três empresas, para administrar a sua mão de obra, quase 3 vezes o valor dessa mão de obra.

D) Marly Leonardo Martins ME – CNPJ 08.848.514/0001-13:

Analizando o contrato celebrado em 22/12/09 entre Marly Leonardo Martins e Maurício Leonardo, na qualidade de tabelião titular do Serviço Notarial do 8º Ofício de Belo Horizonte, verifica-se na cláusula primeira que o objeto é “a *prestação de serviços gerais manutenção de máquinas e equipamentos*”. Nos termos da cláusula segunda, esses serviços seriam prestados por meio de “*uma visita mensal e quantas chamadas forem necessárias para atender a demanda do contratante*”. Por esses serviços o cartório pagou à contratada R\$ 4.900,00 nos meses de janeiro a outubro e R\$ 5.000,00 nos meses de novembro e dezembro, no total de **R\$ 59.000,00** no ano-calendário de 2010.

A despesa realizada com a contratação desse serviço não é passível de dedução da base de cálculo do IRPF, por não estar enquadrada dentre aquelas relacionadas no art. 6º da Lei nº 8.134/90 (remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; emolumentos pagos a terceiros e despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora).

Como informado, Marly Leonardo Martins é irmã de Mauricio Leonardo e, conforme histórico do quadro societário, também figurou como sócia da empresa Presnot, quando então exerceu a função de sócia-gerente.

No ano-calendário de 2010 o Serviço Notarial do 8º Ofício de Belo Horizonte figurou como único tomador de serviços da empresa Marly Leonardo Martins ME, como o prova as notas fiscais nº 032 a 03311 e 051 a 060, escrituradas pelo fiscalizado em seu Livro Caixa.

E) Mariza Silva Magalhães de Melo (ou Tacol Tamma Comercial) – CNPJ 08.871.449/0001-37:

Tem por objeto o contrato celebrado entre Mariza Silva Magalhães de Melo e Maurício Leonardo a prestação de serviços de *“limpeza e manutenção de impressoras, teclados e gabinetes de computadores”*. Conforme a cláusula segunda do contrato supra *“estes serviços serão prestados com uma visita automática mensal e quantas chamadas forem necessárias para atender a demanda da contratante”*.

As parcelas pagas por esses serviços não são consideradas “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora” ou seja, não estão incluídas entre aquelas essenciais, indispensáveis, imprescindíveis, inevitáveis, como já conceituado ao longo deste relatório.

Por essa razão, foi glosado o valor anual de **R\$ 10.958,62**, indevidamente deduzido como despesa de custeio pelo fiscalizado.

2.7.1.16 Recolhimento de Imposto Sobre Serviço Retido na Fonte sobre Pagamento de Despesas Não Dedutíveis:

O contribuinte escriturou, em seu Livro Caixa, guias de recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) Retido na Fonte, referente a valores destacados em notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas que lhe prestaram serviços em 2010. Ou seja, do valor total pactuado pela prestação de serviços, parte era creditada diretamente ao prestador e outra parcela era recolhida pelo cartório a título de ISSQN.

Foi glosado o valor anual de **R\$ 79.371,66**, recolhido a título de ISSQN Retido na Fonte, tendo como beneficiários as pessoas jurídicas Presnot Ltda, Servnot Ltda, Notservice Ltda, Marly Leonardo Martins e Mariza Silva Magalhães de Melo, cujos serviços prestados ao contribuinte não foram considerados dedutíveis, à luz da legislação tributária vigente. Os valores mensais encontram-se discriminados na planilha auxiliar constante do Anexo 02 do presente relatório.

2.7.2. APLICAÇÃO DE CAPITAL

2.7.2.1. Aquisição de Bens Diversos:

Conforme conceituado no item 2.4. deste TVF, considera-se **aplicação de capital** o dispêndio com **aquisição de bens** cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização.

Foram glosados todos os dispêndios a seguir relacionados, que computam **R\$ 9.317,62** no ano de 2010, com aquisição de móveis, máquinas e equipamentos, por serem **aplicações de capital**, não sujeitos a dedução no Livro Caixa como despesas:

(...)

2.7.2.2. Aquisição de Equipamentos de Informática:

A partir de 28/08/09, até o exercício de 2014, ano-calendário de 2013, os gastos efetuados com informatização (aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e instalação de redes), poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IRPF, conforme dispõe o art. 3º da Lei nº 12.024, de 2009, cujo teor se reproduz:

(...)

A fruição de tal incentivo fiscal dependia do preenchimento de requisitos por parte do sujeito passivo do tributo, ou seja, de ele estar entre os **destinatários da norma**, no caso, os titulares **dos serviços de registros públicos, previstos na Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973** (com redação dada pela Lei nº 6.216/74), cujo art. 1º encontra-se abaixo transcrito:

(...)

As hipóteses de isenção, em matéria tributária, devem ser interpretadas restritivamente, ou seja, não comportam inclusão ou ampliação de qualquer ordem. Assim, a regra de incentivo tem como destinatários apenas os profissionais dos serviços **expressamente referidos** no art. 1º da Lei nº 6.015/73, quais sejam os Registradores Públicos. Ficam fora do alcance da lei, portanto, os **tabeliães de notas e de protesto de títulos**, considerados Notários que, possuem atribuições e competências específicas, definidas nos art. 6º a 11 da Lei nº 8.935/94, que regulamenta o art. 236 da Constituição Federal. Competências essas distintas daquelas atribuídas aos Oficiais de Registros por meio dos art. 12 a 13 da lei citada.

Desta forma, foram glosadas as aplicações de capital a seguir relacionadas, no total de **R\$ 14.973,62** no ano sob ação fiscal, registradas pelo contribuinte em Livro Caixa como “AQUISICAO EQUIP INFORMATICA”:

(...)

2.7.3. DESPESAS NÃO COMPROVADAS

2.7.3.1 Comprovantes Insuficientes:

Instado a apresentar demonstrativo esclarecendo cada um dos valores lançados na conta “DEVOLUÇÃO DE EMOLUMENTOS”, sob o histórico “DEVOLUÇÃO DESPESAS GERAIS COM SERV. NOTARIAIS”, o contribuinte informou apenas que se tratavam de despesas incorridas com despachantes, que auxiliavam a serventia na prestação de serviços, conforme transcrição disponível no item 1.7 do presente TVF.

(...)

Além disso, foi constatado pela fiscalização que nenhum beneficiário das “devoluções de despesas gerais” encontrava-se relacionado nas folhas de pagamentos de salários, emitidas pelo cartório, ou seja, não foi comprovado o vínculo empregatício exigido pela norma cogente.

Quanto a emolumentos, assim são consideradas as taxas remuneratórias dos serviços notariais e de registros, configurando uma obrigação pecuniária a ser paga pelo requerente dos serviços. Verificou-se que o fiscalizado deduziu, mensalmente em sua escrituração, emolumentos pagos a outros cartórios, que foram acatados pela fiscalização, em face dos documentos comprobatórios apresentados. Porém essas “**devoluções de despesas gerais**” não se encontram entre aquelas despesas pagas a outros cartórios e que foram lançadas a título de DESPESAS COM CARTÓRIO.

Se fosse devolução de despesas, os interessados deveriam apresentar os comprovantes das despesas realizadas, pois, devolução de despesas pressupõe prestação de contas para reembolso, restituição, ressarcimento, reparação do valor que foi desembolsado. Tais comprovantes não foram apresentados pelo fiscalizado, ainda que especificamente intimado.

Assim sendo, as despesas não foram comprovadas com documentação idônea, nem os esclarecimentos prestados pelo contribuinte foram suficientes para comprovar a veracidade das despesas escrituradas no Livro Caixa, não sendo atendido o que preceitua o § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134/90, anteriormente transcrito.

Desta forma, os lançamentos relacionados no Anexo 01 do presente TVF, ora deduzidos a título de “Devolução de Emolumentos”, ora como “Emolumentos Pagos a Terceiros”, sob o histórico “DEVOLUÇÃO DESPESAS GERAIS COM SERV. NOTARIAIS” e que perfazem um total de **R\$ 242.399,45** no ano sob ação fiscal, não podem ser considerados despesas dedutíveis.

Note-se que, no cômputo geral das despesas do contribuinte, o total do dispêndio anual é bastante significativo, sendo tais despesas deduzidas diariamente, inúmeras com valor individual superior a R\$ 2.000,00 e várias identificadas como tendo sido pagas a pessoas jurídicas. E ainda, na relação contida no Anexo 01, verifica-se que **R\$ 121.288,00**, ou seja, mais da metade do valor lançado, encontra-se relacionado como tendo sido pago em nome de uma mesma pessoa, identificada como ROGERIO RIBEIRO LACERDA.

2.7.3.2 Comprovantes Não Apresentados:

O contribuinte foi intimado a apresentar o comprovante do pagamento da despesa com viagem, no valor de **R\$ 1.156,00**, escriturada em 11/08/10 no Livro Caixa.

Em resposta apresentada em 01/07/14 o Sr. Maurício informa que “(...) os documentos não foram localizados, não sabendo precisar onde foram extraviados”.

Sendo assim, tal despesa foi glosada pela fiscalização, pela ausência de comprovação.

2.8. Diante de todo o exposto, há que se considerar indevida a dedução da base de cálculo do **imposto de renda da pessoa física**, efetuada pelo contribuinte a título de Livro Caixa em sua DIRPF 2011, no valor total de **R\$ 2.291.451,77**, resultante da soma de todas as despesas glosadas referidas no item 2.7. anterior.

Estas despesas, com seus respectivos valores, datas de lançamento e históricos, estão discriminadas no Anexo 01 (Despesas Escrituradas no Livro Caixa Deduzidas Indevidamente dos Rendimentos Tributáveis – Ano-calendário 2010) do presente TVF.

Os comprovantes das despesas glosadas (notas fiscais, boletos, faturas, recibos, etc.) encontram-se anexados no Processo Administrativo Fiscal, no arquivo denominado “Despesas Glosadas – 2010”.

(...)

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 2297/2328 e documentos anexos, onde suscita preliminar de nulidade, sob argumento de vício no procedimento fiscal porque elaborado por amostragem e, quanto ao mérito, aduz que a autoridade fiscal lançadora teria sido: “...*extremamente radical ao glosar as deduções efetuadas pelo impugnante. **Data maxima venia**, aplicou interpretação exageradamente "fiscalista", cometendo excessos que expõem a autuação a críticas de toda sorte*”. Na sequência, passa a discorrer sobre os gastos a seguir relacionados, que foram objeto de glosa, sustentando a regularidade de tais dispêndios e sua manutenção como dedução da base de cálculo do imposto. Foram assim, contestadas as glosas relativas aos seguintes gastos: gastos com conexão à Internet e com tarifas bancárias; serviços prestados por terceiras pessoas jurídicas; glosa reflexa de ISSQN retido na fonte; gastos com honorários advocatícios; com telefonia; gastos com despesas médicas e medicamentos; gastos como locomoção, transporte, alimentação; instrução, periódicos e confraternização; gastos com carnê-leão e "depósitos judiciais" de ISSQN; aplicações de capital e despesas não comprovadas. Ao final, é alegada a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada aplicadas pela fiscalização; os principais argumentos de defesa apresentados na impugnação encontram-se sintetizados no Relatório do Acórdão recorrido.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, sendo julgada improcedente e mantido integralmente o crédito tributário lançado. O acórdão exarado (e.fls. 2423/2443) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Durante o procedimento fiscal o contribuinte teve oportunidade de apresentar os seus elementos de prova. Entretanto, é na fase impugnatória que o autuado pode exercer o seu pleno direito de defesa, podendo, inclusive, juntar aos autos toda documentação que julgar necessária. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art.

59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

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

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Tais penalidades estão previstas na legislação tributária e devem ser aplicadas nos moldes em que a norma legal determina.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando a realização dos mesmos se revelem prescindíveis para que a autoridade julgadora possa formar a sua convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O autuado interpôs o recurso voluntário de e.fls. 2451/2476, onde reitera que a interpretação adotada pela fiscalização, para efeito das glosas, teria sido “*excessivamente restritiva*” e que a definição legal das deduções, admitidas na apuração do IRPF, deveria ser interpretada tendo em vista a realidade não apenas da atividade desenvolvida pelo contribuinte, mas das próprias práticas sociais vigentes a cada período, a teor do disposto no art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990. Sustenta que: a) seriam indevidas as glosas fiscais de diversas deduções por ele incorridas e levadas a efeito na apuração de seu IRPF, pois permitidas pelo ordenamento jurídico (em especial o art. 6º da Lei 8.134/90); b) seria equivocada a glosa de despesas relacionadas à aplicação de capital, sendo aplicável a autorização contida na MP nº 460/09; c) todas as despesas deduzidas estariam comprovadas; e d) não seria possível a cumulação de multas. Passa assim, a reiterar os argumentos de defesa, cotejando e refutando os fundamentos da decisão recorrida, relativamente aos seguintes gastos que foram objeto de glosa: gastos com conexão à Internet e com tarifas bancárias; com serviços prestados por terceiras pessoas jurídicas e glosa reflexa de

ISSQN retido na fonte; gastos com honorários advocatícios; gastos com telefonia, locomoção, transporte, alimentação e instrução; valores relativos ao carnê-leão e "depósitos judiciais" de ISSQN; gastos com aplicações de capital e gastos não comprovadas. Ao final, é ainda contestada pelo recorrente a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, em concomitância com a multa de 50% por falta de recolhimento do carnê-leão mensal, advogando que não poderiam prosperar de forma cumulativa.

Os principais argumentos de defesa, constantes da peça recursal, serão devidamente explicitados por ocasião do voto, ao ser analisado cada um dos gastos contestados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos**, Relator

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância, por edital em 19/02/2020, acorde o Edital nº 006345880, de 04/02/2020 (e.fl. 2479). O recurso voluntário ora sob análise foi apresentado em 29/05/2019, conforme o “Termo de Solicitação de Juntada” de e.fl. 2449, portanto, antes mesmo da ciência oficial do Acórdão proferido pela DRJ; sendo tempestivo e atendendo aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

1 – Esclarecimentos Iniciais - Dedução de Despesas em Livro-Caixa

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

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

Sustenta o recorrente, que exerce a atividade notarial por delegação do Poder Público, sendo que todos os gastos glosados pela autoridade fiscal lançadora atenderiam plenamente aos preceitos normativos que tratam da apuração do IRPF, para efeito de dedução da base de cálculo do imposto, tratando-se estritamente de despesas correspondentes: *“..por expressa previsão legal, a remuneração, os emolumentos pagos a terceiros, bem como as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, podem ser deduzidas da receita decorrente da atividade notarial..”* Complementa que: *“...a autoridade fiscal teria sido extremamente radical ao glosar as deduções efetuadas pelo recorrente, merecendo o lançamento reforma ao menos parcial.*

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

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

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

(...)

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

“Lei nº 8.134, de 1990:

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

(...)

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

(...)”

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

“IN RFB nº 1.500, de 2014:

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)”

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

“Decreto nº 3.000, de 1999

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

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

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

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

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

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

20. Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o 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.

(...)

Conforme se verifica dos trechos acima reproduzidos da SC Cosit nº 210/2018, a melhor definição das despesas de custeio partiu de conceitos contábeis, constantes do próprio Regulamento do Imposto sobre a Renda. Também tomado por referência o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, onde esclarece que *“o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”*. Finalmente, foi salientado na solução de consulta, que as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, de forma concomitante.

Baseado em tais premissas, a despeito das alegações de interpretação restritiva pela fiscalização, passo à análise dos argumentos de defesa relativamente às glosas efetivadas pela fiscalização e que são objeto de contestação no Recurso Voluntário ora sob exame, na ordem em que apresentados na peça recursal.

2.1 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com conexão à internet – Net Virtua

Contesta o recorrente a glosa procedida pela fiscalização relativamente a gastos incorridos com a contratação de serviços da Net Virtua, afirmando tratar-se de contratação de serviço de acesso à Rede Mundial de Computadores (*Internet*), necessária às atividades cartorárias, que envolve: *“...diversas obrigações e grandes responsabilidades ao tabelião, que não pode, por exemplo, lavrar escritura de compra e venda de um imóvel sem consultar a base de dados que informa a existência de eventuais indisponibilidades em relação ao patrimônio do pretendo vendedor”*. Cita, como exemplos, a consulta à Central Nacional de Indisponibilidade de Bens (CNIB), assim como, a comunicação da serventia notarial com o Tribunal de Justiça e outros órgãos públicos, que se daria também no ambiente virtual, além da obrigação relativa à apresentação mensal, à Receita Federal, por meio da *internet*, da Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI, onde ficaria patente a necessidade de contratação de tal serviço.

No subitem 2.7.1,12, do “Termo de Verificação Fiscal”, a autoridade fiscal lançadora registra que o contrato firmado pelo contribuinte e a Net Virtua tinha por objeto: *“...tornar disponível ao assinante o serviço de comunicação multimídia (SCM)s, consistente no transporte e oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia em banda larga, utilizando quaisquer meios dentro da área de prestação do serviço da prestadora. Pela descrição do objeto, não há dúvida de se tratar de contratação de serviço de comunicação via internet.*

Já à época do período objeto do lançamento, vigia norma baixada pela Receita Federal que criou a obrigação acessória, a cargo dos serventuários da justiça responsáveis por Cartórios de Notas, de Registro de Imóveis e de Títulos e Documentos, de apresentação mensal da Declaração sobre Operações Imobiliárias, na espécie, a Instrução Normativa da Receita Federal - IN RFB nº 473, de 23 de novembro de 2004. Conforme o art. 4º de referida IN, a DOI seria apresentada, sempre por intermédio da *Internet*, até o último dia útil do mês subsequente ao da lavratura, anotação, averbação, matrícula ou registro do documento.

Verifica-se assim, tratar-se de obrigação acessória, criada pela própria Administração Tributária, que deve ser cumprida mediante transmissão da declaração por intermédio da *Internet*. Portanto, havendo norma que, para seu cumprimento, exige do titular cartorário meios para acesso à rede mundial de computadores, tal fato, por si só, justifica a contratação de tal serviço, por se tratar de despesa necessária para efeito de cumprimento de expressa imposição normativa a cargo do contribuinte, cujo descumprimento suscita aplicação de penalidade, tornando-se assim, necessária à regular exploração da atividade e manutenção da fonte produtora.

Pelo exposto, deve ser restabelecida a despesa incorrida pelo contribuinte pela contratação de serviços de conexão à *Internet*, oferecidos pela Net Virtua.

2.2 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com tarifas bancárias

Sustenta o recorrente. que não se pode cogitar no desenvolvimento de qualquer atividade sem a utilização de contas bancárias, especialmente no caso da atividade cartorária, haja vista o volume e pulverização dos recursos – e despesas – de sua atividade, devendo, para efeito de verificação da dedutibilidade, ser feito o teste seria possível o exercício da atividade sem manutenção de conta bancária. Cita doutrina, onde se assevera que as tarifas seriam necessárias à utilização da conta e esta, imprescindível ao exercício das atividades notariais e de registro, já que os emolumentos, normalmente recebidos por meio de cheques emitidos pelos usuários, são levados ao estabelecimento bancário para, depois de devidamente liberados pela compensação, formarem o saldo com o qual se faz os pagamentos e recolhimentos a que se obrigam notários e registradores.

O sistema de protesto e liquidação de títulos por meio dos cartórios é forma usual utilizada e que se vale do sistema bancário. Por outro lado, não se concebe a movimentação financeira dos valores auferidos diariamente pelo cartório sem a intermediação de instituições bancárias, de forma que entendo, no caso da atividade cartorial, que o gasto incorrido com tarifas bancárias atende aos requisitos de necessários à percepção da renda e manutenção da fonte produtora, com especial destaque, pela forma usualmente utilizada para efeito de pagamento de títulos protestados.

Entendo assim, pelo restabelecimento do valor de R\$ 2.095,20, declarado pelo contribuinte em Livro-Caixa, como dedução da base de cálculo do IRPF a título de gastos com tarifas bancárias.

2.3 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de Gastos com serviços prestados por terceiras pessoas jurídicas e reflexa de ISSQN retido na fonte

Trata este subitem de glosa de gastos declarados como despendidos com as pessoas jurídicas: Presnot Ltda, Servnot Ltda, Notservice Ltda, Marly Leonardo Martins ME e Mariza Silva Magalhães de Melo ME, cujo somatório de valores deduzidos pelo contribuinte em Livro Caixa, no ano de 2010, atingiu R\$ 1.559.558,62. Essas despesas foram glosadas pela autoridade lançadora por entender que os serviços constantes dos respectivos contratos de prestação de serviços, ou notas fiscais emitidas, não estariam incluídos dentre aqueles passíveis de dedução, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134 de 1990, por não se caracterizarem como despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Por não se considerar tais serviços como passíveis de dedução da base de cálculo do IRPF, também foram glosados os valores relativos ao imposto sobre serviços (ISSQN) retido na fonte, decorrentes dos respectivos valores das notas fiscais glosadas. Foi ainda destacado pela fiscalização as seguintes circunstâncias:

- a) Glosa de Gastos com serviços prestados pela pessoa jurídica “Presnot Ltda” e reflexo de ISSQN retido na fonte

Aponta o “Termo de Verificação Fiscal” (e.fl. 29/ss), que o objeto da contratação de tal empresa é a prestação de serviços de *“administração de pessoal, gerência financeira, consultoria e mão de obra”*, sendo entendimento da fiscalização de que o pagamento de tal gasto não estaria incluído dentre aqueles passíveis de dedução, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/90. Também foi destacado, entre outros: a) o fato de que o quadro societário de tal empresa seria composto pela esposa e pela filha do contribuinte (com 60% e 20% do capital social, respectivamente), além de um outro sócio (Bruno), com 20% de participação; b) todos esses sócios eram, no mesmo ano de 2010, funcionários do Serviços Notarial, com jornada mensal de trabalho de 220 horas; c) a empresa não possuía empregados no ano de 2010 e tampouco incorreu em custos com serviços prestados por terceiros sem vínculo empregatício ou com locação de mão de obra; d) pela análise sequencial das notas fiscais contabilizadas no Livro Caixa do fiscalizado e informações prestadas na DIPJ/2011, a empresa teria prestado serviços ao cartório quase em regime de exclusividade (recebendo, por esta prestação R\$ 1.451.600,00 no ano de 2010).

Em sua defesa, alega o recorrente que os serviços prestados pela Presnot Ltda seriam imprescindíveis para a administração do Tabelionato, enquadrando-se como despesas de custeio necessárias (essenciais!) à percepção da receita e (especialmente), à manutenção da fonte produtora a teor do disposto no art. 6º, inc. III da Lei 8.134/90 e que pagamentos feitos a terceiros

não estão necessariamente excluídas do conceito de despesas de custeio. Afirma ainda o contribuinte, que a real insurgência da fiscalização seria decorrente: a) da quase exclusividade da prestação de tais serviços pela empresa ao cartório e; b) da contratação de pessoas jurídicas cujos sócios tenham tido ou mantenham relação direta com o recorrente, entretanto, não haveria vedação legal para a contratação com outras pessoas jurídicas, cujo quadro societário ostente pessoas físicas que tenham relação familiar ou empregatícia com o contratante, sendo ainda *“...descabida a afirmação de que as pessoas físicas não poderiam atuar junto à PRESNOT LTDA. por serem empregadas do cartório”*.

- b) Glosa de Gastos com serviços prestados pela pessoa jurídica “Notservice Ltda” e reflexo de ISSQN retido na fonte

O objeto da contratação de tal empresa, também de acordo com o TVF (e.fl. 32), é a prestação de serviços de *“auditoria, consultoria e mão de obra”*, novamente entendendo a fiscalização que o pagamento de tal gasto não estaria incluído dentre aqueles passíveis de dedução, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/90. Também foi registrado que a esposa do autuado compunha o quando societário da empresa com 80% do capital social, à época dos fatos, sendo que possuía o mesmo endereço da Presnot Ltda (tratada no subitem anterior). Oportuno destacar, que o objeto do contrato da empresa Notservice em muito se assemelha ao firmado com a Presnot, diferenciando-se apenas quanto ao item *“auditoria”*.

Na peça recursal, tratando de tais gastos, o recorrente limita-se a alegar que o lançamento merece revisão relativamente a tal glosa, sem maior aprofundamento.

- c) Glosa de Gastos com serviços prestados pela pessoa jurídica “Sernot Ltda” e reflexo de ISSQN retido na fonte

Conforme o TVF (e.fl. 33), o objeto da contratação de tal empresa, também seria a prestação de serviços de *“auditoria, consultoria e mão de obra”*, igualmente entendendo a fiscalização que tal gasto não estaria incluído dentre aqueles passíveis de dedução, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/90. Mais uma vez, a esposa do autuado à época da contratação era, além de empregada do cartório, sócia majoritária desta pessoa jurídica, assim como, das empresas Presnot e Notservice, no mesmo ano de 2010.

Na peça recursal, tratando de tal gasto, o recorrente novamente se limita a alegar que o lançamento merece revisão relativamente a tal glosa, sem maior aprofundamento.

- d) Glosa de Gastos com serviços prestados pelas pessoas jurídicas “Marly Leonardo Martins ME” e “Mariza Silva Magalhães de Melo”, e reflexos de ISSQN retido na fonte

Trata-se de contratações para: *“a prestação de serviços gerais manutenção de máquinas e equipamentos”* (Marly Leonardo única sócia e irmã do autuado); e *“limpeza e manutenção de impressoras, teclados e gabinetes de computadores”* (Mariza Silva). Entendeu a fiscalização que tais gastos não seriam passíveis de dedução da base de cálculo do IRPF, por não

estar enquadrados dentre aqueles relacionadas no art. 6º da Lei nº 8.134/90, não sendo consideradas despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, portanto, não estão incluídas entre aquelas essenciais, indispensáveis e imprescindíveis.

Aduz o recorrente que se trata de dispêndios com a manutenção da estrutura de TI em funcionamento ininterrupto, em valores perfeitamente dentro dos patamares praticados no mercado e que somente teriam sido desconsiderados pelo fato da fiscalização relegar a plano inferior os recursos de informática, interpretando-os indevidamente como despesas desnecessárias, merecendo assim, revisão também com relação a tais glosas para manutenção da dedução.

Em que pese argumentos em sentido contrário do recorrente, as glosas procedidas pela fiscalização, relativamente aos gastos com serviços prestados pelas pessoas jurídicas objeto do presente subitem 2,3, tiveram como principal fundamento, o entendimento de que os serviços constantes dos respectivos contratos de prestações de serviços não estariam incluídos dentre aqueles passíveis de dedução, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134 de 1990, por não se caracterizarem como despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. O tema foi precisamente abordado na decisão recorrida nos seguintes termos:

Neste momento é de vital importância diferenciarmos aqui os gastos que incrementam os lucros do contribuinte daquelas despesas necessárias e imprescindíveis para a manutenção da fonte produtora.

Existem custos que até podem contribuir para que haja um certo acréscimo nos lucros. É natural que se infira que ao contratar empresas que auxiliam na gestão do tabelionato e/ou prestem consultoria, pode hipoteticamente resultar num incremento das receitas do cartório. Todavia, quaisquer dessas despesas não se revestem da natureza de custeio como a legislação tributária determina, pois a atividade do tabelião não depende dos gastos com aquelas empresas.

Diferentemente, as despesas de custeio são necessárias para que a receita continue sempre ativa. Nesta situação temos, por exemplo, o aluguel de um imóvel utilizado, a respectiva energia elétrica, o material de escritório com vida útil inferior a um ano (papel, caneta, lápis, etc), salários dos funcionários com vínculo empregatício, entre outras.

Percebe-se que nas duas situações as despesas contribuem de alguma forma na obtenção das receitas. Porém, o primeiro tipo de gasto acarreta um incremento no lucro, já o segundo se refere às despesas indispensáveis para que a atividade profissional não se interrompa, ou seja, trata-se de despesas necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

As despesas com limpeza e manutenção de impressoras, teclados e gabinetes de computadores, bem como manutenção de estrutura de TI, se enquadram como aplicações de capital, pois seguem a mesma natureza dos seus respectivos bens.

As despesas com aplicações de capital se referem a bens imobilizados, tangíveis (moveis, utensílios, estruturas de TI) ou intangíveis (programas de computadores), que possuem vida útil superior a um ano, como computadores, impressoras e teclados, lembrando que programas de computador são bens intangíveis.

As aplicações de capital por serem gastos empregados em algo que se aproveitará em mais de um exercício, não são dedutíveis como despesas de custeio.

Por conseguinte, não podem ser dedutíveis no livro caixa as despesas supracitadas.

O autuado requer a dedução de ISSQN e demais tributos:

* ISSQN retido na fonte que trata do imposto sobre serviços recolhido diretamente ao Fisco Municipal de Belo Horizonte quanto aos serviços questionados no item anterior. A glosa deste item é mero reflexo da glosa indicada no item acima, sendo glosa "acessória" que deverá ser desconstituída ao se cancelar o item anterior;

* Reclama da glosa de despesas com o pagamento de tributos indispensáveis ao funcionamento regular do serviço notarial. Afinal, trata-se do pagamento dos tributos federais incidentes sobre a atividade.

Como bem informado pelo interessado, a despesa com ISSQN tem relação com os gastos em face das empresas acima citadas cujos gastos foram considerados não dedutíveis, sendo, então, crucial preservar a glosa praticada pela fiscalização.

Para efeito da dedução da base de cálculo do IRPF, as despesas devem ser necessárias à percepção da receita, assim como, à manutenção da fonte pagadora, conforme explicitado na SC Cosit nº 210/2018, onde foi ainda salientado, que as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, de forma concomitante.

Analisando sob a ótica dos gastos necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme previsto em Regulamento e definições contida no Parecer Normativo acima referenciado e SC Costi nº 210/2008, que esclarece ser o gasto necessário, quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, e que estejam vinculados com as fontes produtoras de rendimentos, devendo ainda, de forma concomitante, se verificar comumente no tipo de operação, apresentando-se de forma usual, costumeira ou ordinária, forçoso concluir que os gastos com serviços contratados das pessoas jurídicas analisados no presente subitem não atendem, de forma cumulativa, a tais requisitos. Nesse sentido o art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos:

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

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

(...)

Especialmente no que se refere aos gastos com consultoria e manutenção de bens de informática, o tema foi objeto de apreciação deste Colegiado, em recente decisão, por meio do Acórdão 2101-003.117, de 07/04/2025, relatoria da Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, onde destaco o seguinte excerto:

(...)

C) DESPESAS COM SERVIÇOS DE INFORMÁTICA Na peça impugnatória, a contribuinte argumentou que 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.

Ressalte-se que para classificar as despesas com manutenção preventiva e corretiva de equipamentos de informática, recorre-se ao princípio de que o acessório segue o principal, ou seja, os gastos de manutenção de bens têm a mesma natureza jurídica que os gastos para a assunção da posse dos bens reparados (despesas classificadas como ativo fixo). Assim, a Fiscalização incluiu a manutenção de equipamentos, assistência técnica, reposição de peças desgastadas como despesas não dedutíveis, por serem classificadas no ativo fixo.

Desse modo, as despesas escrituradas em livro-caixa referentes à manutenção em computadores não são consideradas dedutíveis para fins de Imposto de Renda, por se tratar de manutenção de bem pertencente ao Ativo Imobilizado/Ativo Fixo.

Baseado nos fundamentos acima explicitados, concluo que os gastos com os serviços constantes dos contratos de prestações de serviços das pessoas jurídicas analisados no presente Tópico, não estão incluídos dentre aqueles passíveis de dedução, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134 de 1990, por não se caracterizarem como despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devendo ser mantida a glosa procedida pela fiscalização e correspondentes reflexos do ISSQN retido na fonte.

2.4 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com honorários advocatícios

Foram glosados os gastos declarados pelo contribuinte com honorários advocatícios, uma vez que, segundo a autoridade lançadora, os serviços prestados por tais empresas também não caracterizariam como: *"...necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, (inciso III do art. 6º da lei referida), já que os trabalhos do Serviço Notarial podem ser realizados independentemente desses ônus"*.

Sustenta o recorrente que as três contratações estão atreladas ao desempenho regular e elementar das atividades do serviço notarial, enquadrando-se no inciso III do art. 6º da Lei 8.134/90, sendo despesas de custeio imprescindíveis para a manutenção do Tabelionato. Acresce que ser comum a cartórios terem advogados contratados em regime celetista e ainda mais usual que serviços advocatícios sejam terceirizados, aumentando a eficácia das atuações em demandas judiciais específicas, sendo: *“...inegável a relevância da atuação dos advogados visando à sequência normal das atividades da serventia. Trata-se de novo ponto de necessária reforma da decisão.”*

Trata-se dos contratos firmados com os seguintes escritórios de advocacia: Carvalho Dias & Pinheiro Advogados Associados; Léucio Leonardo Advogados Associados; e Humberto Theodoro Júnior Advogados Associados, que se encontram anexados aos autos, por cópia (e.fls. 379/381, 382/384 e 385/388).

- a) Carvalho, Dias & Pinheiro Advogados Associados – objeto: *“Assunção de todos os problemas jurídicos e administrativos do contratante até o limite de 15 (quinze) processos ativos cujo valor não seja superior a R\$ 30.000,00.(...) O Presente contrato abrange atuações em procedimentos cíveis, tributários e administrativos...”*;
- b) Léucio Leonardo Advogados Associados – objeto: *“...serviços de advocacia consistentes no acompanhamento, durante a sua fase de liquidação e execução, do trâmite processual das seis ações trabalhistas movidas ao CONTRATANTE no âmbito das Varas do Trabalho de Belo Horizonte e Tribunal do Trabalho da 3ª Região.”*;
- c) Humberto Theodoro Júnior Advogados Associados – objeto: *“...prestar serviços jurídicos para a defesa dos interesses do contratante nos autos da ação civil pública movida pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais X Estado de Minas Gerais e outros - Proc. n. 0024.09.586.988-9...”*. Segundo consulta pública ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais, trata-se de ação civil pública, proposta pelo Ministério Público, em desfavor do autuado, onde se requer: *“...a declaração de nulidade do ato administrativo de delegação efetiva de Maurício Leonardo no cargo de Tabelião do 8º Ofício de Notas da Comarca de Belo Horizonte...”*.

A glosa dos valores despendidos com os escritórios de advocacia objeto do presente subitem foi mantida pela decisão recorrida, sob entendimento de que teria agido corretamente a autoridade lançadora, ao considerar que tais gastos não seriam despesas essenciais ao desempenho da atividade do tabelião, mediante os seguintes fundamentos:

No que diz respeito aos gastos com advogados, mais uma vez há que se dar razão à autoridade tributária. A norma legal vigente dispõe que somente podem ser deduzidas as despesas de custeio necessárias à manutenção da fonte produtora.

As despesas de custeio são aquelas que possuem relação direta com a atividade fim desempenhada pelo sujeito passivo.

As despesas de custeio não são esporádicas, muito pelo contrário, tais gastos precisam existir, em tempo integral, para que a atividade profissional seja desempenhada.

Dessa forma, é necessário esclarecer que os gastos com os salários dos funcionários com vínculo empregatício, por exemplo, são dedutíveis como despesas de livro caixa, pois são despesas de custeio.

É imperativo salientar que um cartório necessita pagar salários aos seus empregados para que a atividade se concretize. Porém, se porventura um advogado tiver que ser contratado para defender o cartório numa ação trabalhista, esse gasto não tem um vínculo direto com a atividade profissional, sendo uma despesa casual que não se pode confundir com os proventos e encargos trabalhistas gerados pelos funcionários que exercem a atividade fim do cartório.

De mesmo modo, os honorários advocatícios cujo objetivo foi o auxílio do autuado num processo tributário, administrativo ou mesmo contra o Ministério Público, também não podem ser enquadrados como uma despesa de custeio necessária à percepção da receita.

Por exemplo, se o cartório resolver ingressar com uma ação judicial contra a cobrança de um tributo pelo Estado de Minas Gerais, é completamente justa a atitude do impugnante. Entretanto, é notoriamente claro que essa despesa não pode ser caracterizada como um gasto imprescindível para a manutenção da fonte produtora, pois em nenhum momento se pode inferir que o cartório só poderá exercer sua atividade caso entre na justiça para não recolher um tributo específico.

Novamente há que se destacar que a despesa acima discutida é algo desvinculado da atividade fim do cartório, sendo um gasto que o reclamante resolveu assumir, mas que não lhe dá o direito à dedução na base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

Outra vez é vital ressaltar que esse tipo de despesa pode até vir a contribuir de alguma forma na obtenção das receitas. Porém, esse gasto acarreta um incremento no lucro, já as despesas de custeios, que são dedutíveis, se referem às despesas indispensáveis para que a atividade profissional não se interrompa, isto é, trata-se de gastos necessários à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, o que não é o caso dos pagamentos dos referidos honorários advocatícios.

Portanto, os pagamentos de honorários advocatícios supracitados não podem ser deduzidos a título de despesas de livro caixa do cartório, estando correto o trabalho desenvolvido pela fiscalização.

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

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

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

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

O contrato firmado com o escritório “Carvalho, Dias & Pinheiro Advogados Associados”, apresenta objeto extremamente genérico, ao prever a: “*Assunção de todos os problemas jurídicos e administrativos do contratante...*”, abrangendo atuação em procedimentos cíveis, tributários e administrativos. Nos termos frisados no julgamento de piso, seria plenamente justificável o contribuinte ingressar com uma ação judicial contra a cobrança de determinado tributo, entretanto, tal despesa não pode ser caracterizada como um gasto imprescindível para a manutenção da fonte produtora, pois em nenhum momento se pode inferir que o cartório só poderá exercer sua atividade caso entre na justiça para não recolher um tributo específico. O mesmo raciocínio se aplica a eventuais causas cíveis e/ou administrativos, ou mesmo em processos em que consta como demandado, a exemplo do que será demonstrado na sequência. Portanto, não se demonstrou que o contrato firmado com o escritório “Carvalho, Dias & Pinheiro Advogados Associados” não trata de serviços que atendem, simultaneamente, aos requisitos de ser necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, motivo pelo qual, deve ser mantida a glosa dos respectivos valores.

Quanto ao contrato firmado com o “Lécio Leonardo Advogados Associados”, tem por objeto específico o acompanhamento do trâmite processual de seis ações trabalhistas movidas em desfavor do autuado, no âmbito da Justiça Especializada do Trabalho. A toda evidência, não se trata de dispêndio comum à atividade cartorária e necessário à prestação do serviço ou manutenção da fonte produtora, não possuindo qualquer vínculo direto com a

atividade exercida pelo autuado. Ademais, trata-se de gasto específico e casual, que não se confunde com os proventos e encargos trabalhistas gerados pelos funcionários que exercem a atividade fim do cartório. Mais uma vez, não se constatando tratar-se de gasto necessário à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, deve ser mantida a glosa de tais valores.

No que se refere ao escritório “Humberto Theodoro Júnior Advogados Associados”, o contrato firmado possuía como objeto específico o acompanhamento de ação civil pública, proposta pelo Ministério Público, em desfavor do autuado, onde se buscava: “...a declaração de nulidade do ato administrativo de delegação efetiva de Maurício Leonardo no cargo de Tabelião do 8º Ofício de Notas da Comarca de Belo Horizonte...”

Os gastos com o escritório advocatício incorrido pelo contribuinte para tentativa de sua manutenção na titularidade do cartório, é despesa pessoal, particular do contribuinte, e não se podem confundir com aquelas necessária à realização das transações ou operações exigidas pela atividade cartorial. Não se trata, na espécie, de dispêndio necessário à atividade cartorária e tampouco tais gastos são incorridos para a realização das normais transações ou operações exigidas por tal atividade, não sendo essenciais para o exercício da profissão e não se verificando comumente, de forma usual e costumeira. A titularidade cartorial é condição antecedente à atividade, somente podendo o interessado exercer tal mister após devidamente investido no cargo. Da mesma forma os esforços e dispêndios para manutenção da titularidade; não podendo tais gastos ser rotulados como indispensáveis à percepção das receitas e manutenção da fonte produtora, por se relacionarem a um pré-requisito ao exercício da atividade cartorária. Portanto, sem razão o recorrente, devendo ser mantida a glosa procedida pela fiscalização, relativamente aos serviços prestados pelo escritório “Humberto Theodoro Júnior Advogados Associados”.

2.5 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com telefonia celular

Foi procedida à glosa pela fiscalização dos gastos declarados em Livro-Caixa com serviços de telefonia celular, por se entender que, ainda que realizados por pessoas vinculadas ao cartório, o uso dos celulares não ocorreu a serviço da atividade cartorial, mediante as seguintes constatações:

- ✓ Dentre os serviços relacionados nas faturas, os que representam o maior custo são os discriminados como “utilização de serviços de dados”, “acesso internet”, “Blackberry Ilimitado” e “Tim Connect Fast”, referentes a acesso, por celular, a internet e redes sociais (Messenger, Twitter e Facebook), o que não pode ser enquadrado no conceito repisado de necessário (essencial, indispensável, imprescindível, inevitável);
- ✓ Outro serviço bastante utilizado pelos usuários dos celulares acima relacionados, e que se encontra fartamente discriminado nas faturas apresentadas, é o de torpedos (“Tim Torpedo”, “Nextel Torpedo” e Vivo Torpedo SMS”) que não pode ser considerado inevitável;

- ✓ Também chama a atenção a quantidade de “Chamadas em Roaming” referentes a ligações realizadas e recebidas em outras cidades fora da cidade de jurisdição do cartório (a maioria realizada de cidades do norte de Minas, como Montes Claros, Verdelândia e Luislândia). O contribuinte deduziu, também, despesas referentes a telefone celular da operadora VIVO com o DDD 38, da região de Corinto/MG, com ligações realizadas dessa cidade para várias outras. Constam, ainda, várias chamadas em “Roaming Internacional” – ligações em visita a outros países. Pela natureza das ligações, não há como enquadrá-las na situação de indispensáveis;
- ✓ Nas faturas em comento, foram identificadas dezenas de ligações realizadas após o horário de expediente, demonstrando não ser tais ligações imprescindíveis ao funcionamento do cartório;
- ✓ E finalmente, várias são as chamadas efetuadas em dias sem expediente no cartório (sábados e domingos), o que demonstra que as ligações não podem ser enquadradas como essenciais.

Em sua defesa, questiona o recorrente qual seria o critério definidor de que uma ligação efetuada às 19h a partir de um telefone fixo, instalado no serviço notarial, seria presumidamente relacionada ao serviço, podendo ser deduzida da base de cálculo do IRPF, enquanto outra ligação, às 14:30h, a partir de um telefone celular, não estaria vinculada ao trabalho. Assevera estar claro que a fiscalização admitiu todas as ligações originadas de telefone fixo e recusou todas as demais ligações originadas de aparelhos celulares, mesmo se verificando cada vez mais intenso o uso dos aparelhos celulares, sendo certo que o tabelião e seus substitutos precisariam estar sempre acessíveis, para atender às demandas e dúvidas surgidas no âmbito da serventia. Salaria que, até mesmo a modalidade de teletrabalho já é realidade e rotina nas serventias extrajudiciais, sendo o tema regulamentado pela Corregedoria Nacional de Justiça, por meio dos Provimentos 55/16 e 69/1810. Destarte, novamente questiona se a premissa adotada pela fiscalização seguiria válida, ainda que atrelada a realidades não mais vigentes nas práticas cotidianas. Nesse ponto, o recorrente cita e reproduz o art. 26 do Decreto nº 7.574, de 2011, assim como julgados administrativos, afirmando que, diferentemente do entendimento da decisão recorrida, caberia ao fisco o ônus da prova de que o uso da telefonia celular não teria ocorrido por necessidade da serventia cartorial.

Nos termos apontados na decisão recorrida, foi demonstrado pela fiscalização que a maior parte dos custos de telefonia celular se deu com rede de dados de *Internet*, redes sociais, torpedos, SMS, ligações realizadas e recebidas em outras cidades, que não a da sede do cartório e chamadas em dias sem expediente no tabelionato. Concluiu-se assim, que o uso de celular não seria imprescindível para o funcionamento do cartório, já que poderia funcionar normalmente sem a utilização do respectivo celular. Injustificada a alegação de suposta inobservância do comando do art. 26 do Decreto nº 7.574/2011; a uma, porque tal normativo trata da veracidade dos fatos registrados com observância das disposições legais. Ora, a mera escrituração em Livro-

Caixa de fatura de telefonia celular não tem o condão de criar um fato e, tampouco, incontestável; noutro giro, verifica-se que a fiscalização trouxe aos autos claras evidências de que a utilização dos telefones celulares não se dava a serviço da atividade cartorial, nos termos dos trechos acima reproduzidos do TVF (e.fls. 23/25). Caberia assim, ao autuado, para o fim de corroborar seus argumentos, apresentar documentos e fatos que entendesse capazes de comprovar o efetivo uso dos serviços celulares aos serviços cartoriais. Ônus do qual não se desincumbiu, devendo ser mantida a glosa relativa aos gastos com telefonia celular.

2.6 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com locomoção e transporte

Trata-se de glosa dos valores relativos a despesas com utilização de táxi, registradas no Livro-Caixa.

Aduz o recorrente tratar-se de gastos usuais, por atos praticados pelo serviço notarial fora do endereço físico da serventia, demandando deslocamentos pontuais, sendo tal prática reconhecida, citando como exemplo, o art. 146 do Provimento 260/2013, da Corregedoria Geral de Justiça de Minas Gerais, devendo ser admitidas tais despesas de locomoção, sendo os deslocamentos necessários à percepção de receitas.

A dedução do IRPF de gastos com transporte pelos titulares de serviços notariais e de registro, possui expressa vedação na legislação tributária, conforme o § 1º e alínea “b”, do art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001 (vigência à época dos fatos), atual § 1º inciso II, do art.104 da IN RFB nº 1500, 29 de outubro de 2014. Confira-se:

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

(...)

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

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

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

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

(...)

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

Seção VI

Das Despesas Escrituradas no Livro Caixa

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

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

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

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

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

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

2.7 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com alimentação

Foram glosados os valores escriturados sob o título “VALE REFEIÇÃO”, referente a pagamentos efetuados à empresa Ticket Serviços S/A, pela aquisição de ticket refeição para funcionários; assim como, os gastos registrados sob o histórico “PGTO DESPESAS C/ LANCHES E REFEIÇÕES CONF. NOTAS DIVERSAS NO MÊS”, referentes a aquisições de salgados (pasteis,

empadas, pão de queijo), refrigerantes e *fast food* (cachorro-quente, hambúrguer, batata frita, pizza).

Alega o recorrente tratar-se de despesas com alimentação dos funcionários, referentes a “vale-refeição” e “lanches e refeições”, sendo a maioria em valores pagos à pessoa jurídica Ticket Serviços S/A e que configuram política de incentivo aos trabalhadores. Cita e reproduz trechos da Solução de Divergência – SD COSIT nº 17, de 14.03.2017 e do Ato Declaratório Interpretativo – ADI RFB nº 3/2017, que afirma corroborarem seu entendimento. quanto à dedutibilidade de tais despesas.

Constatada franca divergência de interpretação da legislação tributária, a Coordenação Geral de Tributação da RFB, por meio da SD Costi nº 17, de 2017, firmou o entendimento, em caráter vinculante, de que os valores pagos aos empregados a título de alimentação, bem como de planos de saúde, destinados indistintamente a todos os funcionários, podem ser deduzidos da receita decorrente do exercício de 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. Verifica-se assim, que podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPF as despesas escrituradas pelo recorrente sob o título “VALE REFEIÇÃO”, referente a pagamentos efetuados à empresa Ticket Serviços S/A, pela aquisição de ticket refeição para seus funcionários. Nesse sentido a atual redação do art. 104, § 6º, da Instrução Normativa – IN RFB nº 1500, de 2014, incluído pela IN RFB nº 1753, de 2017:

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

(...)

§ 6º 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 de serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na DAA. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

Entretanto, tal conclusão não se aplica aos gastos relativos ao histórico “PGTO DESPESAS C/ LANCHES E REFEIÇÕES CONF. NOTAS DIVERSAS NO MÊS”, referentes a aquisições de salgados (pasteis, empadas, pão de queijo), refrigerantes e *fast food* (cachorro-quente, hambúrguer, batata frita, pizza), uma vez que não se subsomem à hipótese tratada da SD Costi nº 17/2017 (valores pagos aos empregados a título de alimentação) e por não se enquadrarem no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Nesses termos, devem ser restabelecidas as despesas escrituradas pelo recorrente sob o título “VALE REFEIÇÃO”, referente a pagamentos efetuados à empresa Ticket Serviços S/A, pela aquisição de ticket refeição para seus funcionários.

2.8 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com instrução

Foi glosado o gasto escriturado em Livro-Caixa sob a rubrica “TREINAMENTO/INSTRUÇÃO DE PESSOAL”, referente a pagamentos efetuados ao Pitágoras Sistemas de Educação Superior Sociedade Ltda, de mensalidades, no curso de direito da aluna de nome Jihrane. Constatou-se que se trata de funcionária do serviço notarial, entretanto, a despesa não foi acatada como dedutível da base de cálculo do IRPF, por entender não se enquadrar no conceito de despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.

Afirma o recorrente tratar-se de despesa incorrida no interesse/necessidade da serventia, por ser escrevente de confiança do recorrente, assim, em linha muito semelhante ao visto em relação à alimentação, de parcela da remuneração da funcionária. Acresce que, ainda que não seja considerado salário, propriamente dito, nos termos do art. 458, § 2º, II da CLT, vale lembrar que o conceito de remuneração seria mais amplo do que o de salário, sendo que a legislação tributária faria menção à remuneração, e não a salário, aspecto que entende não foi considerado pela decisão recorrida.

No item 35 da já citada SD Costi nº 17, de 2017, foi definido um critério lógico para se verificar a dedutibilidade de despesas de custeio, lastreado no PN Cosit nº 11, de 1992. Firmou-se 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, integrariam os rendimentos tributáveis da pessoa física, constituindo despesas dedutíveis do empregador, com respaldo no art. 191 do RIR/1980 (art. 299 do RIR/1999). Ocorre que o pagamento das mensalidades escolares tratado neste Tópico não atende às especificações delimitadas na SD Cosit 17/2017, ademais, sublinhou-se na decisão recorrida ser estritamente subjetivo afirmar que a instrução de uma funcionária contribuiria financeiramente para o tabelionato e que tal despesa não se reveste da natureza de custeio como a legislação tributária determina, pois a atividade do tabelião independe de uma funcionária ter se graduado em direito. Também merece destaque o comando do art. 104, inc. IV da IN RFB 1500, de 2014, incluído pela IN RFB nº 1756, de 2017:

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

(...)

IV - as importâncias pagas, devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração destes, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora,

observado o disposto no § 5º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017]

Segundo inc. IV, acima reproduzido, mesmo as importâncias pagas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, somente seriam deduzidas caso configurassem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Deve assim, ser mantida a glosa relativa a tal gasto.

2.9 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com carnê-leão e ISSQN

Foram glosados pela fiscalização os valores escriturados pelo atuado a título de pagamento do IRPF mensal (carnê-leão) e depósitos judiciais de ISSQN, conforme subitens 2.7.1.9 e 2.7.1.13, do TVF, abaixo reproduzidos:

2.7.1.9 Despesas com Pagamento do Carnê-leão:

Consta, na escrituração do contribuinte, a dedução de despesas em conta denominada “CARNE LEAO PAGO”, referentes ao pagamento do imposto de renda sob a forma de Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-leão). Foi constatado pela fiscalização que o imposto pago pelo contribuinte em um mês foi deduzido da base de cálculo do imposto a pagar no mês seguinte.

Consta, ainda, a dedução de valores informados como “VR. REF. PGTO DARF CÓD. 1279 PARCELAMENTO IRPF”, referente a pagamentos mensais de parcelamento do imposto de renda efetuado pelo contribuinte ao abrigo da Lei nº 11.941/09.

Não existe previsão legal para a dedução, a título de despesas, do imposto de renda da pessoa física. Nem do que foi efetivamente pago, muito menos daquele que não foi pago pelo contribuinte na época devida, sendo objeto de parcelamento especial.

Desse modo, foi efetuada a glosa no valor de **R\$ 44.173,35**, concernente a esta despesa.

(...)

2.7.1.13 Despesas com Depósitos Judiciais:

O depósito judicial de tributo municipal não é dedutível da base de cálculo do IRPF, por não configurar despesa de custeio.

Nos termos do inciso II do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), o depósito judicial de tributo é causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Os valores depositados judicialmente assim permanecem até o desfecho da ação, quando então podem ser devolvidos ao depositante ou convertidos em renda pelo ente competente.

Assim, o valor de **R\$ 68.415,48**, indevidamente deduzido pelo contribuinte, foi glosado pela fiscalização.

Informa o recorrente tratar-se do pagamento dos tributos federais incidentes sobre a atividade (IRPF), bem como a quitação (e não mero “depósito”) do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro, que considera enquadrados no art. 6º, III da Lei 8.134/90. Acrescenta que, em relação ao ISSQN, foi celebrada transação (modalidade de extinção do crédito tributário, a teor do art. 156, do CTN) entre o Município de Belo Horizonte e o 8º Ofício de Notas, formalizada no “processo de transação” nº 01.100.757/13-60, cujo instrumento foi anexado aos autos juntamente com a peça impugnatória (documento 6 - Termo de Transação – Processo de Transação nº 01.100.757/13-60).

Conforme asseverado pela autoridade fiscal lançadora, não há previsão legal que autorize a dedução, a título de despesas de custeio, do imposto de renda da pessoa física, uma vez que não se trata de gasto necessário à percepção das receitas e manutenção da fonte produtora. O imposto sobre a renda devido pela pessoa física titular do cartório é um tributo pessoal, que não se confunde com o exercício da titularidade cartorial e, repise-se, não se trata de um gasto indispensável à percepção da receita ou manutenção da fonte produtora. Ademais, tal tributo decorre de todos os rendimentos havidos pelo contribuinte durante o período de apuração, que podem, ou não, ser oriundos da atividade cartorial, tais como, rendimentos de aluguel, ou qualquer outra remuneração havida pelo declarante. Conforme orienta o Manual de Preenchimento do IRPF: *“A despesa de custeio deve preencher os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e pertinência, sendo despesa necessária aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente, com reflexo na manutenção da fonte produtora.”* Noutro giro, deve ser frisado o fato de que o imposto sobre a renda é um tributo devido por todas as pessoas físicas, observadas as prescrições legais, não se tratando assim, de uma obrigação específica do titular cartorial necessária à prestação dos serviços ou à manutenção da fonte produtora da receita, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa relativa ao IRPF indevidamente deduzido pelo autuado.

Segundo consta do TVF, no subitem 2.7.1.13 (.e.fl. 28), o contribuinte teria deduzido em Livro-Caixa, de forma indevida, valores relativos a depósitos judiciais de tributo que se encontrava com a exigibilidade suspensa nos termos do inc. II do 15 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Em sua defesa, afirma o contribuinte tratar-se de quitação (e não mero “depósito”) do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro, informando ainda, que teria celebrada transação entre o Município de Belo Horizonte e o 8º Ofício de Notas, formalizada no “processo de transação” nº 01.100.757/13-60, cujo instrumento foi anexado aos autos juntamente com a peça impugnatória (documento 6 - Termo de Transação – Processo de Transação nº 01.100.757/13-60), devendo ser considerada tal despesa, posto que enquadrada no disposto no art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134/1990.

Consta dos autos, às e.fls. 2378/2386, o Termo de Transação – Processo de Transação nº 01.100.757/13-60, firmado pelo autuado e representantes do Município de Belo Horizonte, onde consta transação dos créditos de lançamentos de ISSQN relativos aos períodos de

janeiro/2007 a dezembro/2008 e janeiro/2009 a fevereiro/2013. Entretanto, referido documento foi assinado em 09/10/2013, constando ainda, na Cláusula Quarta, item II, o direito do Município: *“...de levantar os valores dos depósitos judiciais dados em garantia, ou em pagamento do imposto devido nas competências mensais do período de Janeiro/2009 a Fevereiro/2013, promovidos nos processos judiciais de nº 0024094817194 e 1.0000.09.506192-5/000, os quais serão incorporados ao Erário Público com os respectivos acréscimos dos rendimentos da conta judicial...”*

Portanto, a análise do Termo de Transação, trazido aos autos pelo próprio contribuinte, deixa claro o fato de que, no ano de 2010 (período objeto da autuação), o autuado não teria efetuado pagamentos a título de ISSQN, posto que vinha efetuando depósitos judiciais dos valores de referido imposto, que se encontrava em discussão judicial e com exigibilidade suspensa. Somente em outubro/2013 o contribuinte firmou o citado Termo de Transação, de forma que é incontestável o fato de que, no ano de 2010, apenas teria procedido aos depósitos judiciais do ISSQN, apesar de ter lançado em Livro-Caixa como despesa incorrida, inobstante de se encontrar com exigibilidade suspensa.

Conforme apontado pela autoridade fiscal lançadora, os depósitos judiciais não preenchem os requisitos do inc. III do art. 6º da Lei nº 8.134/1990, para sua dedutibilidade no Livro-Caixa, porquanto, até que ocorra o trânsito em julgado da ação, ou como no presente, onde houve posterior transação quanto aos valores discutidos, tais depósitos não se caracterizam como despesas. O comando do inc. III, é taxativo quanto à possibilidade de dedução de despesas de custeio pagas e, desde que, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se trata assim, de qualquer desembolso de caixa. É fato que o IRPF é regido pelo regime de caixa, devendo, em regra, as receitas e despesas serem computadas no momento do ingresso, ou do desembolso, dos respectivos valores. Entretanto, há condições a ser observadas, no caso dos desembolsos, o requisito é que se trate de uma despesa.

Ocorre que o simples depósito em juízo de valores, em que se questiona a efetiva incidência do tributo discutido, deixa claro que o interessado, no ano objeto da autuação não teria incorrido, efetivamente, em nenhuma despesa. Na situação ora sob exame, à época de apresentação da peça recursal ora sob exame é fato que o contribuinte teria firmado o Termo de Transação com o Município, entretanto, conforme demonstrado, tal documentos foi firmado anos após da data de ocorrência do fato gerador do IRPF objeto do presente lançamento, deixando claro que, no ano de 2010 não se tratava de uma despesa incorrida, posto que com exigibilidade suspensa, de forma que não passível de dedução da base de cálculo do IRPF naquele período de apuração.

Portanto, deve ser mantida a glosa dos valores relativos aos depósitos judiciais ocorridos em 2010, com exigibilidade suspensa, em que o contribuinte discutia a incidência do ISSQN sobre os serviços por ele prestados.

2.10 – Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos com aplicação de capital

Glosados pela fiscalização valores deduzidos em Livro-Caixa pelo contribuinte relativos à aquisição de bens diversos (máquinas e equipamentos, além de equipamentos de informativa), cuja vida útil ultrapassava o período de um exercício, que foram considerados como aplicações de capital e não despesas.

Advoga o recorrente que tais deduções estariam autorizadas pelo art. 3º da Medida Provisória – MP 460, de 2009, que cria incentivo tributário para que os titulares de serviços de registro de imóveis efetuem gastos necessários para efetivação do registro eletrônico, dando-lhes a possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPF, até o ano calendário de 2014, os investimentos e demais gastos necessários à ativação do disposto na MP 459, de 2009. Apesar do comando do art. 3º estar direcionado aos titulares de serviços de registro de imóveis, sustenta o autuado que, por não se tratar de isenção, inaplicável o comando do art. 111, inc. II, do CTN, devendo ser adotada interpretação teleológica e sistemática do dispositivo legal que autoriza a dedução dos gastos. Complementa que a MP 460/09 teria sido editada para corrigir pontos incompletos ou obscuros da MP 459/09, levando à interpretação de que os notários, também devendo informatizar suas serventias para atender aos ditames na nova legislação, poderiam igualmente ser contemplados pela legislação que autoriza a dedução das aplicações de capital glosadas neste auto de infração.

Para análise do presente Tópico, relevante novamente a reprodução do art. 6º da Lei nº 8.134, 1990, que trata das deduções relativas às despesas escrituradas em Livro-Caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro:

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.

O comando dos incisos acima reproduzidos, com especial destaque para o III, é por demais, explícito quanto aos gastos passíveis de dedução, conforme vem se demonstrando durante todo o fundamento do presente voto. Temos assim, uma norma geral que autoriza a dedução apenas de despesas claramente delineadas em seus incisos; a seu turno, o art. 3º da MP 460, de 2009 (convertida na Lei nº 12.024, de 2009), trata de uma norma especial, específica, direcionada exclusivamente aos titulares de serviços de registro de imóveis.

Diferentemente da tese defendida pelo autuado, aplica-se ao presente caso a norma geral de dedução de despesas, posto que o comando do art. 3º da MP 460/2009 encontra-

se expressamente direcionado, de forma restritiva, aos titulares de serviços de registro de imóveis, não havendo possibilidade de extensão a outras serventias por ausência de previsão legal. O afastamento da norma genérica, pelo princípio da especialidade, somente se autoriza para os casos especificamente previstos na norma especial, não havendo, na espécie, qualquer autorização para que o titular de serviço notarial possa deduzir do IRPF gastos com aquisição de bens (máquinas e equipamentos, além de equipamentos de informática) cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, classificáveis como aplicações de capital; devendo ser mantida a glosa de tais valores.

2.11 – Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa –

Glosa de gastos não comprovados

Segundo o subitem 2.7.3.1 do TVF, trata-se de valores lançados em Livro-Caixa, na conta “DEVOLUÇÃO DE EMOLUMENTOS”, sob o histórico “DEVOLUÇÃO DE DESPESAS GERAIS COM SERV. NOTARIAIS”, que o contribuinte teria informado à fiscalização tratar-se de despesas incorridas com despachantes, que auxiliavam a serventia na prestação de serviços, conforme transcrição disponível no item 1.7, também do TVF.

Entende o recorrente que, à vista dos esclarecimentos prestados, os recibos apresentados deveriam ser considerados suficientes à comprovação de despesas, por ser claramente necessárias à percepção da receita, não se tratando de enquadramento na despesa com pessoas com vínculo empregatício, sendo equivocado o enfoque atribuído pela Delegacia de Julgamento. Foram reiterados os seguintes esclarecimentos:

Inicialmente necessário esclarecer que os notários (e oficiais de registro), no desempenho de suas funções, não lidam apenas com o auxílio dos prepostos por ele contratados, nos termos, principalmente dos artigos 20 e 21 da Lei nr. 8935/94. **É comum, no cotidiano das serventias notariais, assim como ocorre em órgãos públicos, a atuação de despachantes**, que, com sua experiência e disponibilidade, auxiliam as pessoas físicas e jurídicas que buscam serviços notariais e as próprias serventias na prestação de serviços.

Os lançamentos realizados pelo contribuinte em seu livro caixa e reproduzidos no Anexo I do Termo de Intimação Fiscal nr. 007/2014, representam as despesas incorridas com os profissionais referidos no parágrafo anterior. Salientando que tais trabalhos contribuem para o aumento da receita da serventia. Esse esclarecimento é válido para todos os lançamentos constantes do Anexo I, já citado.

As deduções registradas pelo contribuinte e aqui analisadas possuem respaldo na legislação de regência, como são exemplos o artigo 6º, III da lei 8134/1990, os artigos 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda e o Artigo 51 da Instrução Normativa SRF nr. 15/2001. Afinal, as despesas possuem relação com a percepção da receita relacionada a cada ato que conta com a participação de um despachante, in verbis:

“LIVRO CAIXA DEDUÇÃO. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive de serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora” (Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre – 8ª Turma. Acórdão nr. 10-41-486, de 23.11.2012).

Em relação à solicitação dessa D. Fiscalização, de que sejam apresentadas as “notas fiscais” que comprovam o pagamento dos valores lançados, o contribuinte chama a atenção ao fato de que os lançamentos se referem a pessoas físicas, profissionais autônomos. A comprovação das despesas é feita por meio de recibos, com indicação do valor pago e da atividade que enseja o dispêndio. Referidos documentos se encontram sob o poder dessa Fiscalização e podem ser confrontados com a relação elaborada por V.Sas. no Anexo I.

Considerando a forma como as atividades prestadas por este contribuinte são remuneradas, não há outro documento, além dos recibos, que comprove a efetivação das despesas lançadas. Isso porque o contribuinte recebe em espécie, relevante parte dos valores que lhe são pagos, sendo essa a forma que utiliza para realizar as despesas com os despachantes (ou seja, também em espécie). Por tal razão, não há pagamentos em cheques, depósitos em conta ou transferências bancárias. **(negritei)**

Segundo afirma o recorrente, trata-se de gastos incorridos com despachantes, que *“...auxiliam as pessoas físicas e jurídicas que buscam serviços notariais e as próprias serventias na prestação de serviços.”*, contribuindo para o aumento da receita da serventia.

Foi asseverado pela fiscalização, que os recibos apresentados, relativos a tais gastos, não apresentam informações capazes de identificar a origem da despesa, de forma a enquadrá-la entre aquelas passíveis de dedução relacionadas no art. 6º da Lei nº 8.134/90 (remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e respectivos encargos trabalhistas e previdenciários; emolumentos pagos a terceiros e despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora). Também destacado que:

Se fosse devolução de despesas, os interessados deveriam apresentar os comprovantes das despesas realizadas, pois, devolução de despesas pressupõe prestação de contas para reembolso, restituição, ressarcimento, reparação do valor que foi desembolsado. Tais comprovantes não foram apresentados pelo fiscalizado, ainda que especificamente intimado.

Assim sendo, as despesas não foram comprovadas com documentação idônea, nem os esclarecimentos prestados pelo contribuinte foram suficientes para comprovar a veracidade das despesas escrituradas no Livro Caixa, não sendo atendido o que preceitua o § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134/90, anteriormente transcrito.

Os recibos acostados aos autos apresentam a seguinte descrição “*REFERENTE A DEVOLUCAO RELATIVAIA ESCRITURA LAVRADA EM NOME DE: ...*”, o que corrobora a assertiva da autoridade lançadora, no sentido de que não apresentam informações capazes de identificar a origem da despesa, de forma a enquadrá-la entre aquelas passíveis de dedução relacionadas no art. 6º da Lei nº 8.134/90. Também deve ser repisado o trecho da transcrição acima, do TVF, onde se afirma que, caso se tratasse de devolução de despesas, os interessados deveriam apresentar os comprovantes das despesas realizadas, pois, devolução de despesas pressupõe prestação de contas para reembolso, restituição, ressarcimento, reparação do valor que foi desembolsado. Tais comprovantes não foram apresentados pelo fiscalizado, ainda que especificamente intimado, para tal.

Considerando que não foi esclarecida a natureza de tais devoluções de despesas e, por outro lado, que gastos com despachantes não são classificáveis como despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos serviços prestados pelas serventias notariais, correta a glosa procedida pela autoridade lançadora, devendo ser mantida.

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

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

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

Com a edição da Medida Provisória - MP nº 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%).

No presente caso, tratando-se de lançamento de crédito tributário de período posterior à vigência da novel legislação, tem-se como legítima a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do carnê-leão, relativamente ao exercício objeto do presente lançamento (exercício 2011, ano calendário 2010), devendo ser mantida.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para restabelecer as deduções da base de cálculo do IRPF: a) do valor de R\$ 2.095,20, declarado pelo contribuinte em Livro-Caixa a título de gastos com tarifas bancárias; b) dos valores relativos à contratação de serviços de *Internet* fixa, oferecidos pela Net Virtua; e c) das despesas escrituradas pelo recorrente sob o título “VALE REFEIÇÃO”, referente a pagamentos efetuados à empresa Ticket Serviços S/A, pela aquisição de ticket refeição para seus funcionários.

ACÓRDÃO 2101-003.184 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15504.725924/2014-22

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos

DOCUMENTO VALIDADO