



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720303/2020-42
ACÓRDÃO	2101-003.182 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOACYR DALLA JÚNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018, 2019

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.

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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, uma vez constatada, com base na documentação constante dos autos, a omissão de rendimentos, situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, e não se desincumbindo o sujeito passivo de seus ônus de apresentação de provas em contrário, mediante documentação hábil e idônea, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais.

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 mensal 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.

PROCESSUAIS NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o auto de infração lavrado segundo os requisitos estipulados na legislação tributária e comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se constatando a ocorrência de atos praticados por agente incompetente ou preterição do direito de defesa, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo e tampouco cerceamento de defesa.

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.

PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIR PROVA DOCUMENTAL. PRESCINDÍVEL. (SÚMULA CARF Nº 163).

A perícia, pela sua especificidade, não tem a faculdade de substituir provas que poderiam ser produzidas pelo contribuinte com a juntada de documentos aos autos no momento oportuno. Assim, o pedido de perícia será indeferido se o fato a ser provado não necessitar de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis (Súmula CARF nº 163).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

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 104-014.167 da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 - DRJ/04 (e.fls. 5386/5434), que julgou improcedente em parte a impugnação ao lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), relativo aos exercícios de 2016 a 2018, no valor total, consolidado em 15/01/2021, de R\$ 5.355.988,65, com ciência por via postal em 21/01/2021 (e.fl. 4582).

O lançamento tributário decorre da apuração de: a) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório; b) redução indevida, das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (Declaração de Ajuste Anual) 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 no “**Relatório de Constatação de Infração Fiscal**” elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 4515/4555), parte integrante do Auto de Infração, no período objeto da autuação, o sujeito passivo era titular do Cartório de 1º Ofício da Comarca de Colatina/ES e, da análise da documentação coletada no curso da ação fiscal, constatou-se dedução indevida de despesas informadas em Livro-Caixa, relativas aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, e por consequência, a apuração incorreta do Imposto sobre Renda nos anos-calendário objeto do procedimento de auditoria fiscal. Também constatados, a omissão de rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda e recolhimentos parciais do imposto sobre a renda mensal obrigatório (carnê-leão) em relação aos rendimentos declarados. O Relatório apresenta as seguintes informações e esclarecimentos, relativos às irregularidades apuradas:

(...)

4. DAS DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA, A TÍTULO DE LIVRO CAIXA, PLEITEADAS INDEVIDAMENTE

(...)

Tendo em vista a grande quantidade de documentos analisados, elaboramos a **legenda** com as letras de “(A)” até “(P)”, a mesma empregada no TERMO Nº 06, para demonstrar o motivo da glosa de cada despesa de forma individualizada.

(A) Despesas sem comprovação documental (documento não apresentado ou ilegível): quando o documento não é apresentado ou está ilegível, não é possível a dedução de despesa por falta de comprovação legal;

(B) Documento apresentado não é comprovante legal: em muitos casos, o fiscalizado apresentou como comprovante de despesa junto a pessoas jurídicas boletos de pagamentos bancários, recibos, comprovantes de depósito bancário, faturas, orçamentos e assemelhados. Não houve apresentação da correspondente nota fiscal. Portanto, não é possível a dedução da despesa por falta de comprovação legal.

(...)

(C) Documento sem identificação do adquirente: apresentação de cupom fiscal, boleto fiscal, recibo e outros, sem identificação do adquirente da despesa. Efetuamos a glosa da despesa cujos comprovantes não contém a identificação do fiscalizado adquirente do produto ou serviço.

(D) Documento com ausência ou insuficiência de descrição do produto ou serviço: apresentação de cupom fiscal, nota fiscal, recibo e outros sem descrição da despesa efetuada. Não são admissíveis valores lançados no Livro Caixa em que o comprovante da despesa não contemple a descrição completa dos produtos/serviços adquiridos. Na impossibilidade de se verificar a natureza da despesa não há como se avaliar sua necessidade à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora, conforme estabelecido no inciso III, do art. 6º, da Lei nº 8.134/90.

(E) Despesa com aplicação de capital e/ou bens duráveis: aquisição de aparelho telefônico, aparelho de ar-condicionado, computador, estabilizador, partes e peças de computador, mobiliário, material elétrico, etc. Não é possível a dedução por serem bens móveis com vida útil que ultrapassa o período de um exercício, uma vez que se enquadram no conceito de aplicação de capital (Parecer Normativo CST nº 60, de 29/06/1978).

(F) Associação Empresarial de Desenvolvimento Econômico de Colatina (ASSEDIC): a filiação ou a contribuição para essa entidade, que promove o desenvolvimento econômico e social da cidade de Colatina/ES, não é obrigatória ao exercício da atividade cartorária e tampouco necessária e indispensável à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

(G) Serviços Advocatícios: para comprovar diversas despesas efetuadas com escritórios de advocacia (**pessoas jurídicas**), **inicialmente** foram apresentadas notas fiscais com discriminação dos serviços de forma genérica, como por

exemplo: “serviços advocatícios”, “assessoria jurídica”. Também foram apresentados boletos bancários e comprovantes de depósito bancário (em nome de pessoas físicas).

(...)

Vimos, então, que as despesas com escritórios de advocacia, pleiteadas como dedução a título de LIVRO CAIXA, referem-se a ações judiciais impetradas pelo fiscalizado com o único objetivo de manter-se na titularidade da serventia extrajudicial, e que, portanto, tais despesas não se configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(...)

(H) Alimentação: despesas alimentícias com café, sucos, refrigerantes, cesta de alimentos, etc., configuram despesas pessoais, não passíveis de dedução no Livro Caixa por falta de previsão legal. Não se enquadram no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(I) Veículo automotivo, combustível e outras despesas automotivas: não é possível a dedução das despesas com a aquisição do veículo TORO FREEDON 1.8V FLEX, combustíveis, peças automotivas (filtros, baterias, etc.), seguro de veículo, IPVA, taxa de licenciamento de veículo, alinhamento e balanceamento de pneus, etc., por não serem necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Além disso a alínea “b”, do parágrafo 1º, do art. 6º, da Lei nº 8.134/1990, com a redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250/1995, estabelece que somente os representantes comerciais autônomos é que podem contabilizar as despesas de locomoção e transporte no Livro Caixa. Assim sendo, efetuamos a glosa de todas as despesas com locomoção e transporte, tendo em vista que a atividade profissional exercida pelo contribuinte não é a de representante comercial autônomo.

(J) Pagamentos de Fundos Judiciais: recolhimentos para o FUNEPJ, FEDESPES, FARPEN, FUNEMP e FUNCAD, ou seja, fundos criados pelo Poder Judiciário do Estado do Espírito Santo destinados à fiscalização da atividade cartorária ou a entidades ou fundos específicos, efetuados mediante pagamentos de guias de recolhimento do poder judiciário, não são dedutíveis porque não compõem a receita da atividade do cartório, uma vez que não remuneram os serviços prestados, sendo integralmente repassados a outra entidade.

(L) Pagamento de Débitos Judiciais atrasados e confecção de DIRPF: A despesa de R\$ 7.587,12, lançada em 30/03/2016, com histórico de “N/PAGTO.DE ASSOC.DOS PROC.”, tem como suporte do lançamento no Livro Caixa um extrato denominado “Atualização Monetária de Débitos Judiciais” com cabeçalho da Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Espírito Santo. Porém, não contém identificação do fiscalizado e discrimina valores devidos a título de “Valor Principal”, “Fator de correção monetária do TJ/ES”, “Juros do Código Civil”, “Multa de 10% prevista no CPC”, “Honorários advocatícios”, etc., cujas quantias não são

dedutíveis como despesas de custeio, tendo em vista que o inciso III, do art. 6º, da Lei nº 8.134/90, condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Seria inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, punidos na norma de ordem pública.

Também não é dedutível o dispêndio efetuado em 19/06/2018, no valor de R\$ 1.200,00, relativo a confecção de Declarações de Ajuste anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, por ser uma despesa particular do contribuinte.

(M) Despesas de terceiros: (a) a quantia de R\$ 3.000,00, lançada em 10/11/2016, com histórico de “N/PAGTO. DE RECIBO A ROSSI GUIMARAES SANTOS E LACERDA”, tem como base de lançamento no Livro Caixa um recibo assinado por terceiros, no caso Luiz Carlos Bernabé, contratante de serviços advocatícios para acompanhamento extrajudicial junto ao Cartório de Moacyr Dalla Junior; (b) faturas de telefones celulares da operadora VIVO em nome de Bruno Brunow Dalla, lançadas em 07/11/2018, 20/11/2018 e 18/12/2018; e (c) pagamento de despesa cartorária de Natalino Nunes Pereira, conforme cupom fiscal no valor de R\$ 31,91, contabilizado em 09/08/2018: essas despesas pertencem a terceiros. Não são dedutíveis porque não identificam que o adquirente da despesa é o fiscalizado.

(N) Despesas lançadas em duplicidade no livro Caixa: constatamos o lançamento de despesa em duplicidade em 2 (dois) casos: (a) a nota fiscal nº 3361 da INOVA, no valor de R\$ 54,00, lançada em 14/04/2016; e (b) a fatura da nota fiscal nº 065995, da JS GRÁFICA, no valor de R\$ 1.940,00, lançada em 06/04/2018. Desta forma procedemos à glosa do segundo lançamento, efetuados em duplicidade.

(O) Despesas não necessárias: despesas com operadora de TV por assinatura, hospedagem, vestuário e confecções de roupas, coroa fúnebre, passagens aéreas, não se enquadram no conceito de despesas de custeio necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

No caso da contabilização da despesa com calças e blusas registrada em 24/08/2016, no valor de R\$ 1.850,00, com base na Nota Fiscal nº 31, de FERNANDA CARDOSO; o fiscalizado confirmou que se refere a confecção de uniformes para os funcionários da serventia. Mantemos a glosa porque essa despesa não atende ao conceito de necessidade no tocante à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(P) Glosa parcial do valor da Nota Fiscal: no caso de aquisição de equipamentos de informática (computador, monitor, impressora, HD, etc.) e de despesas de custeio (papel, toner, etc.) mediante a mesma nota fiscal; glosamos apenas as despesas relativas aos produtos classificados como aplicação de capital (legenda da letra “(E)”), por serem despesas indedutíveis. As notas fiscais e os correspondentes produtos glosados estão discriminadas na planilha denominada GLOSAS PARCIAIS em anexo.

Foram preparadas, então, as planilhas anexadas ao presente relatório, e que fazem parte integrante do Auto de Infração, denominada DESPESAS CONSIDERADAS COMO NÃO DEDUTÍVEIS DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (ANOS-CALENDÁRIO 2016, 2017 e 2018 – EXERCÍCIOS 2017, 2018 e 2019), contendo a data de registro, discriminação, valor da despesa glosada (extraídos do Livro Caixa), o documento, a discriminação e a legenda do motivo de cada glosa efetuada pela fiscalização.

(...)

5. DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

(...)

Mediante o **TERMO Nº 06 – CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL** o fiscalizado foi cientificado de que confrontamos os dados informados nas Declarações de Ajuste Anual do IRPF (DIRPF) com os registros dos correspondentes LIVRO CAIXA e que, em 2017, o total de RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS recebidos de pessoas físicas e jurídicas, informados na DIRPF, é menor do que o montante das RECEITAS escrituradas no LIVRO CAIXA; e que nesse caso a diferença detectada, de R\$ 853.463,72, pode representar rendimentos não declarados ao fisco federal.

(...)

Na carta-resposta de 20/10/2020, o Contador, procurador do fiscalizado, confirmou que as receitas lançadas no Livro Caixa são “EMOLUMENTOS LÍQUIDOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS” (fls. 4145/4150).

(...)

De fato, documentos entregues pelo fiscalizado, denominados de “RELATÓRIO DE RECEBIMENTO DE PESSOAS JURÍDICAS NO MÊS DE (...)/2017” e “RELATÓRIO DE ATOS PRATICADOS – MÊS (...)/2017”, discriminam mensalmente os **emolumentos líquidos** recebidos de **pessoas JURÍDICAS e FÍSICAS**, respectivamente. A título de exemplo reproduzimos os relatórios de Janeiro de 2017.

(...)

Nos lançamentos efetuados no dia 31/01/2017, do Livro Caixa, encontramos os correspondentes registros dos valores apontados nos mencionados relatórios de janeiro (fls. 176).

(...)

Com base nesses documentos (“RELATÓRIO DE RECEBIMENTO DE PESSOAS JURÍDICAS NO MÊS DE (...)/2017” e “RELATÓRIO DE ATOS PRATICADOS – MÊS (...)/2017”, apuramos os totais mensais dos emolumentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas em 2017, cujos montantes coincidem com as quantias contabilizadas no Livro Caixa de 2017 (fls. 175/195).

(...)

Tendo em vista que o fiscalizado ofereceu à tributação, nesse ano de 2017, o total de R\$ 8.482.820,20 (DIRPF), confirmamos a omissão de rendimentos tributáveis no valor de **R\$ 853.463,72** (= R\$ 9.336.283,92 - R\$ 8.482.820,20).

Para determinarmos os rendimentos omitidos mensalmente confrontamos os rendimentos mensais escriturados no Livro Caixa com os rendimentos anotados nas planilhas mensais de apuração do carnê-leão de 2017, fornecidas pelo procurador do fiscalizado (fls. 223/224 e 4483/4512).

(...)

Os valores mensais da coluna OMISSÃO DE RENDIMENTOS constituem, portanto, a infração tributária lançada no Auto de Infração do IRPF: “RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS – INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA”, para constituição da parcela do imposto de renda devido e não recolhido.

Além desse imposto de renda complementar o fiscalizado também está sujeito à penalidade específica por falta de recolhimento integral do carnê-leão devido, conforme veremos no item 7, deste relatório.

6. DA INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DO CARNÊ-LEÃO SOBRE OS RENDIMENTOS DECLARADOS

A Lei nº 7.713, de 1988, em seu artigo 8º, §1º, estabelece que os emolumentos dos serventuários da justiça ficam sujeitos ao pagamento mensal do imposto de renda, pela sistemática do carnê-leão.

Porém, em relação aos rendimentos tributáveis informados nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) dos anos-calendário de 2016 e 2017 – exercícios 2017 e 2018, o fiscalizado efetuou recolhimentos mensais menores do que os valores efetivamente devidos.

Nesses 02 (dois) anos, de acordo com banco de dados da Receita Federal, o fiscalizado efetuou recolhimentos nos códigos de receita (DARF): “0190: IRPF CARNÊ-LEÃO”; e “0246: IRPF - COMPLEMENTAÇÃO MENSAL” (ou mensalão), sempre em valores mensais fixos de R\$ 2.674,95 e R\$ 16.999,06, respectivamente (fls. 4389/4395 e 4396/4400).

(...)

As diferenças, que correspondem aos valores do carnê-leão não recolhidos mensalmente, não são cobradas na presente ação fiscal, visto que os correspondentes rendimentos já foram oferecidos à tributação no ajuste anual do imposto de renda (DIRPF).

Entretanto, como o fiscalizado não efetuou os recolhimentos integrais dos valores a que estava obrigado, está sujeito à penalidade específica detalhada no próximo item deste relatório, onde as diferenças apontadas correspondem à base de cálculo da multa isolada por falta de pagamento da parte do carnê-leão não recolhido.

7. DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DO CARNÊ-LEÃO

(...)

No presente caso, demonstramos neste relatório que **o fiscalizado reduziu indevidamente a base de cálculo do imposto mensal devido, que omitiu rendimentos tributáveis, e que recolheu apenas uma parte do carnê-leão decorrente dos rendimentos declarados.** Essa situação, portanto, enseja à aplicação da penalidade específica prevista na redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, cuja redação atual foi dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007. Essa norma legal visa, especificamente, apenar os contribuintes que não observaram esta obrigatoriedade de recolhimento.

(...)

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 4587/4619 e documentos anexos, que se encontra devidamente sintetizada no Relatório do acórdão recorrido.

Antes de submeter a impugnação a julgamento, entendeu a autoridade julgadora de piso por baixar os autos em diligência (Despacho de e.fls. 5308/5311), para que a Unidade de origem (fiscalização), apresentasse esclarecimentos relativos aos seguintes pontos:

8.1. Considerando a alegação do contribuinte de que, no ano calendário de 2017, teria contabilizado em duplicidade as receitas auferidas de pessoas jurídicas, uma vez que as citadas receitas já estariam incluídas no valor total de emolumentos discriminados no Relatório de Atos Praticados (durante todo o ano-calendário 2017, o Livro Caixa apresenta escrituração de “duas” receitas mensais, sendo a de maior valor referente à integralidade dos emolumentos percebidos, e a de menor quantia relativa aos emolumentos recebidos de pessoa jurídica), manifestar-se sobre o argumento aqui narrado, tendo em vista que para apuração do total de rendimentos mensais recebidos no ano calendário em questão, a autoridade lançadora considerou a soma das quantias discriminadas nos dois relatórios (Relatório de Recebimento de Pessoas Jurídicas e Relatório de Atos Praticados), conforme consta das folhas 4543 e 4544 do Relatório Fiscal.

8.1.1. Sobre o tema, o impugnante ainda acrescenta que o valor relativo aos recebimentos de pessoa jurídica integra a quantia total de emolumentos auferida pelo contribuinte, de modo que há registro de receita a maior durante todo o ano de 2017. Basta confrontar os documentos referenciados na tabela para notar que o arbitramento dos emolumentos recebidos de pessoa jurídica representa parte (proporcional) da quantia total percebida pelo tabelião.

(...)

8.1.2. Assim, solicito a confirmação ou não da existência de duplicidade de registro das receitas de pessoas jurídicas e, caso positivo, efetuar o ajuste devido no cálculo do valor percebido a título de emolumentos pelo tabelião no ano calendário de 2017.

8.2. Considerando também a alegação do impugnante de que teria incluído nos rendimentos brutos declarados nos meses de junho a dezembro de 2018 as quantias recebidas a título de taxas judiciais (há escrituração de receita a título de “recebimento de atos praticados” e de recebimento de fundos - FADESPES, FUNEPJ, FUNEMP e FUNCAD), esclarecer se o fato arguido foi observado pela autoridade lançadora, tendo em vista a glosa integral da dedução das despesas pleiteadas a este título.

8.2.1. Caso constatado o registro, informar o valor das receitas escrituradas indevidamente sob a rubrica de recebimento de fundos - FADESPES, FUNEPJ, FUNEMP e FUNCAD e realizar o ajuste necessário.

(destaques do original)

Em atendimento à Diligência determinada pela Delegacia de Julgamento, a autoridade fiscal lançadora apresentou a “Informação Fiscal” de e.fls. 5369/5383, onde presta os esclarecimentos solicitados e informa ter promovido ao ajuste dos valores lançados no Auto de Infração, conforme o “Despacho Decisório nº 106/2023”, de 22/05/2023 (e.fls. 5358/5368). Em tal Despacho, informou a autoridade lançadora, que no período de junho a dezembro/2018 as taxas judiciais, conforme listagem, teriam sido reconhecidas pelo autuado como receitas no Livro Caixa do cartório. Assim, por ter havido a contabilização dessas taxas judiciais como receita e despesa ao mesmo tempo, entendeu que o contribuinte poderia deduzir tal gasto como despesa, visto que os recolhimentos ao poder judiciário não compõem a receita da atividade do cartório, sendo então, procedido ao ajuste do lançamento para admissão de tais valores como dedução. Ressaltado entretanto, que a dedução das despesas judiciais ficou limitada ao montante das taxas registradas como receita no mesmo período de apuração.

Retornados os autos para a Delegacia de Julgamento, a impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, sendo julgada improcedente em parte, e assim, mantido parcialmente o crédito tributário lançado. O acórdão exarado apresenta a seguinte ementa (e.fls. 5386/5434):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA. BASE DE CÁLCULO DO CARNÊ-LEÃO.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente comprovadas, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA DE 75% EXIGIDA JUNTAMENTE COM TRIBUTO. MULTA DE 50% EXIGIDA ISOLADAMENTE. COBRANÇA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa isolada de 50% incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão que deixar de ser recolhido,

independentemente da multa de ofício incidente sobre o imposto suplementar apurado em procedimento de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Crédito Tributário Mantido

O autuado interpôs o recurso voluntário de e.fls. 5449/5469, onde ratifica a informação de que exerceu a função de oficial e tabelião do Cartório de 1º Ofício da Comarca de Colatina/ES até maio/2019, quando cessou a delegação do serviço público por ato da Corregedoria de Justiça do Tribunal de Justiça do Espírito Santo e assevera que, mesmo após a revisão de ofício do lançamento e dos demais valores de glosa afastados pela decisão recorrida, reitera os argumentos de que: a) determinadas despesas objeto de glosa seriam dedutíveis e possuem comprovação documental; (b) haveria equívoco quanto à base de cálculo (receita líquida) utilizada para o lançamento de ofício do tributo, eis que a escrituração contábil do ano-calendário 2017 possuiria receita em duplicidade; e (c) não se deveria aplicar a multa isolada por insuficiência no pagamento do carnê-leão (50%) de forma cumulada com a multa de ofício (75%).

Suscita ainda o recorrente, a declaração de nulidade da decisão de primeira instância, sob argumento de cerceamento de seu direito de defesa, devido ao Indeferimento de prova pericial por ele requerida, que segundo afirma, comprovaria o equívoco da base de cálculo utilizada para o lançamento do imposto, cuja tese teria sido rejeitada com fundamento em insuficiência probatória. Alega que, a despeito de considerar insatisfatórios os documentos colacionados aos autos, a autoridade julgadora lhe teria privado da prova complementar, capaz de demonstrar o equívoco do lançamento. Destarte, sob tal ótica, entende claramente demonstrado o cerceamento de defesa, consubstanciado na impossibilidade de produção de prova apta a formar o convencimento do julgador, impondo-se assim: *“...a declaração de nulidade do julgamento de primeira instância, a fim de que seja determinado o retorno dos autos à origem, para assegurar a ampla defesa do autuado e, assim, possibilitar a integração da decisão.”*

Na sequência, são apresentados argumentos de defesa das questões de mérito, onde destaco os seguintes excertos:

3.2 - MÉRITO

3.2.1 - Deduções da base de cálculo do IR, a título de Livro Caixa, supostamente indevidas

Caso superada a preliminar, necessário observar que a decisão recorrida possui equívoco quanto às glosas de despesas escrituradas no Livro Caixa do contribuinte.

(...)

a) Despesas sem comprovação documental: em relação a tal tópico, houve manutenção da glosa de 2 (duas) despesas, a saber: (1) pagamentos realizados em favor de *Soares & Nobre Advogados Associados* e *Pezenti & Soares Advogados*

Associados (rubricas “N/PAGTO.DE LIANDRA CIRQUEIRA FREITAS”; “N/PAGTO.DE SOARES E NOBRE”; “N/PAGTO.DE SOARES E ASSOCIADOS” e “N/PAGTO.DE SOARES E NOBRE ADVOGADOS”), a título de honorários advocatícios; e (2) aquisição de créditos eletrônicos em cartões de Vale Transporte (rubrica “N/PAGTO.DE RECIBO COBE”).

Os honorários advocatícios (“N/PAGTO.DE LIANDRA CIRQUEIRA FREITAS”; “N/PAGTO.DE SOARES E NOBRE”; “N/PAGTO.DE SOARES E ASSOCIADOS” e “N/PAGTO.DE SOARES E NOBRE ADVOGADOS”) serão tratados no tópico relativo aos serviços advocatícios, assim como o fez a decisão recorrida.

Quanto às despesas com aquisição de vale transporte (COBE N° 215931 e N° 216008), o julgamento de primeira instância considerou que a declaração emitida pelo Consórcio Noroeste Capixaba (fl. 4618) não é hábil para as vincular a algum empregado do cartório, e tampouco para saber se o beneficiário arcou ou não com parte do valor pago, razão pela qual manteve a glosa.

Do cotejo da documentação apresentada, contudo, infere-se que, a despeito da ausência de indicação do beneficiário final, os valores foram pagos pelo próprio *Cartório do Primeiro Ofício de Colatina*, a tornar evidente a vinculação com a atividade e, pois, a possibilidade de dedução da base de cálculo do IR, a título de Livro Caixa.

Incabível, neste pormenor, suscitar dúvidas acerca de quem teria suportado a referida despesa, quando sequer se tem indício de repasse de tais valores a terceiros (empregados), sob pena de ser subvertida a força probante do documento e, assim, inviabilizado o direito de dedução legalmente assegurado ao contribuinte.

Deste modo, necessária a reforma da decisão, para afastar a glosa das deduções escrituradas a título de aquisição de créditos eletrônicos em cartões de Vale Transporte (rubrica “N/PAGTO.DE RECIBO COBE”), nos valores de R\$ 150,00 (01/12/2016) e de R\$ 170,20 (02/12/2016).

b) Documento não é comprovante legal; e d) Documento com ausência ou insuficiência de descrição do produto ou serviço: em relação aos destacados pontos, as glosas decorrem da não aceitação de boletos bancários como comprovante de realização das despesas, apesar de vários deles permitirem a identificação do adquirente, do valor, da data da operação e da mercadoria ou do serviço contratado.

Sobre tal ponto, o julgamento registra que, nos termos da legislação tributária, os boletos bancários não se prestam à comprovação da despesa de livro caixa.

(...)

Assim, cinge-se o recurso, neste pormenor, aos dispêndios com serviço de tecnologia da informação (desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis).

A este respeito, conquanto tenha reconhecido a realização da despesa, a decisão objurgada consignou que *“compras de programas (licenciamento de software) constituem aplicações de capital, e não são despesas de custeio, visto que contribuem para a geração de receitas em mais de um ano-calendário”*. Registra, neste particular, que a Lei nº 12.024/2009 possibilitou que tais despesas fossem deduzidas da base de cálculo do IR apenas até o ano-calendário 2013, sendo inaplicável ao período em comento.

Neste contexto, algumas observações se mostram imprescindíveis: primeiramente, é preciso anotar que o julgamento de primeira instância adota premissa equivocada quanto à natureza do dispêndio realizado pelo contribuinte. Com efeito, é preciso reforçar que as despesas à guisa de “N/PAGTO.DE SCRIBE INFORMÁTICA” estão relacionadas com a prestação de serviço de tecnologia da informação para a segurança, integridade e disponibilidade de dados, de modo que não se confundem com aquisição de programas de computador.

É indispensável, neste pormenor, traçar uma diferenciação entre pagamentos destinados à aquisição de software, de natureza duradoura, e os dispêndios com serviços de tecnologia da informação, que são realizados mensalmente e possuem caráter precário.

As despesas com aquisição e desenvolvimento de software, sem dúvidas, são aplicações de capital, pois, com o pagamento, há transferência dos direitos ao adquirente, que pode explorá-los independentemente de novos dispêndios, a revelar que a despesa contribui para a geração de receitas em mais de um ano-calendário.

De modo diverso ocorre com os pagamentos mensais de contraprestação pelo serviço de TI, cujo negócio jurídico não implica transferência de bens ao contratante. Nesta hipótese, há mera autorização de uso de software, de natureza temporária, cujo pagamento mensal é condição indispensável para mantê-lo em funcionamento. Neste contexto, o serviço de TI e/ou a “locação” de software, mediante pagamento mensal, caracteriza despesa necessária à percepção da receita tributável, além de não ser suscetível de gerar receita em mais de um ano-calendário, a autorizar a dedução, tal como realizada.

Neste sentido, oportuno consignar que a Lei nº 12.024/2009, ao autorizar excepcionalmente a dedução de despesas com aquisição e desenvolvimento de softwares (aplicações de capital) até o ano-calendário de 2013, não veda a dedução de despesa com “locação” de software (despesa de custeio), cuja natureza distinta sequer reclama tratamento especial. A estas, se aplica a regra geral do art. 6º, III e §2º, da Lei nº 8.134/1990, sem limitação temporal.

A título de exemplo, é interessante visualizar a situação dos hardwares (computadores, impressoras, etc.), cuja natureza material / palpável facilita a compreensão do tema. Duas são as possibilidades: pode o tabelião optar pela aquisição de tais mercadorias, ocasião em que se tornará proprietário dos objetos, sem possibilidade de deduzir as despesas a título de livro caixa; ou,

então, locar tais equipamentos de terceiro, hipótese em que pagará determinado valor mensal ou anual para utilizá-los, podendo deduzir as despesas no imposto de renda.

De igual modo ocorre com o serviço de TI / software, razão pela qual deve ser reconhecido o direito à dedução ao ora recorrente, conforme pagamentos especificados nas notas fiscais abaixo indicadas:

(...)

g) Serviços advocatícios: sobre este item, entendeu o julgador que não estaria comprovada a essencialidade dos dispêndios em função da atividade de tabelião exercida pelo contribuinte, razão pela qual foi mantida a glosa.

A este respeito, depreende-se da documentação constante nos autos que o sujeito passivo celebrou contrato de prestação de serviços advocatícios com propósitos específicos, mas todos essenciais à atividade desempenhada.

Em relação **negócio jurídico firmado com Fontana Advogados Associados**, aduz o julgador que a ausência do contrato firmado e a suposta falta de discriminação do serviço nas notas fiscais apresentadas impede a análise da essencialidade. Ocorre que os documentos fiscais colacionados à impugnação, aliados às certidões de objeto e pé de processos judiciais, não deixam dúvida de que a contratação dos serviços advocatícios **se destinava ao acompanhamento e à defesa de ações judiciais movidas contra o tabelião ou o “Cartório do 1º Ofício de Colatina/ES”**, em virtude das atividades notariais e de registro desempenhadas, a permitir a dedução.

Deste modo, imperioso o afastamento da glosa.

Quanto aos demais contratos (Soares & Nobre Advogados Associados; Pezenti & Soares Advogados Associados; e Salles Soares Advocacia), a decisão recorrida sustenta se tratar de despesa particular da pessoa física, sem relação com o desempenho das atividades cartorárias.

Sobre o ponto, vê-se que o julgamento adotou a mesma premissa equivocada da autuação, no sentido de que tal dispêndio não guarda relação com a fonte geradora de receita.

Ocorre que, conforme apontado no relatório de fls. 4515/4555, em 2008, o Conselho Nacional de Justiça instaurou o Procedimento de Controle Administrativo nº 200810000008855, com vistas à cessação da titularidade do ora autuado perante o Cartório de 1º Ofício da Comarca de Colatina/ES, de modo que se mostrou necessária a contratação de serviço técnico especializado (Soares & Nobre Advogados Associados - fls. 4154/4156) para o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Neste contexto, com a decisão administrativa desfavorável ao contribuinte em 02/03/2011, pela qual foi declarada a vacância da Serventia Extrajudicial da qual era titular (fl. 4334), e, posteriormente, com a inclusão do cartório no Edital de

Concurso Público TJES nº 001/2013, se tornou iminente a possibilidade de determinação de entrega dos livros respectivos a terceira pessoa, o que motivou a contratação de novos serviços advocatícios (Pezenti & Soares Advogados Associados - fls. 4160/4161), a fim de **buscar tutela jurisdicional que lhe resguardasse o direito de se manter no exercício da atividade geradora da receita**.

Em que pese todo o esforço despendido e a permanência, por certo período, à frente do Cartório de 1º Ofício de Colatina/ES com amparo em decisões judiciais, o ora impugnante foi considerado interino nas funções desempenhadas, razão pela qual a Corregedoria Geral de Justiça do TJES passou a exigir-lhe o pagamento de quantias excedentes ao teto constitucional (denominado *superávit extrajudicial*), inclusive em relação a períodos pretéritos. Tais cobranças deram origem a novos debates judiciais, para os quais houve a necessidade de novo contrato (Salles Soares Advocacia - fls. 4157/4159), até mesmo para **garantir a obtenção da receita sobre a qual recaiu o lançamento**.

Assim, imperioso registrar que, ao contrário do entendimento exposto na decisão de primeira instância, **a contratação de advogado para patrocínio das supracitadas ações judiciais (rol de processos acostado à fl. 4268) se mostrava imprescindível à percepção da receita pelo sujeito passivo, uma vez que, em última análise, os atos do CNJ e da Corregedoria Geral de Justiça do TJES implicavam na cessação de sua titularidade perante a serventia extrajudicial**. Em outros termos, eventual inércia do impugnante à época resultaria no seu imediato afastamento do Cartório do 1º Ofício de Colatina/ES e, por consequência lógica, **prejuízo à manutenção da fonte pagadora**.

3.2.2 - Da inexistência de omissão de rendimentos tributáveis

Outra infração imputada ao sujeito passivo na autuação, mantida pela decisão de primeira instância, foi a suposta omissão de rendimentos tributáveis no ano-calendário 2017.

Conforme apontado na impugnação, o auditor fiscal confrontou a receita total escriturada no Livro Caixa do contribuinte (R\$ 9.336.283,92) com o total de rendimentos tributáveis informados na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (R\$ 8.482.820,20), tendo encontrado a diferença de R\$ 853.463,72 (oitocentos e cinquenta e três mil quatrocentos e sessenta e três reais e setenta e dois centavos), sobre a qual lançou imposto de renda com alíquota de 27,5%, multa de ofício equivalente a 75% do imposto devido e multa isolada de 50% por falta de recolhimento do tributo através do carnê-leão.

Ocorre que **o registro no Livro Caixa apresenta receita superior aos emolumentos efetivamente percebidos**. Em suma: durante todo o ano-calendário 2017 houve **equivoco contábil**, com escrituração de receita em duplicidade, que implicou em excesso de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) se comparado à receita efetiva.

Com efeito, **o relatório da Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Espírito Santo (fls. 5289/5306) – órgão responsável pelo controle e fiscalização dos atos praticados pelas serventias extrajudiciais – comprova que o total de emolumentos auferidos pelo contribuinte no ano de 2017 foi de R\$ 6.795.991,65** (seis milhões, setecentos e noventa e cinco mil, novecentos e noventa e um reais e sessenta e cinco centavos), e não de R\$ 9.336.283,92 (nove milhões, trezentos e trinta e seis mil, duzentos e oitenta e três reais e noventa e dois centavos), ou ainda de R\$ 8.482.820,20 (oito milhões, quatrocentos e oitenta e dois mil, oitocentos e vinte reais e vinte centavos), tal como considerado por ocasião do lançamento de ofício, a partir da escrituração do Livro Caixa e da DIRPF, respectivamente.

Observa-se claramente que há **equivoco na escrita contábil e na informação da DIRPF** sobre os rendimentos tributáveis do contribuinte no ano-calendário 2017, em razão da **escrituração de emolumentos em duplicidade** no Livro Caixa.

A propósito, durante todo o ano-calendário 2017, o Livro Caixa apresenta escrituração de “duas” receitas mensais, sendo a de maior valor referente à **integralidade** dos emolumentos percebidos, e a de menor quantia relativa aos emolumentos recebidos de pessoa jurídica, conforme abaixo especificado:

(...)

Ocorre, todavia, que o valor relativo aos recebimentos de pessoa jurídica **integra** a quantia total de emolumentos auferida pelo contribuinte, de modo que há registro de receita a maior durante todo o ano de 2017.

Basta confrontar os documentos referenciados na tabela, ou analisar os dados contidos no relatório de fls. 5289/5306, para notar que existe **escrituração de receita em duplicidade** no ano-calendário 2017, a implicar hipótese diametralmente oposta daquela constatada pelo auditor fiscal.

Em verdade, abstraída a discussão quanto às despesas objeto de glosa, não há omissão de rendimentos tributáveis, mas recolhimento de imposto a maior, já que a DIRPF contém informação de receita superior àquela realmente auferida durante o ano-calendário.

Logo, pugna o recorrente pela reforma da decisão, para que seja excluída a suposta infração de omissão de receita.

(destaques do original)

Ao final, invocando a inteligência da Súmula 105 e julgado deste Conselho, além de decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, é 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, onde aduz que não poderiam prosperar de forma cumulativa, tendo em vista que coincidentes as bases de cálculo e, pela natureza de cada uma, não admitiriam sua aplicação em uma mesma autuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos**, Relator

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância em 21/12/2023, acorde o Aviso de Recebimento de e.fl. 5446. O recurso voluntário ora sob análise foi apresentado em 15/01/2014, conforme o “Termo de Solicitação de Juntada” de e.fl. 5447; sendo tempestivo e atendendo aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

1. Preliminar de nulidade

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.

Advoga o recorrente a nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento de seu direito de defesa, devido ao indeferimento de prova pericial requerida, que segundo afirma, comprovaria o equívoco da base de cálculo utilizada para o lançamento do imposto. Aduz que, a despeito de considerar insatisfatórios os documentos colacionados aos autos, a decisão recorrida lhe teria privado da prova complementar, capaz de demonstrar o equívoco do lançamento, caracterizando assim, o cerceamento de seu direito de defesa, por impossibilidade de produção de prova apta a formar o convencimento do julgador, o que implicaria na declaração de nulidade de tal decisão.

Ao tratar da matéria no Voto do julgamento de piso, a autoridade julgadora manifestou-se no sentido de que, o sujeito passivo não teria demonstrado que houve duplicidade de escrituração dos emolumentos recebidos de pessoas jurídicas em seu Livro Caixa, posto que a documentação apresentada não seria suficiente para comprovar a inexatidão dos registros no Livro-Caixa e refutar a sua força probatória. Também foi explicitado, que caberia ao interessado (recorrente) apontar, especificamente, quais os erros detectados e indicar, inequivocamente, quais os registros verdadeiros, tudo acompanhado de documentação comprobatória, sendo que os “Relatórios de Recebimento de Pessoas Jurídicas” não se mostrariam aptos para confirmar o lançamento contábil.

Nesses termos, foi decidido no julgamento da DRJ, que teria agido corretamente a autoridade lançadora, sendo que, em se tratando de erro de preenchimento, o ônus da prova recairia exclusivamente sobre o contribuinte, a quem caberia trazer aos autos todos os documentos que entendesse capazes de demonstrar e provar o alegado. Mediante tais fundamentos, foi mantida a parte da autuação atinente ao tema e indeferido o pedido de perícia

solicitado, por ser considerada: “...*prescindível, constituindo uma mera tentativa do recorrente de produzir provas que são de sua responsabilidade, as quais não logrou trazer junto à impugnação.*”

Ao discordar da autuação, caberia ao contribuinte, no momento oportuno, qual seja, o da impugnação, para o fim de corroborar seus argumentos, apresentar os documentos e fatos que entendesse capazes de alteração dos valores lançados, ou eventuais fatos desconstitutivos, devidamente acompanhados de documentação comprobatória individualizada. Ocorre que as diligências e a prova pericial, além do caráter específico, não depende exclusivamente da vontade das partes, mas sim, de circunstâncias que justifiquem a necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento especializado em determinada matéria, com o intuito de esclarecer questões controvertidas; para que o julgador, diante de indícios ou elementos incipientes de prova, possa melhor elucidar os fatos para formar sua convicção. Hipótese esta, não caracterizada na presente situação.

Conforme já asseverado, cabe ao interessado instruir sua defesa, juntamente com os motivos de fato e de direito, com os documentos que respaldassem suas afirmações, ou entendesse pertinentes a sua comprovação, a teor da disciplina do *caput* e inc. III, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do CPC.

Nesses termos, foi devidamente fundamentado o indeferimento do pedido de perícia, pelos motivos expostos no Voto e em sintonia com o disposto no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, que permite à autoridade julgadora, na apreciação das provas, formar livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia/diligência que entender desnecessário. Aplicável assim à espécie, o enunciado da Súmula CARF nº 163, que apresenta a seguinte dicção: “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”.

Compulsando os autos, verifica-se que o Auto de Infração se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (que rege o processo administrativo fiscal federal). Saliente-se que o art. 59, do mesmo Decreto, preconiza apenas dois vícios insanáveis; a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. Situações essas não configuradas no presente lançamento, vez que efetuado por agente competente (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil) e ao contribuinte vem sendo garantido o mais amplo direito de defesa, desde a fase de instrução do processo, pela oportunidade de apresentar, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos, passando pela fase de impugnação e o recurso ora objeto de análise, não se encontrando presentes situações que ensejem a requerida declaração de nulidade.

Rejeita-se assim, a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, pelos mesmos fundamentos, indefiro o reiterado pedido de perícia, uma vez que caberia ao interessado instruir sua defesa, juntamente com os motivos de fato e de direito, com os documentos que respaldassem suas afirmações, ou entendesse pertinentes a sua comprovação, não se justificando

o requerimento de que a Administração Pública tome providências para produção de provas que o requerente devia trazer aos autos.

2. Mérito - dedução indevida de despesas de Livro-Caixa

Conforme explanado no Relatório, parte da 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, exercente à época dos fatos geradores da atividade de oficial e tabelião de cartório, que a decisão recorrida possui equívoco quanto às glosas de despesas escrituradas no Livro Caixa, uma vez que, segundo afirma, todas as despesas glosadas 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.

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.

Eis a literalidade do referido art. 6º, que trata das deduções de despesas escrituradas em Livro-Caixa, na apuração do IRPF:

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:

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.

O comando do inc. III, acima reproduzido, 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 e que tal gasto seja necessário à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Ao detalhar qual a natureza das despesas dedutíveis e condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação objetiva inibir a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar a possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Baseado em tais premissas, passo à análise dos argumentos de defesa relativamente às glosas efetivadas pela fiscalização e mantidas no julgamento proferido pela DRJ.

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

Glosa de despesas sem comprovação documental

Nos termos asseverados na própria peça recursal, quanto ao presente tópico foram mantidas as glosas de 2 despesas: a) pagamentos realizados a título de honorários advocatícios; e b) aquisição de créditos eletrônicos em cartões de vale-transporte (rubrica “N/PAGTO.DE RECIBO COBE”). Os valores relativos a glosas atinentes a honorários advocatícios serão objeto de análise em rubrica própria em tópico seguinte e passo ao exame dos pagamentos para aquisição de créditos eletrônicos em cartões de Vale- Transporte.

Em sua defesa, o autuado limita-se a reapresentar declaração firmada pelo Consórcio Noroeste Capixaba (e.fl. 4648), que apresenta o seguinte teor:

DECLARAÇÃO

O Consórcio Noroeste Capixaba, vem por meio deste informar que constam em nossos registros do sistema, os seguintes recibos contábeis;

Nº 215931 - COLATINA CARTÓRIO DO PRIMEIRO OFÍCIO, na data: 01/12/2016 com o valor de R\$ 150,00 e também o recibo;

Nº 216008 - COLATINA CARTÓRIO DO PRIMEIRO OFÍCIO, na data: 02/12/2016 com o valor de R\$ 170,20.

Ambos provenientes ao objeto que se refere a aquisição de créditos eletrônicos em cartões de Vale Transporte.

Atenciosamente,

Foi registrado pela autoridade julgadora de piso, o fato de que não foram apresentados os recibos citados na declaração acima reproduzida, sendo que a simples declaração não seria hábil a vincular a despesa com qualquer empregado do cartório e, tampouco, seria possível saber se o beneficiário do vale-transporte teria arcado, ou não, com parte do valor pago.

A seu turno, aduz o recorrente que, a despeito da ausência de indicação do beneficiário final, os valores teriam sido pagos pelo próprio Cartório do Primeiro Ofício de Colatina, tornando evidente a vinculação com a atividade e, pois, a possibilidade de dedução da base de cálculo do IR, a título de Livro Caixa: *“...sendo incabível suscitar dúvidas acerca de quem teria suportado a referida despesa, quando sequer se tem indício de repasse de tais valores a terceiros (empregados), sob pena de ser subvertida a força probante do documento e, assim, inviabilizado o direito de dedução legalmente assegurado ao contribuinte.”*

Em consonância com o decidido no acórdão recorrido, entendo que a simples declaração apresentada não possui o condão de comprovar que houve a efetiva despesa com vale-transporte com algum empregado do cartório. Trata-se de uma mera declaração, sem qualquer indicação do(s) respectivo(s) usuários e sequer serve como recibo, dada justamente sua natureza de declaração.

Apesar de devidamente advertido quanto à necessidade de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, e de forma individualizada, dos gastos efetuados, o contribuinte se limitou às mesmas argumentações, sem apresentação de qualquer nova documentação. Destarte, não se desincumbindo o autuado do ônus lhe atribuído por lei, de trazer aos autos elementos hábeis e idôneos que comprovem suas justificativas, deve ser mantida a glosa procedida pela fiscalização, relativamente à aquisição de créditos eletrônicos em cartões de vale-transporte sem a identificação dos beneficiários de tais cartões.

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

Glosa de gastos com serviços de desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis

Trata-se de valores inicialmente glosados porque o documento apresentado não se presta como comprovante legal, ou em que se verificou, que os documentos se apresentavam com ausência ou insuficiência de descrição do produto/serviço. Conforme informado na decisão recorrida, juntamente com a peça impugnatória o contribuinte anexou aos autos diversas notas fiscais, que discriminam o serviço prestado como “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis”, prestados pela empresa Scribe Informática Ltda. Também se encontram incluídos nessa Infração os serviços advocatícios, que serão objeto de análise no tópico seguinte.

No julgamento de piso foi mantida a glosa relativa aos serviços da Scribe Informática, sob fundamento de que, no período objeto da autuação não haveria previsão legal para dedução de tais gastos, por se tratar de aplicação de capital (investimento): *“Compras de programas (licenciamento de software) constituem aplicações de capital, e não são despesas de custeio, visto que contribuem para a geração de receitas em mais de um ano-calendário.”*

Em sua defesa, argui o contribuinte que o julgamento de primeira instância teria adotado premissa equivocada, quanto à natureza desses dispêndios, afirma se tratar de gastos relacionados com a prestação de serviço de tecnologia da informação para a segurança, integridade e disponibilidade de dados, de modo que não se confundem com aquisição de programas de computador. Acresce que são gastos incorridos mensalmente, possuindo caráter precário, representando pagamentos mensais de contraprestação pelos serviços de TI, cujo negócio jurídico não implica transferência de bens ao contratante, havendo mera autorização de uso de software, de natureza temporária, cujo pagamento mensal é condição indispensável para mantê-lo em funcionamento, caracterizando despesa necessária à percepção da receita tributável, além de não ser suscetível de gerar receita em mais de um ano-calendário. Apresenta ainda, a título exemplificativo, a seguinte situação:

A título de exemplo, é interessante visualizar a situação dos hardwares (computadores, impressoras, etc.), cuja natureza material / palpável facilita a compreensão do tema. Duas são as possibilidades: pode o tabelião optar pela aquisição de tais mercadorias, ocasião em que se tornará proprietário dos objetos, sem possibilidade de deduzir as despesas a título de livro caixa; ou, então, locar tais equipamentos de terceiro, hipótese em que pagará determinado valor mensal ou anual para utilizá-los, podendo deduzir as despesas no imposto de renda.

De igual modo ocorre com o serviço de TI / software, razão pela qual deve ser reconhecido o direito à dedução ao ora recorrente, conforme pagamentos especificados nas notas fiscais abaixo indicadas:

Com esteio nos argumentos acima, apresenta o recorrente tabela onde são listados os documentos, com respectivos valores, que entende serem passíveis de dedução da base de cálculo do IRPF, a título de despesas com serviço de tecnologia da informação.

A decisão exarada no acórdão ora recorrido apresenta os seguintes fundamentos para manutenção da glosa dos valores pagos à Scribe Informática Ltda.

(...)

Scribe Informática: a autoridade fiscal motivou a glosa das despesas pleiteadas com esta empresa pelo fato de o interessado não haver apresentado as notas fiscais e **tampouco o contrato de prestação de serviços**. Neste momento, o contribuinte anexa ao processo diversas notas fiscais, que discriminam o serviço prestado como “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis”.

Compras de programas (licenciamento de software) constituem aplicações de capital, e não são despesas de custeio, visto que contribuem para a geração de receitas em mais de um ano-calendário. Contudo, cabe destacar que tais despesas receberam um tratamento específico do legislador ordinário, conforme art. 3º da Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009, abaixo copiado, no sentido da possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto de renda, até o ano-calendário de 2013:

(...)

Como o presente processo se refere aos anos calendários de 2016, 2017 e 2018, entendo que o permissivo legal não é mais válido, devendo, portanto, ser mantida a glosa.

(...) *(negritei)*

As cópias de notas fiscais apresentadas pelo interessado juntamente com a impugnação, apresentam a seguinte descrição dos serviços:

Licença de uso dos softwares: ASSINA FULL, NOTAS FULL, PROTEST FULL, DOCUMENT FULL, REGISTER FULL, CASHNOTARY FULL, de nossa propriedade. Contrato: 000000000000679 / 046342, Contrato: 000000000000679 / 046342, Contrato: 000000000 000700 / 046358, Contrato: 000000000000700 / 046360, Contrato: 000000000000700 / 046359, Contrato: 000000000000700 / 046361 DESENV. E LICENC. DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR NAO CUSTOM.

Na peça impugnatória o contribuinte apresentou os seguintes argumentos com relação a tais pagamentos:

(...)

Com efeito, **ainda que não conste a discriminação do serviço no documento apresentado pelo sujeito passivo com o intuito de comprovar a despesa**, seria possível se extrair, de simples consulta ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, que a contratada desenvolve atividade de “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis” e de “suporte técnico, manutenção e outros serviços de tecnologia da informação”, de modo a afastar qualquer dúvida acerca dos pagamentos realizados.

Não obstante, o contribuinte apresenta, nesta oportunidade, as notas fiscais de prestação do referido serviço, das quais é possível se extrair que os pagamentos estavam relacionados à disponibilização de software / tecnologia da informação indispensável ao funcionamento da Serventia Extrajudicial, conforme listagem que segue:

(...) (negritei)

A descrição dos serviços prestados, constantes das notas fiscais trazidas aos autos pelo recorrente e acima reproduzida, acusa a existência de vários contratos firmados entre o contribuinte e a prestadora dos serviços, que se encontram assim discriminados: “Contrato: 000000000000679 / 046342, Contrato: 000000000000679 / 046342, Contrato: 000000000 000700 / 046358, Contrato: 000000000000700 / 046360, Contrato: 000000000000700 / 046359, Contrato: 000000000000700 / 046361”. Ocorre que referida descrição, por si só, não se mostra suficiente para atestar a natureza de tais serviços, uma vez que consta, ao final, a seguinte notação: “DESENV. E LICENC. DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR NAO CUSTOM.”

Conforme apontado no julgamento de piso, compras de programas (licenciamento de software) constituem aplicações de capital e não são despesas de custeio, visto que contribuem para a geração de receitas em mais de um ano-calendário. Caberia assim, ao interessado, trazer aos autos outros elementos que comprovassem a efetiva natureza dos serviços adquiridos, de forma a demonstrar tratar-se de gastos necessários à atividade cartorial e à manutenção da respectiva fonte produtora, ônus do qual não se desincumbiu. A simples apresentação das cópias das notas fiscais, com discriminação dúbia dos serviços, e sem juntar os respectivos contratos, para efetiva comprovação da natureza dos gastos, não é suficiente para corroborar as afirmações do recorrente, quanto à possibilidade de dedução dos valores a título de despesas necessárias à atividade cartorial e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Reitera-se que, apesar de devidamente advertido quanto à necessidade de comprovação, mediante documentação e de forma individualizada dos gastos efetuados, o contribuinte se limitou às mesmas argumentações, sem apresentação dos contratos, mais uma vez não se desincumbindo do ônus de trazer aos autos elementos hábeis e idôneos que comprovem suas justificativas.

Deve assim, ser mantida a glosa relativamente à aquisição de serviços junto à empresa Scribe Informática Ltda.

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

Glosa de gastos com serviços advocatícios

Nos termos das informações prestadas pelo próprio contribuinte em sua peça recursal, trata-se de gastos relativos à contratação dos seguintes serviços advocatícios: a) escritório Fontana Advogados Associados, referente a serviços de acompanhamento e defesa de ações judiciais movidas contra o tabelião ou o “Cartório do 1º Ofício de Colatina/ES”, em virtude das atividades notariais e de registro desempenhadas pelo titular/contribuinte; b) escritórios

Soares & Nobre Advogados Associados; Pezenti & Soares Advogados Associados; e Salles Soares Advocacia, para patrocínio de ações judiciais com vistas à manutenção do autuado na titularidade da serventia extrajudicial, perante o Cartório do 1º Ofício de Colatina/ES.

2.3.a) - Glosa de gastos com serviços advocatícios - escritório Fontana Advogados Associados

Em sua defesa, alega o recorrente que: *“...a contratação dos serviços advocatícios se destinava ao acompanhamento e à defesa de ações judiciais movidas contra o tabelião ou o “Cartório do 1º Ofício de Colatina/ES”, em virtude das atividades notariais e de registro desempenhadas, a permitir a dedução.”*

Salienta ainda o recorrente, que da documentação constante nos autos se depreenderia que teria celebrado contrato de prestação de serviços advocatícios com propósitos específicos, mas todos essenciais à atividade desempenhada, sendo que, em relação ao contrato firmado com a Fontana Advogados Associados, os documentos fiscais colacionados à impugnação, aliados às certidões de objeto e pé de processos judiciais, não deixariam dúvidas de que a contratação dos serviços advocatícios se destinava ao acompanhamento e à defesa de ações judiciais movidas contra o tabelião ou o “Cartório do 1º Ofício de Colatina/ES”, em virtude das atividades notariais e de registro desempenhadas. Desse modo, ainda acorde o recorrente, não se justificaria o fundamento da decisão recorrida, de que a ausência do contrato firmado e a suposta falta de discriminação do serviço nas notas fiscais apresentadas impediria a análise da essencialidade.

Ao analisar os mesmos argumentos de defesa ora reiterados no Recurso Voluntário, explicitou a autoridade julgadora de piso, que apesar de intimado a apresentar os contratos de prestação de serviços firmados com o escritórios de advocacia, o interessado limitou-se a anexar as cópias de diversas notas fiscais, as quais discriminam os serviços que teriam sido prestados apenas como “assessoria jurídica”, sendo que, mesmo ciente da motivação da glosa, o contribuinte, por ocasião da impugnação, apenas apresentou uma certidão de pé e objeto e algumas consultas ao andamento de processos judiciais. Decidiu-se assim, naquele julgamento, que apesar dos argumentos do então impugnante, diante da ausência do contrato firmado com a Fontana Advogados Associados e da falta de discriminação do serviço nas notas fiscais apresentadas, estaria prejudicada a análise da existência ou não da essencialidade do serviço fornecido em função do desempenho da atividade do tabelião, não sendo possível a constatação do enquadramento de tais gastos nos requisitos de dedução previstos na legislação tributária.

No que se refere à contratação dos serviços de advocacia, por meio do Termo de Intimação nº 06 – Constatação e Intimação Fiscal (.efls. 4091/4142), o contribuinte foi intimado a:

- > Apresentar documento hábil e idôneo com discriminação detalhada dos serviços prestados;
- > Apresentar os respectivos contratos de prestação de serviços firmados com os escritórios de advocacia e advogados pessoas físicas;

> Relacionar todos os processos judiciais nos quais utilizou a prestação dos serviços advocatícios, discriminando, de forma sintética, a finalidade da ação judicial; e correlacioná-los com o nome do prestador de serviços advocatícios e os correspondentes pagamentos.

Apesar de regularmente intimado, o contribuinte não apresentou o contrato firmado com o escritório Fontana Advogados Associados. Não obstante ter sido anexadas aos autos cópias de extratos de andamento de processos, que afirma o recorrente, demonstrarem a efetiva prestação dos serviços jurídicos pelo citado escritório, relativas a ações movidas por terceiros em desfavor do Cartório, o fato é que não foi apresentado qualquer contrato de prestação de serviços e tampouco foi apresentada, de forma individualizada, relação de quais teriam sido os serviços efetivamente prestados, para efeito de constatação de tratar-se de atividade que atenderia, simultaneamente, aos requisitos de ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Nestes termos, entendo que deve ser mantida a glosa procedida pela fiscalização, relativamente aos pagamentos efetuados para a pessoa jurídica Fontana Advogados Associados, por ausência de comprovação comprobatória dos serviços contratados.

2.3.b) - Glosa de gastos com serviços advocatícios - escritórios Soares & Nobre Advogados Associados; Pezenti & Soares Advogados Associados; e Salles Soares Advocacia

Segundo afirma o recorrente desde o procedimento de auditoria fiscal, trata-se de dispêndio para patrocínio de ações judiciais com vistas à sua manutenção na titularidade da serventia extrajudicial, perante o Cartório do 1º Ofício de Colatina/ES. Afirma que por ausência de capacidade postulatória, tornou-se indispensável a contratação de advogado para a apresentação de defesas, o ajuizamento de ações e a interposição de recursos, uma vez que, ainda que quisesse, não lhe seria facultada a própria defesa/postulação sem procurador, porquanto não possui inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil. Para melhor entendimento, reproduzo parte do Recurso do contribuinte que trata de tal tema:

Quanto aos demais contratos (Soares & Nobre Advogados Associados; Pezenti & Soares Advogados Associados; e Salles Soares Advocacia), a decisão recorrida sustenta se tratar de despesa particular da pessoa física, sem relação com o desempenho das atividades cartorárias.

Sobre o ponto, vê-se que o julgamento adotou a mesma premissa equivocada da autuação, no sentido de que tal dispêndio não guarda relação com a fonte geradora de receita.

Ocorre que, conforme apontado no relatório de fls. 4515/4555, em 2008, o Conselho Nacional de Justiça instaurou o Procedimento de Controle Administrativo nº 200810000008855, com vistas à cessação da titularidade do ora autuado perante o Cartório de 1º Ofício da Comarca de Colatina/ES, de modo que se mostrou necessária a contratação de serviço técnico especializado (Soares &

Nobre Advogados Associados - fls. 4154/4156) para o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Neste contexto, com a decisão administrativa desfavorável ao contribuinte em 02/03/2011, pela qual foi declarada a vacância da Serventia Extrajudicial da qual era titular (fl. 4334), e, posteriormente, com a inclusão do cartório no Edital de Concurso Público TJES nº 001/2013, se tornou iminente a possibilidade de determinação de entrega dos livros respectivos a terceira pessoa, o que motivou a contratação de novos serviços advocatícios (Pezenti & Soares Advogados Associados - fls. 4160/4161), a fim de buscar tutela jurisdicional que lhe resguardasse o direito de se manter no exercício da atividade geradora da receita.

Em que pese todo o esforço despendido e a permanência, por certo período, à frente do Cartório de 1º Ofício de Colatina/ES com amparo em decisões judiciais, o ora impugnante foi considerado interino nas funções desempenhadas, razão pela qual a Corregedoria Geral de Justiça do TJES passou a exigir-lhe o pagamento de quantias excedentes ao teto constitucional (denominado superávit extrajudicial), contrato (Salles Soares Advocacia - fls. 4157/4159), até mesmo para **garantir a obtenção da receita sobre a qual recaiu o lançamento.**

Assim, imperioso registrar que, ao contrário do entendimento exposto na decisão de primeira instância, **a contratação de advogado para patrocínio das supracitadas ações judiciais (rol de processos acostado à fl. 4268) se mostrava imprescindível à percepção da receita pelo sujeito passivo, uma vez que, em última análise, os atos do CNJ e da Corregedoria Geral de Justiça do TJES implicavam na cessação de sua titularidade perante a serventia extrajudicial.** Em outros termos, eventual inércia do impugnante à época resultaria no seu imediato afastamento do Cartório do 1º Ofício de Colatina/ES e, por consequência lógica, **prejuízo à manutenção da fonte pagadora.** inclusive em relação a períodos pretéritos. Tais cobranças deram origem a novos debates judiciais, para os quais houve a necessidade de novo contrato (Salles Soares Advocacia - fls. 4157/4159), até mesmo para **garantir a obtenção da receita sobre a qual recaiu o lançamento.**

Anote-se, outrossim, que a ausência de capacidade postulatória do contribuinte torna indispensável a contratação de advogado para a apresentação de defesas, o ajuizamento de ações e a interposição de recursos, conforme exposto anteriormente, a teor do art. 103 da Lei nº 13.105/2015. É dizer: ainda que o autuado quisesse, não lhe seria facultada a própria defesa / postulação sem procurador, porquanto não possui inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil.

No mais, vale registrar que não é possível fazer uma cisão entre o tabelião e a serventia extrajudicial, pois aquele exerce atividade delegada, em nome próprio, em regime de colaboração com a Administração Pública. O Cartório, como se sabe, sequer possui personalidade jurídica e, portanto, jamais poderia postular em juízo. Logo, **os “benefícios particulares para o tabelião” com a contratação de advogados, a que faz referência o relatório fiscal e a decisão recorrida, são, a**

rigor, proveito revertido em favor da própria manutenção da atividade notarial e sua receita.

(destaques do original)

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. Entendeu o julgador *a quo*, que se trata de despesa particular da pessoa física, uma vez que relacionada à validade ou não da investidura do interessado na serventia extrajudicial, ato anterior e não relacionado ao desempenho das atividades cartorárias.

Por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 210, de 22/11/2018, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal (Cosit) 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.

Buscando clarear a conceituação das despesas dedutíveis, sob a ótica do art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134/1990, na referida SC Cosit nº 210/2018, a Cosit 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 nortear 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.

(...)

Constata-se dos trechos acima reproduzidos da SC Cosit nº 210/2018, que 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.

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).

Os gastos com escritórios advocatícios incorridos pelo contribuinte para tentativa de sua manutenção na titularidade do cartório, inclusive com ações judiciais para o mesmo fim, são despesas pessoais, particulares do contribuinte, fato este já apontado no julgamento de piso,

e não se podem confundir com aquelas necessária à realização das transações ou operações exigidas pela atividade cartorial.

A toda evidência, não se trata, na espécie, de dispêndio necessário à atividade cartorária e tampouco tais gastos são incorridos para a realização das 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, mais uma vez sem razão o recorrente, devendo ser mantida a glosa procedida pela fiscalização, relativamente aos serviços prestados pelos escritórios de advocacia Soares & Nobre Advogados Associados; Pezenti & Soares Advogados Associados; e Salles Soares Advocacia.

3. Omissão de rendimentos tributáveis

Confrontando a Declaração de Ajuste Anual do IRPF do exercício de 2018 (ano-calendário 2017), com os registros do correspondente Livro-Caixa, constatou a fiscalização que o total de “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas e Jurídicas” declarado, seria menor do que o montante das “Receitas” escrituradas no Livro-Caixa, sendo detectada a diferença de R\$ 853.463,72, considerada como “rendimentos não declarados”. Foram apresentados pela autoridade fiscal lançadora os seguintes fundamentos para caracterização da referida omissão de rendimentos:

5. DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

(...)

Mediante o TERMO Nº 06 – CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL o fiscalizado foi cientificado de que confrontamos os dados informados nas Declarações de Ajuste Anual do IRPF (DIRPF) com os registros dos correspondentes LIVRO CAIXA e que, em 2017, o total de RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS recebidos de pessoas físicas e jurídicas, informados na DIRPF, é menor do que o montante das RECEITAS escrituradas no LIVRO CAIXA; e que nesse caso a diferença detectada, de R\$ 853.463,72, pode representar rendimentos não declarados ao fisco federal.

(...)

Na carta-resposta de 20/10/2020, o Contador, procurador do fiscalizado, confirmou que as receitas lançadas no Livro Caixa são “EMOLUMENTOS LÍQUIDOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS” (fls. 4145/4150).

(...)

De fato, documentos entregues pelo fiscalizado, denominados de “RELATÓRIO DE RECEBIMENTO DE PESSOAS JURÍDICAS NO MÊS DE (...)/2017” e “RELATÓRIO DE

ATOS PRATICADOS – MÊS (...)/2017”, discriminam mensalmente os emolumentos líquidos recebidos de pessoas JURÍDICAS e FÍSICAS, respectivamente. A título de exemplo reproduzimos os relatórios de Janeiro de 2017.

(...)

Nos lançamentos efetuados no dia 31/01/2017, do Livro Caixa, encontramos os correspondentes registros dos valores apontados nos mencionados relatórios de janeiro (fls. 176).

(...)

Com base nesses documentos (“RELATÓRIO DE RECEBIMENTO DE PESSOAS JURÍDICAS NO MÊS DE (...)/2017” e “RELATÓRIO DE ATOS PRATICADOS – MÊS (...)/2017”, apuramos os totais mensais dos emolumentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas em 2017, cujos montantes coincidem com as quantias contabilizadas no Livro Caixa de 2017 (fls. 175/195).

(...)

Tendo em vista que o fiscalizado ofereceu à tributação, nesse ano de 2017, o total de R\$ 8.482.820,20 (DIRPF), confirmamos a omissão de rendimentos tributáveis no valor de R\$ **R\$ 853.463,72** (= R\$ 9.336.283,92 - R\$ 8.482.820,20).

Para determinarmos os rendimentos omitidos mensalmente confrontamos os rendimentos mensais escriturados no Livro Caixa com os rendimentos anotados nas planilhas mensais de apuração do carnê-leão de 2017, fornecidas pelo procurador do fiscalizado (fls. 223/224 e 4483/4512).

(...)

Os valores mensais da coluna OMISSÃO DE RENDIMENTOS constituem, portanto, a infração tributária lançada no Auto de Infração do IRPF: “RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS – INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA”, para constituição da parcela do imposto de renda devido e não recolhido.

(...) *(destaques do original)*

Em sua defesa, alega o contribuinte que o registro no Livro-Caixa estaria apresentando receita superior aos emolumentos efetivamente percebidos, sendo que, durante todo o ano-calendário 2017 teria havido equívoco contábil, com escrituração de receita em duplicidade, que implicou em excesso de R\$ 2.000.000,00, se comparado à receita efetiva. Afirmo que o relatório da Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Espírito Santo (e.fls. 5289/5306) – órgão responsável pelo controle e fiscalização dos atos praticados pelas serventias extrajudiciais – comprovaria que o total de emolumentos auferidos pelo contribuinte no ano de 2017 foi de R\$ 6.795.991,65, e não de R\$ 9.336.283,92, ou mesmo dos R\$ 8.482.820,20 considerados pela fiscalização a partir do Livro-Caixa cotejado com a DIRPF. Aduz haver claro equívoco na escrita contábil e na informação da DIRPF, sobre os rendimentos tributáveis do ano-calendário 2017, em razão da escrituração de emolumentos em duplicidade no Livro-Caixa. Destaca que durante todo o

ano-calendário 2017 o Livro-Caixa apresentaria escrituração de “duas” receitas mensais, sendo a de maior valor referente à integralidade dos emolumentos percebidos, e a de menor quantia, relativa aos emolumentos recebidos de pessoa jurídica. Entretanto, afirma que o valor relativo aos recebimentos de pessoa jurídica integraria a quantia total de emolumentos auferida, de modo que haveria registro de receita a maior durante todo o ano de 2017, bastando confrontar os documentos referenciados na tabela que apresenta, ou analisar os dados contidos no relatório de e.fls. 5289/5306, para notar que existiria escrituração de receita em duplicidade no ano-calendário 2017, a implicar hipótese diametralmente oposta daquela constatada pela auditoria fiscal. Assim, assevera que não haveria omissão de rendimentos tributáveis, mas sim, recolhimento de imposto a maior, já que a DIRPF conteria informação de receita superior àquela realmente auferida durante o ano-calendário, devendo ser excluída do lançamento a infração de omissão de receita.

Entendo que o tema foi adequada e suficientemente abordado na decisão recorrida e por concordar com seus fundamentos, passo a sua parcial reprodução e também adoto tais fundamentos como razões de decidir:

(...)

Neste tópico, o contribuinte também alega que, no ano calendário de 2017, teria contabilizado em duplicidade as receitas auferidas de pessoas jurídicas, uma vez que as citadas receitas já estariam incluídas no valor total de emolumentos discriminados no Relatório de Atos Praticados (durante todo o ano-calendário 2017, o Livro Caixa apresenta escrituração de “duas” receitas mensais, sendo a de maior valor referente à integralidade dos emolumentos percebidos, e a de menor quantia relativa aos emolumentos recebidos de pessoa jurídica). Diante dos argumentos do interessado, esta julgadora retornou o presente processo à Unidade de origem para que a autoridade lançadora se manifestasse sobre as alegações apresentadas.

Em resposta, a autoridade responsável esclarece que:

7. Durante o procedimento fiscal o contribuinte tomou ciência da divergência apontada pela auditoria fiscal, a título de omissão de rendimentos, decorrente do confronto entre sua escrituração contábil de 2017 e a correspondente DIRPF entregue à Receita Federal, conforme consta no TERMO Nº 06 – CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL (fls.

4091/4144). Contudo, não se manifestou a esse respeito.

(...)

9. Tendo em vista que a Declaração de Ajuste Anual não fornece os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas detalhados mensalmente, e objetivando verificar a regularidade tributária dos recolhimentos mensais obrigatórios (Carnê-Leão) efetuados pelo contribuinte, o fiscalizado foi intimado a apresentar planilhas de apuração mensal do carnê-leão (TERMO FISCAL Nº 04 - fls. 217/222).

10. A partir do levantamento realizado pelo fiscalizado, às folhas 4483/4514, a auditoria fiscal tomou conhecimento da seguinte distribuição mensal dos rendimentos tributáveis declarados por ele, que totaliza **R\$ 8.482.820,20**.

(...)

11. Confrontando-se, mensalmente, os rendimentos escriturados no Livro Caixa com os rendimentos anotados nas planilhas de apuração do carnê-leão de 2017, verifica-se que a omissão de rendimentos apontada pela auditoria em 2017 é decorrente da soma das diferenças encontradas nos meses de janeiro, março, abril, maio, julho, agosto e setembro; e que nos demais meses: fevereiro, junho, outubro, novembro e dezembro, não ocorre diferença entre os rendimentos tributáveis lançados no Caixa e os declarados.

(...)

12. Nessa situação, o próprio fiscalizado confirmou que as receitas lançadas no Livro Caixa nos meses de fevereiro, junho, outubro, novembro e dezembro de 2017 estão corretas, já que, nesses meses, a soma dos 02 (dois) lançamentos contábeis coincidem com os valores informados no levantamento do Carnê-Leão apresentado ao fisco federal.

13. Assim, a fiscalização se fundamentou nos registros efetuados no Livro Caixa de 2017, apresentado pelo contribuinte.

(...)

16. No presente caso, o sujeito passivo não demonstrou que houve duplicidade de escrituração dos emolumentos recebidos de pessoas jurídicas em seu Livro Caixa. A documentação apresentada não é suficiente para comprovar a inexistência dos registros no seu livro caixa e refutar a sua força probatória.

17. Caberia a ele apontar, especificamente, quais os erros detectados e indicar, inequivocamente, quais os registros verdadeiros, tudo acompanhado de documentos probantes.

18. Os Relatórios de Recebimento de Pessoas Jurídicas, fls. 5178/5203, não se prestam para confirmar o lançamento contábil visto que não é documento hábil e idôneo. Esses documentos foram utilizados pela auditoria fiscal apenas como elementos identificadores do tipo de emolumento recebido (pessoa jurídica), visto que os históricos dos lançamentos efetuados no Livro Caixa não discriminam os tipos de emolumentos contabilizados (de pessoas físicas e/ou de jurídicas).

(...)

19. Dessa forma, não tem razão o recorrente em alegar que a sua escrituração de 2017 não é apta à apuração da base de cálculo tributável do imposto.

Da análise dos esclarecimentos acima reproduzidos, entendo que agiu corretamente a autoridade lançadora. Ademais, em se tratando de erro de preenchimento, o ônus da prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, cabendo a ele trazer todos os documentos capazes de demonstrar e provar o alegado.

Por esse motivo, deve também ser indeferido o pedido de perícia por ele solicitado por ser prescindível, constituindo uma mera tentativa do recorrente de produzir provas que são de sua responsabilidade, as quais não logrou trazer junto à impugnação.

Conforme relatado, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade fiscal se manifestasse, entre outros, sobre a acusação de omissão de rendimentos no ano-calendário de 2017. Em atendimento à diligência determinada pela DRJ, a autoridade fiscal explicitou que o sujeito passivo não teria demonstrado que houve duplicidade de escrituração dos emolumentos recebidos de pessoas jurídicas em seu Livro-Caixa, uma vez que a documentação apresentada não seria suficiente para comprovar a inexatidão dos registros e refutar a sua força probatória. Também esclarecido, que caberia ao interessado apontar, especificamente, quais os erros detectados e indicar, inequivocamente, quais os registros verdadeiros, acompanhado da devida documentação probatória, não se prestando os “Relatórios de Recebimento de Pessoas Jurídicas” apresentados para confirmar o lançamento contábil, haja vista não se tratar de documentos hábeis a tal fim.

Mais uma vez, o recorrente se limita a reiterar os argumentos de defesa apresentados por ocasião da impugnação, embora devidamente advertido quanto à necessidade de comprovação de suas afirmações, mediante documentação hábil, novamente não se desincumbiu do ônus de trazer aos autos elementos hábeis e idôneos que comprovem suas justificativas. O ônus da prova recairia exclusivamente sobre o contribuinte, a quem caberia trazer aos autos todos os documentos que entendesse capazes de demonstrar e provar o alegado.

Correto assim o lançamento de omissão de receitas procedido pela autoridade fiscal e baseado nas conclusões da decisão recorrida, que também adoto como minhas razões de decidir, entendo que deve ser mantida a infração, assim como, a respectiva multa aplicada.

4 - Multa isolada aplicada por falta de recolhimento mensal do carnê-leão 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 aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, sendo inaplicável à espécie a Súmula CARF nº 105, por se tratar de tributo distinto, em que analisada legislação igualmente distinta.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos