



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720316/2011-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.760 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de abril de 2021
Recorrente MATEUS BRANDÃO MACHADO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF).
INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. CARF. SÚMULA CARF.
ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

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

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA.
APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS.
OBSERVÂNCIA. ADMISSIBILIDADE.

Regra geral, os argumentos e as respectivas provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). CRÉDITO TRIBUTÁRIO.
COBRANÇA. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL.
CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA ADMINISTRATIVAMENTE.
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA
CARF. ENUNCIADO Nº 11. APLICÁVEL.

O direito da fazenda pública cobrar o crédito tributário permanecerá suspenso enquanto perdurar a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal (PAF) inaugurada com a impugnação. Logo, o início da contagem do prazo prescricional pressupõe a constituição definitiva do crédito exigido, razão por que não se aplica a prescrição intercorrente no contencioso fiscal.

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

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado. Contudo, além

de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda.

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

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

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

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULAS CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator) e Márcio Augusto Sekeff Sallem, que deram provimento parcial ao recurso apenas para restabelecer a dedução do montante de R\$ 26.047,32, correspondente a despesas pagas à empresa SERAC – Serviço de Assessoria a Cartório, e vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente de glosa da dedução de livro-caixa, referente aos exercícios de 2009.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 16-53.501 - proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I - DRJ/SP1 - , transcritos a seguir (processo digital, fls. 207 a 217):

[...]

Conforme descrição dos fatos de fls. 59 a 62, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

- dedução indevida de despesas de livro caixa - fatos geradores e valores tributáveis a fl. 60;
- multas isoladas - falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão - datas e valores da multa isolada a fl. 60.

Destaca-se do Termo de Verificação Fiscal e Constatação de Irregularidade de fls. 43 a 51 que:

- da posse dos livros e documentos apresentados pelo contribuinte, foram realizadas as verificações necessárias, nas quais foram constatados gastos com pagamento de honorários advocatícios e tributários a profissionais contratados, que foram glosados por não configurarem despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora dos rendimentos nos termos do art. 75 do RIR/99. Valores glosados as fls. 47 e 48, no total geral de R\$ 56.282,73.

Cientificado pessoalmente do lançamento em 14/12/2011 (fl. 58), o autuado apresentou, em 12/01/2012, a impugnação de fls. 66 a 85, por intermédio de procurador (procuração a fl. 86), acompanhada dos documentos de fls. 87 a 202, alegando que:

- exerce função de 3º Tabelião de Notas na Comarca de São Paulo por delegação do Estado;
- como se pode verificar da análise da documentação anexada a presente, a totalidade das despesas glosadas subsumem-se perfeitamente ao conceito de despesas dedutíveis, tendo em vista que são necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora;

- as normas para apuração do imposto de renda da pessoa física sujeito ao recolhimento mensal do carnê-leão, estão previstas no Decreto n.º 3.000/99, artigo 75, que transcreve. Complementando, transcreve o artigo 76 do RIR/99;

- dos dispositivos legais referidos, ressaltam três requisitos para que a despesa seja considerada dedutível, quais sejam,

- 1) quanto a sua natureza, que ela seja necessária à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora;
- 2) quanto a sua situação que ela seja efetivamente paga e
- 3) quanto a sua comprovação, que ela esteja comprovada através de documentação idônea.

- superada a fase preliminar, passará o impugnante à argumentação quanto aos itens glosados;

- DAS DEDUÇÕES INDEVIDAS –

SERAC - Assessoria Tributária - Livro Caixa;

SERAC - Assessoria Tributária - DOI

Ferrari Adv. Associados - Assessoria Jurídica

R\$ 56.282,73

- alega a fiscalização que os referidos pagamentos não são dedutíveis do livro-caixa da serventia por não estarem relacionados com a percepção da receita e manutenção da fonte produtora;

- entretanto, a Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo estabelece como obrigação do delegado a adequada e eficiente prestação de serviços com o número suficiente de prepostos, nos termos do artigo 17 do Provimento 58/89;

- não se vislumbra no ordenamento posto restrições à terceirização dos serviços e assim, com o intuito de cumprir os seus objetivos, a Serventia mantém contrato com as empresas em referência para terceirização dos serviços de escrituração do livro caixa, entrega da DOI e assessoria jurídica;

- cita julgado do Conselho de Contribuintes sobre o tema;

- ademais, a prestação de serviços efetuada pelo profissional de direito contratado abrange inclusive a assessoria nos atos notariais praticados, o que legitima a dedução das despesas em questão, sendo que os pagamentos estão devidamente comprovados através dos anexos contratos e boletos bancários quitados;

DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DA FAZENDA NACIONAL

- o contribuinte em nenhum momento se beneficiou desta situação, não obteve nenhuma vantagem não possuindo acréscimo em seu patrimônio passível de tributação, ao menos no valor que se pretende tributar, como pode ser verificado através da declaração de seus bens;

- dessa forma, admitir que o impugnante recolhesse esses valores em favor da Fazenda Nacional, não tendo obtido nenhuma vantagem por isso seria uma verdadeira *aberratio legis*;

- o princípio de que é defeso o enriquecimento sem causa decorre atualmente de texto legal acolhido pelo Novo Código Civil Brasileiro em seus artigos 884 a 886, que transcreve;

- no presente caso, falta obviamente uma causa jurídica para o empobrecimento do contribuinte em favor da Fazenda Nacional, visto que tal cobrança é totalmente ilegal e imprópria, o que caracteriza o enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional;

- DA COBRANÇA E DAS PENALIDADES E ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS:

- sobre um mesmo débito estão incidindo tipos diferentes de acréscimos, o que só serve para agravar a situação do contribuinte (multa de ofício, multa isolada e juros moratórios);

- DA APLICAÇÃO CUMULATIVA DE MULTAS:

- o auditor fiscal aplicou multa isolada calculada com base no artigo 44, § 1º, inciso III da Lei n.º 9.430/96, bem como aplicou multa proporcional ao valor do crédito tributário apurado. Cita julgados do Conselho de Contribuintes;

- por analogia e em respeito ao princípio da isonomia, supondo-se que a incidência da multa fosse permitida, o percentual máximo para sua aplicação seria de 2%, uma vez que a inflação mensal nos dias de hoje não chega a 1%;

- DO PERCENTUAL APLICADO À MULTA:

o montante da multa no valor que está sendo cobrado é totalmente elevada, afrontando o determinado na legislação fiscal. Cita doutrina;

- a própria Constituição Federal no artigo 150, inciso IV diz que "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco;

- diz ainda que a Lei n.º 9.298/1996 determina que as multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação;

- DA INAPLICABILIDADE DOS JUROS:

- além da multa moratória, estão sendo aplicados também juros desta natureza, o que é um absurdo, uma vez que, apenas um tipo deste acréscimo deveria compor o débito, ainda que fossem os juros que, por incidirem a cada período em atraso, trariam mais vantagens ao Fisco. Transcreve parte de um julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região;

- não é possível verificar se está ocorrendo o chamado "anatocismo" e esta cobrança está proporcionando um enriquecimento ilícito para o Fisco;

- A Súmula 121 do Supremo Tribunal Federal determina que a capitalização mensal dos juros, mesmo quando convencionada e independentemente de quem seja o credor é inadmissível. Cita julgado do Superior Tribunal de Justiça;

- DOS ÍNDICES EXORBITANTES UTILIZADOS PELO FISCO:

- os índices de correção monetária utilizados pela Douta Fiscalização foram calculados em total desobediência à legislação pertinente;

- o montante apurado está incorreto, uma vez que foi calculado de forma a acrescentar dois diferentes acréscimos financeiros, quais sejam, juros extorsivos e multa abusiva, que muitas vezes ultrapassam um percentual de 100%;

- por fim, requer o cancelamento do auto de infração.

Julgamento de Primeira Instância

A 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 207 a 217):

LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS.

Para que sejam aceitas como dedutíveis, as despesas pleiteadas a título de Livro Caixa devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, e estar devidamente escrituradas e comprovadas, mediante documentação hábil e idônea.

**MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.
DES PROPORCIONALIDADE. REDUÇÃO.**

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional (ofício) aplicada sobre o valor do imposto apurado por declaração inexata.

É vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, nem há previsão legal para redução de multa.

A vedação ao confisco insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não ao aplicador da lei, que a ela deve obediência.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquele objeto da decisão.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A aplicação da taxa SELIC tem previsão legal, não cabendo à autoridade julgadora exonerar a cobrança dos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 227 a 252 e 258 a 261):

1. Inicialmente, contextualiza a autuação, a impugnação e o julgamento de primeira instância, ressaltando que é titular do 3º Cartório de Notas de São Paulo.
2. Discorre acerca da sua atividade profissional, ressaltando que todas as despesas glosadas classificam-se como custeio necessário à percepção da receita e manutenção da fonte produtora dos rendimentos.
3. Enfatiza que a Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo o obriga a prestar adequado serviço, mantendo instalações e instrumentos suficientes à respectiva prestação.
4. Discursa acerca da legislação que trata da presente dedução, como também daquela atinente ao recolhimento do carnê-leão.
5. Salaria que, em substituição à contratação de profissional qualificado, optou por terceirizar as atividades de assessorias jurídica e tributária.
6. Contextualiza suposto enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional, face a ilegalidade da autuação.
7. Assinala que as penalidades e os acréscimos moratórios aplicados são indevidos, acrescentando o suposto caráter confiscatório tanto do percentual da multa de ofício como de sua aplicação cumulativa com a multa isolada por insuficiência no recolhimento do carnê-leão.

8. Em 25/1/2017, adita requerimento aduzindo ocorrência de prescrição intercorrente.

9. Transcreve jurisprudência perfilhada à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 27/12/2013 (processo digital, fl. 224), e a peça recursal foi interposta em 16/1/2014 (processo digital, fl. 227), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Princípios constitucionais

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

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

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, mediante o Enunciado nº 2 de suas súmulas, que transcrevo na sequência:

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

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, os argumentos e as respectivas provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se, da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

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

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

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

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

4. do formalismo moderado (Lei n.º 9.784, de 1999, art. 2.º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 2.º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto n.º 70.235, de 1972, *verbis*:

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

Assim sendo, infere-se dos autos que o documento acostado somente em 25/1/2017 pretendeu fundamentar fato superveniente, eis que a suposta prescrição alegada, por definição legal, demanda lapso temporal iniciado após a interposição do recurso. Portanto, dela tomo conhecimento, tudo em conformidade com o Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 16, § 4.º, alíneas “a”, “b” e “c”, nestes termos (processo digital, fls. 258 a 262):

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Prescrição intercorrente

Inicialmente, vale consignar que a prescrição intercorrente de crédito tributário se traduz instituto jurídico aplicável à **cobrança judicial** da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e **não no PAF**, consoante se vê nos §§ 2.º a 4.º do art. 40 da Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, *verbis*:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

[...]

§ 2.º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3.º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

A propósito, o direito da fazenda pública cobrar o crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva. Nesse sentido, quando houver contestação nos termos do PAF, citada definitividade se efetivará pela ciência da decisão contra a qual não caiba mais recurso administrativo, conforme prescrevem os arts.151, inciso III, e 174, do CTN, nestes termos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

[...]

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Como visto, já que dito crédito terá sua exigibilidade suspensa enquanto perdurar a fase litigiosa do PAF inaugurada com a impugnação, o início da contagem do prazo prescricional, que poderia atingi-lo, pressupõe a definitividade administrativa de sua constituição. Por conseguinte, afasta-se suposta discussão acerca de prescrição intercorrente no contencioso fiscal, até mesmo por impossibilidade lógica. Afinal, inconcebível dar-se por concluído reportado lapso temporal quando, na verdade, nem mesmo iniciado ele ainda foi.

Outrossim, trata-se de matéria já pacificada neste Conselho, mediante o Enunciado nº 11 de súmula da sua jurisprudência, nestes termos:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Nessa ótica, aproprio-me do entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), responsável por uniformizar a interpretação da lei federal, solucionando definitivamente os litígios civis e criminais, exceto quando a contenda envolva matéria constitucional ou da justiça especializada. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ATÉ DECISÃO FINAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECEDENTES.

1. No julgamento do Recurso Especial 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/73, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento até seu julgamento, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal pela ausência de previsão normativa específica (REsp 1.113.959/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 11/03/2010).
2. Agravo interno não provido.

(STJ - AgInt no REsp 1796684 PE AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2019/0036316-7, 1ª Turma, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, 30/09/2019, Dje 03/10/2019)

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

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

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

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

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

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

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

(Grifo nosso)

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

Lei nº 4.506, de 1964:

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

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

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

Lei nº 10.406, de 2002:

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

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

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

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

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

1. essencial, inevitável, imprescindível, indispensável, fundamental, preciso, crucial, primordial, básico, basilar, vital, capital, substancial (<https://www.dicio.com.br/necessaria/>);

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

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

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

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

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

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

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

Art. 3º Até o exercício de 2014, ano-calendário de 2013, para fins de implementação dos serviços de registros públicos, previstos na Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, em meio eletrônico, os investimentos e demais gastos efetuados com informatização, que compreende a aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes pelos titulares dos referidos serviços, poderão ser deduzidos da base de cálculo mensal e da anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

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

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

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

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

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

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

1. não cabe para qualquer rendimento, senão para os decorrentes do trabalho não assalariado, inclusive aqueles dos titulares dos serviços notariais e de registro e os dos leiloeiros;
2. não cabe para qualquer despesa, mas tão somente para os emolumentos, a remuneração de empregados e correspondentes encargos trabalhistas e previdenciários, como também para o custeio necessário à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora;
3. referidas “despesas necessárias” compreendem apenas os dispêndios imprescindíveis para a respectiva atividade profissional; não o sendo, por exemplo, aqueles que lhe sejam apenas úteis;
4. tanto receitas como despesas, têm de estar escrituradas em livro-caixa e serem comprovadas com documentação hábil e idônea;
5. ditos comprovantes de pagamento devem estar em nome do contribuinte e fazerem referência a sua atividade profissional, excluindo-se os desembolsos supostamente perfilhados ao consumo pessoal e residencial do declarante;
6. mencionados dispêndios têm de ser realmente despesas de custeio, assim consideradas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital, a qual não é dedutível.
7. é vedada a dedução correspondente tanto à depreciação ou arrendamento dos bens e instalações como à despesa de transporte e locomoção, exceto, quanto à última, os dispêndios suportados pelo representante comercial autônomo;
8. Apontada dedução é vedada quando os respectivos rendimentos tiverem por origem a prestação de serviços de transporte em veículo próprio locado, ou adquirido com reservas de domínio ou alienação fiduciária, bem como no rendimento bruto dos garimpeiros regularmente matriculados;
9. excepcionalmente, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderão deduzir tanto aplicação de capital quanto despesa de custeio com

hardware, software e instalação de redes, atinentes à informatização dos serviços de registro público em meio eletrônico.

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

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

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

Assim definido, analisando os autos, nota-se que o julgador de origem examinou detidamente o livro-caixa apresentado, mantendo integralmente a glosa efetuada pela fiscalização, por entender que tanto a assessoria tributária como a jurídica são desnecessárias para a atividade do Recorrente. Nesse contexto, o presente exame terá por sequenciamento a transcrição de excertos do acórdão recorrido; quando for o caso, a específica contestação da Recorrente; finalizando com o entendimento deste Relator acerca do tópico abordado.

Entendimento do julgador de origem (processo digital, fl. 214):

Nesse contexto, não se enquadram as despesas com assessoria jurídica e tributária, já que as atividades cartoriais podem ser realizadas independentemente desses ônus. Dessa forma, há de se manter a glosa das despesas com advogados tal qual efetuada pela fiscalização.

O Recorrente ressalta que todas as despesas glosadas classificam-se como custeio necessário à percepção da receita e manutenção da fonte produtora dos rendimentos, salientando que, em substituição à contratação de profissional qualificado, optou por terceirizar ditas atividades, nestes termos (processo digital, fl.232):

Como se pode verificar da análise da documentação anexada à Impugnação, a totalidade das despesas glosadas, subsumem-se perfeitamente ao conceito de despesas dedutíveis, tendo em vista que são necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora.

Considerando o que está posto na documentação apresentada, trataremos a presente abordagem em três tópicos distintos, denominados pelo prestador do suposto serviço contratado, quais sejam: SERAC – Serviço de Assessoria a Cartório, Herance e Kamoi Advogados Associados e Ferrari Advogados Associados.

1. SERAC – Serviço de Assessoria a Cartório

Neste ponto, entendo que o Recorrente tem razão, já que referido dispêndio traduz despesas indispensáveis para o corrente exercício profissional em cenário de normalidade, pois, embora denominado de “Serviço de Assessoria Tributária”, trata-se das obrigações fiscais e contábeis usualmente cumpridas pelo titular de cartório. Confirma-se o objeto contratual, nos excertos abaixo transcritos (processo digital, fls. 114 a 117, 122 a 124, 128 e 129):

CONTRATADA: **SERAC - Serviço de Assessoria a Cartórios S/C. Ltda.**, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ sob o nº 01.328.180/0001-06, com sede na Rua Alfredo Pujol, nº 285 - 9º Andar - Cjs. 91 e 92 - Santana - São Paulo-SP, neste ato representado pelo seu Sócio-Gerente, **JOSÉ CARLOS MARTINS**, brasileiro, casado, economista, Portador da Carteira de Identidade RG nº 9.424.038 - SSP/SP e do CPF/MF nº 063.305.878-50.

[...]

Cláusula Primeira: A Contratada prestará ao Contratante serviços de assessoria trabalhista e tributária, compreendendo a execução das obrigações estampadas no quadro a seguir, dentro dos prazos especificados para cada uma, sempre que solicitadas por escrito, através de formulários padronizados ou planilha eletrônica, conforme o caso:

[...]

QUADRO DAS OBRIGAÇÕES

MENSAIS - Prazo para execução: 48 horas

- Elaboração de Folha de Pagamento (CLT e Estatutários);
 - Emissão de Recibos de Pagamento;
 - Cálculo e emissão de GRPS (INSS);
 - Cálculo e emissão de GFIP (FGTS);
- Cálculo e emissão de Guia de Recolhimento de IRR Fonte;
 - Emissão de Relação para depósito Bancário;

ANUAIS - Prazo para execução: o previsto pela legislação

- Elaboração da RAIS - Relação Anual de Informações Sociais;
- Elaboração da DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte;
 - Elaboração de Informe de Rendimentos.

EVENTUAIS - Prazo para execução: conforme cada obrigação

- Emissão de Recibos de Férias - (prazo de execução: 24 horas);
- Admissão de Funcionários (prazo de execução: 48 horas);
- Cadastramento de Funcionários no PIS - (prazo de execução: 10 dias);
- Cadastro de Admitidos e Demitidos - CAGED (prazo de execução: o previsto pela legislação);
- Demissão, Cálculo de Verbas Rescisórias e Homologação das Rescisões de Contrato de Trabalho dos funcionários, junto ao SEANOR - (prazo de execução: 10 dias).

SERVIÇOS ESPECIAIS

- Orientação para escrituração do livro Caixa da Serventia.

[...]

Pelo presente **Aditamento ao Contrato Particular de Prestação de Serviços**, os acima qualificados, neste ato denominados Contratante e Contratada, têm entre si, justo e contratado o seguinte:

Cláusula Primeira: A Contratada prestará ao Contratante os serviços abaixo relacionados :

Assessoria Tributária consistente na execução das tarefas abaixo:

- a) Escrituração de Livro Caixa, para fins de apuração do IRPF, a partir de Janeiro de 2006.
- b) Preenchimento ou orientação para elaboração da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda do representante legal da contratante, a partir do ano-calendário 2006. (Opcional)

CONTRATADA

SERAC - SERVIÇO DE ASSESSORIA A CARTÓRIOS LTDA.-EPP, com sede na Rua Alfredo Pujol, 285 - 6º andar - Cjs 63/64 - Santana - São Paulo - SP, inscrito no CNPJ sob o nº 01.328.180/0001-06, neste ato representado pelo seu sócio-diretor, **JOSÉ CARLOS MARTINS**, brasileiro, casado, economista, portador da Carteira de Identidade nº 9.424.038 SSP/SP e do CPF/MF nº 063.305.878-50.

[...]

Cláusula Quinta: A título de honorários pelos serviços prestados, fica fixado o valor de R\$ 3,00 (Três Reais) mensais por DOI, que deverão ser pagos até o dia 25 de cada mês vencido.

Permanecem em pleno vigor, todas as demais cláusulas não alteradas pelo presente aditamento.

Ante o exposto, entendo razoável se restabelecer a reportada dedução no montante de R\$ 26.047,32 (vinte e seis mil, quarenta e sete reais e trinta e dois centavos), correspondente à documentação acostada às fls. 132, 134, 137, 140, 142, 144, 146, 148, 150, 152, 154, 156, 158, 160, 162, 164, 166, 168, 170, 172, 174 e 176, deste processo digital.

2. Herance e Kamoi Advogados Associados

Neste ponto, a razão está com o julgador de origem, já que o Recorrente pretendeu comprovar citada dedução apenas com o contrato de prestação do serviço, nada mais sendo apresentado. Ademais, consoante se vê, o suposto dispêndio é dispensável para o corrente

exercício profissional em cenário de normalidade, consoante excerto extraídos do contrato apresentado (processo digital, fls. 119 a 12 e 125 a 127):

CONTRATADA

HERANCE E KAMOI ADVOGADOS ASSOCIADOS, com sede na Rua Alfredo Pujol, nº 285 - 6º andar - conjuntos 63 e 64 - Santana - São Paulo - SP, inscrito no CNPJ/MF sob nº 05.114.134/0001-57, neste ato representada pelo seu sócio-gerente **ANTONIO HERANCE FILHO**, brasileiro, casado, advogado devidamente inscrito no quadro da OAB/SP sob o nº 137.054.

[...]

Cláusula Primeira: A Contratada prestará à Contratante serviços de assessoria jurídica, na área tributária, compreendendo os itens abaixo:

a. Suporte técnico-jurídico na área tributária, com relação às dúvidas sobre o Livro Caixa do Tabelião. As consultas ocorrerão preferencialmente por e-mail, visando a segurança da Contratante, não sendo vedadas no entanto, quaisquer outras formas como a telefônica ou via fax.

b. Orientação no cumprimento das obrigações tributárias tratadas no item a, realizando a conferência "a posteriori" das obrigações cumpridas.

[...]

Cláusula Primeira: A Contratada prestará ao Contratante serviços de assessoria tributária e auditoria, especialmente em relação ao preenchimento e entrega das:

a.- DOIS - Declaração sobre Operações Imobiliárias à Secretaria da Receita Federal, nos termos do que determina a IN-SRF vigente;

b.- Comunicações das Operações Isentas do ITBI ao Departamento de Rendas Imobiliárias da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico do Município de São Paulo, conforme Decreto vigente.

Parágrafo Único: O serviços prestados no "caput" consistem na conferência das declarações preenchidas pelo contratante, confrontando-se com as escrituras que lhes deram origem, mediante visita mensal à sede da serventia por profissional indicado pela contratada.

3. Ferrari Advogados Associados

Igualmente ao tópico anterior, a razão não está com o Recorrente, pois, embora haja documentação acostada aos autos, reportada despesa é dispensável para o corrente exercício profissional em cenário de normalidade, consoante excerto extraídos do contrato apresentado (processo digital, fls. 177 e 178):

Pelo presente Instrumento Particular de Contrato de Assistência Jurídica, de um lado, como CONTRATANTE, o 3.º TABELIÃO DE NOTAS DA CAPITAL DE SÃO PAULO, Dr. MATEUS BRANDÃO MACHADO, brasileiro, casado, portador da cédula de identidade RG sob n.º 4.613.755, com endereço na Avenida São Luiz, n.º 192, térreo, e de outro lado, na condição de CONTRATADA, a sociedade FERRARI ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C LTDA., inscrita no CNPJ sob n.º 04.109.747/001-33, com sede na Praça João Mendes, n.º 62 - 3.º andar, cj. 301, aqui representada pelo Dr. SÉRGIO RICARDO FERRARI,
[...]

1. O Contratante, na qualidade de delegado do serviço extrajudicial exercido em caráter privado, observada a regulamentação prevista na Lei 8.935/94, especialmente em seu artigo 21, e a possibilidade de contratação de profissional a assessorar técnica e juridicamente a Serventia, já antes prevista pelo artigo 77, parágrafo único da Resolução n.º 02 de 01/01/77, neste ato ajusta os serviços da Contratada, que lhe prestará assistência jurídica de natureza contínua.

A propósito, o Contribuinte expressamente reconhece ter o conhecimento jurídico necessários à sua atividade profissional, pois previamente aprovado em concurso público de provas e títulos, nestes termos (processo digital, fls. 231 e 239):

O Recorrente exerce função de 3º Tabelião de Notas na Comarca de São Paulo, por delegação do Estado. É um operador do direito, que aplica a legislação em vigor aos casos concretos, através da prática de atos notariais.
[...]

Além disso, apesar do conhecimento jurídico que possui o Recorrente, especificamente por ser profissional do direito e ter assumido a delegação do 3º Tabelião de Notas de São Paulo por aprovação em concurso público de provas e títulos, ocorrem, na prática, situações complexas e específicas que fogem ao cotidiano da atividade notarial e exigem atuação técnica especializada.

Ante o exposto, entendo pertinente manter dita glosa, exatamente como decidiu o julgador de origem.

Multa isolada (carnê-leão) concomitante com a multa de ofício

Conforme o Enunciado n.º 147 de súmula da jurisprudência do CARF, a partir do ano-calendário de 2007, aplica-se a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos, nestes termos:

Súmula CARF n.º 147:

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

Por conseguinte, improcede suposta alegação de que referidas penalidades incidem sobre igual fato tributário, eis que a multa de ofício penaliza a falta de recolhimento do tributo correspondente a todo o ano-calendário, o qual é apurado no ajuste anual. Já a multa isolada (carnê-leão) reprime a ausência de antecipação mensal do imposto, na medida em que os

rendimentos são auferidos, independentemente de ser apurado, ou não, imposto a pagar por ocasião do ajuste anual. Logo, tratam-se de distintos fatos e bens jurídicos tutelados.

Mais especificamente, tais penalidades têm por fundamento o art. 44, incisos I e II, alínea “a”, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, nestes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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

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

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

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

[...]

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

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Nesse sentido, como se viu, tratando-se de norma legal vigente, não excepcionada pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, § 6.º, inciso II, o suposto afastamento de sua aplicação é vedado à autoridade administrativa. Ademais, de igual forma, não cabe ao CARF a apreciação

das questões de feição constitucional, matéria já sumulada por este Conselho, cujo Enunciado n.º 2 de suas súmulas já transcrevemos anteriormente.

Ante o exposto, considerando o reflexo da referida parcela dedutiva restabelecida, se for o caso, mantém-se a presente autuação, já que incidente sobre fato gerador ocorrido a partir do período-base de 2007.

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, segundo os Enunciados n.ºs 4 e 108 de súmulas da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

Súmula CARF n.º 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação. Logo, resta à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto, nestes termos:

Art. 142. [...]

[...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.as exigências são feitas nos estritos contornos do princípio da legalidade.

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

Vinculação jurisprudencial

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

Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

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

Lei n.º 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

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

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

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

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

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

juízo dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, restabelecendo a dedução no montante de R\$ 26.047,32 (vinte e seis mil, quarenta e sete reais e trinta e dois centavos), correspondente às despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior – Redator Designado

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço vênia para delas discordar no que tange à glosa dos serviços prestados por Herance e Kamoi Advogados Associados e Ferrari Advogados Associados.

Apenas para rememorar, trata-se o presente caso de Auto de Infração (p. 57) com vistas a exigir débitos do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: dedução indevida de despesas de livro caixa.

Conforme destacado pelo d. relator, o Contribuinte, em sua peça recursal, defende, dentre outras teses, que: (i) é titular do 3º Cartório de Notas de São Paulo; (ii) todas as despesas glosadas classificam-se como custeio necessário à percepção da receita e manutenção da fonte produtora dos rendimentos; (iii) em substituição à contratação de profissional qualificado, optou por terceirizar as atividades de assessorias jurídica e tributária.

Em face dos documentos e esclarecimentos apresentados pelo Recorrente, o d. relator do presente acórdão concluiu pelo restabelecimento da dedução das despesas referentes aos serviços prestados por Serviço de Assessoria a Cartório – SERAC, as quais, segundo afirma, tratam-se de *despesas indispensável para o corrente exercício profissional* (do Contribuinte) *em cenário de normalidade*.

Com relação, entretanto, às despesas referentes aos serviços prestados por Herance e Kamoi Advogados Associados e Ferrari Advogados Associados, o nobre relator manteve a glosa perpetrada pela Fiscalização, concluindo, em síntese, que *reportada despesa é dispensável para o corrente exercício profissional em cenário de normalidade*.

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

De fato, conforme conclusão alcançada pela Conselheira Fernanda Melo Leal, objeto do Acórdão nº 2301-006.982, de 17 de janeiro de 2020, *no cenário atual, ante a complexidade da profissão e a vasta legislação que permeia o trabalho das serventias*

extrajudiciais, é compreensível que os titulares de serviços notariais e de registro façam a opção pela contratação de assessoria jurídica para assuntos vinculados às atividades dos cartórios. Além disso, o advogado desempenha um papel fundamental na defesa da fonte produtora, já que tem a missão de protegê-la de condenações que podem prejudicar ou inviabilizar as atividades geradoras de receita.

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

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte, restabelecendo-se a dedução das despesas referentes aos serviços prestados Herance e Kamoi Advogados Associados e Ferrari Advogados Associados, além da despesa já reconhecida pelo relator referente à empresa SERAC – Serviço de Assessoria a Cartório.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior