



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10437.720373/2018-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.757 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PAULO TUPINAMBÁ VAMPRÉ
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2014

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

O contribuinte, pessoa física, que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, somente pode deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas de custeio indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora que estejam devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea e escrituradas em Livro Caixa.

LIVRO CAIXA. CARTÓRIO. DESPESAS COM NATUREZA DE INVESTIMENTO. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas geradoras de ativos com vida útil superior a um exercício são consideradas como de capital e, como tais, não são dedutíveis a título de despesas de custeio, ainda que escrituradas em livro caixa.

LIVRO-CAIXA. SERVIÇOS NOTARIAIS. DEDUÇÕES AUTORIZADAS.

Necessários à percepção da renda e manutenção da fonte produtora, no caso da atividade notarial, o acesso a água potável, bem assim os gastos com reprografia, material de limpeza e de expediente. Também, em decorrência da forma usualmente utilizada para efeito de pagamento de títulos e emolumentos, não se concebe a movimentação financeira dos valores auferidos diariamente pelo cartório sem a intermediação de instituições financeiras, de forma que o gasto incorrido com tarifas bancárias, no exercício da atividade cartorária, atende aos requisitos de necessário à percepção da renda e manutenção da fonte produtora.

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA CARNÊ LEÃO, MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 147. PERÍODO POSTERIOR A MP 351/2007. POSSIBILIDADE.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as seguintes glosas (ou seja, considerando os montantes a seguir como dedutíveis), constantes do demonstrativo de e-fls. 327 a 348:

a) despesas pagas a Whirlpool S.A (água potável), descrição “Compl. da Descrição”, da coluna Descrição do demonstrativo;

b) despesas pagas a Printsystem Com. e Serviço de Equipamentos para Escritório Ltda. – ME (locação de máquinas de reprografia), descrição “Compl. da Descrição”, da coluna Descrição do demonstrativo;

c) despesas pagas a título de material de limpeza e de material de expediente, que contêm as descrições “3026-MATERIAL DE LIMPEZA” e “3076-MATERIAL DE EXPEDIENTE”, da coluna Descrição do demonstrativo; e

d) despesas de tarifas bancárias pagas junto ao Banco Itaú S/A, descrição “3016-TARIFA BANCO ITAÚ C/C 22.151-4”, da coluna Descrição do demonstrativo.

Vencidos o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior (Relator) e o Conselheiro Silvio Lucio de Oliveira Junior que davam provimento parcial em maior extensão, para também reverter as glosas de despesas pagas referentes a seguros e a Conselheira Débora Fófano dos Santos, que dava provimento parcial em menor extensão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior** – Relator e Presidente Substituto

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina da Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente Substituto), Mário Hermes Soares Campos (Substituto Integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de e-fls. 370 a 378, lavrado junto à pessoa física do Sr. Paulo Tupinambá Vampré, com Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 349 a 369 e demonstrativos adicionais de e-fls. 285 a 326 e 327 a 348, abrangendo as seguintes infrações, caracterizadas para o Exercício 2014 (ano-calendário 2013):

a) redução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (Declaração de Ajuste Anual) do imposto de renda com dedução a título de Livro Caixa;

b) multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

2. O crédito tributário em litígio atingia, à época do lançamento, o valor de R\$ 1.403.559,17, sendo R\$ 520.420,88 de imposto, R\$ 234.293,48 de juros de mora (calculados até 04/2018), R\$ 390.315,66 de multa proporcional e R\$ 258.529,15 de multa isolada.

3. O resumo do feito até o julgamento de 1ª Instância encontra-se competentemente formalizado no Acórdão prolatado pela autoridade julgadora de piso, às e-fls. 759/760, expressis verbis:

“(…)

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 349/368, a autoridade lançadora narrou, em síntese, os seguintes fatos:

a) o Interessado escriturou livro-caixa no ano-calendário 2013 como titular do 14º Tabelionato de Notas de São Paulo;

b) analisando os documentos e esclarecimentos apresentados pelo Interessado no curso do procedimento fiscal, constatou-se que foram utilizadas despesas escrituradas em livro-caixa que não se enquadram como dedutíveis de acordo com a legislação vigente;

c) as despesas glosadas estão relacionadas por motivação no demonstrativo de fls. 285/325 e por consolidação mensal no de fls. 327/347;

d) as glosas efetuadas foram detalhadas em treze grupos (uniformes; impostos e taxas; despesas gerais e serviços terceirizados; copa e cozinha; seguros e seguro de vida; assessoria jurídica; ISS sobre atos notariais; conservação e manutenção

de equipamentos, bens e instalações; equipamentos de informática; telefone; material de limpeza; material de expediente; despesas financeiras); e

e) apurou-se falta de recolhimento mensal do IRPF devido a título de carnê-leão, sendo aplicada a correspondente multa de ofício exigida isoladamente.

Com a ciência do lançamento, por via postal, em 26/04/2018 (fl. 382), o Interessado, através de seu procurador (procuração eletrônica de 10/05/2018), apresentou impugnação (fls. 389/408) em 17/05/2018, alegando, em síntese, que:

a) a atividade de serviços notariais deve observar as Normas de Serviços de Corregedoria Geral da Justiça de São Paulo e as Normas do Conselho Nacional de Justiça;

b) é importante que o Cartório tenha um ambiente limpo e apresentável, que o serviço seja executado com eficiência e esmero e que o usuário seja bem atendido;

c) a impugnação contesta especificamente os treze grupos de glosas detalhados no Termo de Verificação Fiscal (uniformes; impostos e taxas; despesas gerais e serviços terceirizados; copa e cozinha; seguros e seguro de vida; assessoria jurídica; ISS sobre atos notariais; conservação e manutenção de equipamentos, bens e instalações; equipamentos de informática; telefone; material de limpeza; material de expediente; despesas financeiras);

d) é remansosa a jurisprudência do Carf e do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não pode haver a cumulação da multa de lançamento de ofício com a multa isolada, vez que possuem base de cálculo idênticas; e

e) solicitou a elaboração de um parecer contábil para comprovar suas afirmações, que será apresentado oportunamente assim que estiver concluído.

Por meio da petição de fls. 468/469, cuja solicitação de juntada ocorreu em 13/03/2020(fl. 467), o Interessado apresenta o documento intitulado “Laudo Pericial Contábil” de fls. 470/527.

(...)”

4. A impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acima brevemente descrita) foi conhecida e julgada parcialmente procedente pela autoridade julgadora de 1ª instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ07 nº 107-020.742, de e-fls. 757 a 778, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014

DEDUÇÃO A TÍTULO DE DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA.

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, a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, além dos respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

#### DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

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. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

#### DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. APLICAÇÕES DE CAPITAL.

As despesas realizadas com bens com vida útil superior a um exercício são consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital e, como tais, não são dedutíveis da base de cálculo apurado na Declaração de Ajuste Anual.

#### DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

As despesas relativas a pagamento de serviços contábeis e de honorários advocatícios serão dedutíveis como despesas de custeio unicamente se forem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, cabendo ao consultante realizar este enquadramento e manter em seu poder, à disposição da fiscalização, a respectiva documentação comprobatória enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

#### MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

5. Mais especificamente, na decisão de piso, consoante e-fl. 774, cancelou-se apenas a glosa de R\$ 4.500,00, referente à despesa realizada em fevereiro de 2013 (documentos de e-fls. 672/674), junto à Arantes Basso e Costa Rosa Sociedade de Advogados, por se tratar de despesa vinculada a ação judicial relacionada diretamente com a atividade fim do tabelionato. Mantidas as demais exigências objeto de lançamento, aqui inclusa a cumulação da multa de ofício com a multa isolada.

6. Cientificado da decisão de 1ª Instância em 07.03.2023 (e-fl. 787), o contribuinte interpôs, em 30.03.2023 (e-fl. 790), Recurso Voluntário de e-fls. 791 a 812 onde, após breve relato do desenvolvimento do feito até a fase recursal:

a) Traça breve histórico do Cartório em questão e se remete aos arts. 236 da CRFB/88 e 3º. da Lei 8.935, de 18 de novembro de 1994, ao art. 106 do RIR/1999 e, ainda ao art. 4º, IX da IN RFB nº. 1634, de 06.05.2016, para lembrar que o Notário exerce profissionalmente uma atividade organizada para prestação de serviços (consoante art. 966, Código Civil), que tem inscrição no CNPJ, mas não contribui diretamente para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sendo tributado através do Imposto de Renda da Pessoa Física;

b) Argumenta que, no auto de infração, há um problema de conceituação e caracterização dos custos e das despesas frente à atividade desenvolvida pelo Cartório, ao se afirmar que os itens glosados não seriam “necessários à realização da atividade fim do 14º Tabelionato de Notas” ou, dito de outra forma, que “não atendem ao requisito de necessidade determinado pelo artigo 6º, inciso III, da Lei nº 8.134/1990”;

c) Cita os arts. 236 da CRFB/88, os arts. 1º., 3º. 4º. e 30 da Lei nº. 8.935, de 1994, e os itens 20.1 a 20.2 das Normas de Serviços da Corregedoria Geral da Justiça de São Paulo (Provimento nº 58, de 28.11.89), para defender que:

c.1) o Cartório de Notas presta um serviço público, por força de Lei e das Normas da Corregedoria, e deve zelar pela eficiência, urbanidade e rapidez na prestação dos serviços, sendo partes fundamentais cortesia no atendimento ao público e tratamento digno de seu pessoal;

c.2) é muito importante que o Cartório tenha um ambiente limpo e apresentável, o serviço seja executado com eficiência e esmero, enfim, que o usuário seja bem atendido para que prefira um determinado Cartório de Notas em detrimento de outro.

d) Assim, passa a defender que, contrariamente ao decidido pelo acórdão recorrido, os gastos seguintes são necessários à atividade fim do cartório e atenderiam ao requisito do artigo 6º, inciso III, da Lei 8.134, de 27.12.1990, com motivação seguinte a cada item:

d.1) **Uniformes:** Retoma a argumentação de que, em linha com obrigação estabelecida pelo art. 88 do citado Provimento nº. 58, de 1989, a utilização de uniformes facilita a pronta identificação dos funcionários sendo instrumento extremamente útil e eficiente na prestação da atividade dos serviços notariais e, também que, quanto ao serviço de motoboys, contratados pelo 14º. Cartório de Notas, a Convenção Coletiva do SindiMotoSP – Sindicato dos Mensageiros motociclistas, ciclistas e mototaxistas do Estado de São Paulo prevê o uso de uniformes e a utilização de equipamentos de segurança (docs. de fls. 411/416 dos autos).;

d.2) **Taxas pagas à Prefeitura:** Novamente citando o Provimento nº. 58, de 1989, alega que foi necessária a realização de reforma em parte do imóvel onde o Cartório está estabelecido e, por exigência legal, também a emissão das licenças perante a Prefeitura Municipal. Foram pagas, assim, “taxas relativas a projeto para licença, execução e comunicação de reforma,

bem como extração de cópias de documentos” junto à Prefeitura. Sem o pagamento dos emolumentos, não haveria a reforma, daí sua alegada necessidade;

### **d.3) Despesas Gerais e Serviços Terceirizados:**

d.3.1) Alega que os “artigos para festas (vela de aniversário, guardanapos, talheres e pratos descartáveis, bolos de aniversário, refrigerantes e sucos, sanduíches de metro e salgadinhos)”, destinaram-se certamente aos funcionários do Cartório, o que contribui para um ambiente agradável de trabalho e por isso devem ter o mesmo tratamento fiscal de despesa dado aos brindes e gastos comemorativos;

d.3.2) Aqui rechaça ainda, cf. e-fls. 446 e ss., a glosa de gastos com festas de confraternização, e, também de despesas com hotel, onde se realizou treinamento dos funcionários, citando Acórdãos oriundos deste Conselho onde se reconheceu a possibilidade de dedutibilidade de despesas para a confraternização natalina e treinamento de funcionários, em sede de IRPJ;

d.3.3) Defende a dedutibilidade das despesas com a empresa Digisystem, citando que, consoante item 23 do citado Provimento nº. 58/89, os tabelionatos são obrigados a usar tecnologia de ponta para atender seus usuários. E, como é sabido, todo sistema de informática demanda manutenção preventiva. Mais do que um gasto/despesa, a assistência técnica é um verdadeiro custo no manejo da atividade notarial, custo no sentido jurídico do termo, conforme adiante;

d.3.4) Quanto aos pagamentos à CAMP Pinheiros Centro Assistencial de Motivação Profissional (subitem 4, do Item 2.2.3, do Termo de Verificação), esclarece se tratar de pagamentos de convênio realizado visando a contratação de menores aprendizes, obrigatório conforme Decreto 5.598, de 01.12.2005. Rejeita a falta de existência de “vínculo empregatício entre os aprendizes e o contribuinte (...), uma vez que a contratação dos aprendizes não foi efetivada diretamente pelo estabelecimento” como motivação da glosa, por entender que uma vez comprovada a efetiva prestação de serviço pelo menor aprendiz e a contrapartida via remuneração pelo trabalho (inclusive porque obrigatória) resta caracterizado gasto necessário e inarredável, citando a propósito ementa e voto do Acórdão CARF nº. 1201-001.903;

d.3.5) Quanto à glosa de valores pagos a Whirpool S/A, esclarece que abrange exclusivamente a locação de purificadores de água (subitem 5, do Item 2.2.3, do Termo de Verificação) e não um arrendamento. Defende que se o contribuinte pode deduzir os gastos com compra de água potável em garrafas, poderia fazê-lo por ter locado filtros para fornecer água aos seus funcionários e clientes;

d.3.6) Alega que os desembolsos com a Associação de Taxistas Chame Taxi (subitem 6, do Item 2.2.3, do Termo de Verificação) são absolutamente necessários à boa prestação dos serviços notariais, uma vez que é comum que os escreventes tenham que sair em diligência para colher assinaturas nas escrituras e atos lavrados, com necessidade de proteger documentos de valor como escrituras, documentos pessoais.

d.4) **Copa e Cozinha:** Entende que qualquer estabelecimento que presta serviços ao público não pode funcionar sem xícaras, copos e utensílios diversos de cozinha, para água e café;

d.5) **Seguro e Seguro de Vida:** Cita a responsabilidade civil dos Notários, estabelecida pelo art. 22 da Lei nº. 8.935, de 18 de novembro de 1994, para defender que, dada a possibilidade de erros, a contratação de seguro de responsabilidade civil é essencial à manutenção da atividade do Recorrente. Quanto ao seguro de vida dos funcionários, esclarece que a Convenção Coletiva do SindiMotoSP (doc. fls. 411/416) exige contratação de seguro de vida para os motoboys. Para dar tratamento isonômico aos seus funcionários e, portanto, dignidade, o peticionário entendeu por bem estender tal contratação de seguro de vida em favor de todos os funcionários, melhorando o ambiente de trabalho;

d.6) **Depósitos judiciais:** Alega que, no caso dos depósitos relativos ao ISS, há sinais inequívocos de sucumbência e do apoderamento do fisco, na tramitação do feito, das quantias depositadas, transformadas em renda ao ente público, no caso, a Prefeitura Municipal. Informa que na ação nº 0012.694-27.2009.8.26.0053 foi proferida decisão desfavorável ao peticionário há quase oito anos (Out/2010) e o dinheiro depositado, ao que consta, já teria sido levantado pelo Fisco. Se o depósito judicial não mais existe, a despesa do Cartório é real e imediata, sendo lícita, portanto, a dedução como despesa.

**d.7) Manutenção de Equipamentos, Conservação de Bens e Instalações:**

d.7.1) Volta a defender a possibilidade de consulta ao SPED-Fiscal, no caso de inexistência de comprovantes;

d.7.2) Quanto ao item de gastos com “argola de chaveiro, cotovelo para máquina de lavar, materiais para instalação de fogão, duchas, purificador e pressurizador para chuveiro”, trata-se de manutenção da estrutura, inclusive vestuários para funcionários, mantendo sua higiene, o bom funcionamento do cartório e que manutenções não são inversões de capital e, sim, a preservação do capital investido. Conclusão também aplicável às placas eletrônicas de computador, motor ventilador de evaporadora para ar-condicionado etc., versadas como aplicação de capital (subitem 3, do Item 2.2.8, do Termo de Verificação Fiscal);

d.7.3) Quanto às despesas junto à Printsistem Comércio e Serviços de Equipamentos para Escritório Ltda. ME, argumenta que dizem respeito à locação de equipamentos reprográficos (subitem 4 do Item 2.2.8 do Termo de Verificação Fiscal) e, não, de arrendamento, com a remuneração sendo feita por unidades de cópias apuradas dentro de um mês. Ou seja, há um valor inicial para uma determinada quantidade de cópias e um valor unitário para as cópias excedentes, o que é apurado mês a mês, conforme disposição específica prevista em contrato. Defende, ainda quanto às copiadoras, que se está diante de um custo sem o qual não há atividade notarial.

**d.8) Equipamentos de Informática:** Também aqui defende que se está diante de um custo sem o qual não há atividade notarial, ou seja, que a utilização de equipamentos de

informática é imprescindível ao funcionamento do Cartório, tratando-se de custo necessário à manutenção da fonte produtora. Menciona em especial:

d.8.1) A inadequação da existência de antivírus gratuitos como motivação para a glosa (tal como realizado pela Fiscalização), dada a necessidade de antivírus corporativo pelo elevado tráfego de informações nas dependências cartorárias;

d.8.2) Também, que a Lei nº 12.024, de 27.08.09, em seu art. 3º, dispõe que até o exercício de 2014, ano-calendário 2013, os investimentos feitos pelos serviços notariais com aquisição de hardware, software e instalação de redes poderiam ser deduzidos da base de cálculo mensal e anual do IRPF. Entende aqui que fere frontalmente o princípio da isonomia a aplicação de tal benefício somente aos registros públicos mencionados no art. 1º, da Lei 6.015/73, com exclusão do Cartório de Notas, vez que por força do art. 236, CF/88 e da Lei 8.935/94 os Tabeliães de Notas são igualmente investidos de poderes delegados pelo Estado.

d.9) **Despesas com telefone:** A aquisição de aparelho celular é, sem dúvida, inversão de capital, mas a compra de “chips” é desembolso corrente para a manutenção do aparelho celular em condições de uso.

d.10) **Material De Limpeza:** Pugna por perícia quanto a um comprovante de R\$ 14,99 e, quanto aos demais tópicos, defende que é óbvio que o Recorrente tem gastos com material de limpeza para manter o Cartório limpo e organizado, sendo, portanto, necessários à manutenção da fonte produtora.

d.11) **Material de Expediente:** Entende que:

d.11.1) Para prover bom atendimento aos clientes, é fundamental que os funcionários tenham equipamento adequado para tanto. Nesse contexto, e considerando a norma que trata da identificação dos funcionários, é absolutamente imprescindível a utilização de crachás e cartões de visita;

d.11.2) Também para prover um bom serviço o Cartório deve contar com utensílios de copa e cozinha e, claro, açúcar e adoçante para os usuários;

d.11.3) Já os pen-drives, mídias digitais que servem para o armazenamento de arquivos eletrônicos e podem ser transportados facilmente, também são, portanto, um equipamento obrigatório e indispensável ao trabalho do Cartório, com a compra de um acessório, como um cordão, visando dar-lhe segurança e facilidade. Aplica-se, aqui, o princípio de que o acessório segue o principal, como gasto dedutível.

**d.12) Juros, Tarifas, IOF e Despesas Financeiras:** Como último item, se insurge contra a glosa de tarifas bancárias, despesas financeiras e juros pagos (item 2.2.13 do Termo de Verificação Fiscal). Argumenta que as tarifas bancárias são necessárias à utilização da conta perante a instituição financeira, imprescindível ao exercício das atividades notariais e de qualquer outra atividade comercial. Por sua vez, no tocante aos juros pagos na obtenção de linhas de crédito ou empréstimos perante instituições bancárias, motiva-a com base na necessidade de

salvaguarda do capital de giro do Recorrente quando o Caixa está à míngua ou defasado, inserindo-se nas despesas financeiras da entidade (cf. art. 374 do RIR). Exemplifica através do descompasso entre receita e reserva líquida que ocorre no mês de janeiro de cada ano, pela redução de clientes concomitante com a necessidade de prover o adiantamento de férias aos funcionários.

e) Derradeiramente, defende que não pode haver a cumulação da multa de lançamento de ofício com a multa isolada, vez que possuem base de cálculo idênticas, colacionando jurisprudência administrativa oriunda deste Conselho e jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça a propósito.

f) Assim, requer:

f.1) O cancelamento das glosas levantadas no AIIM em razão dos motivos apresentados sob as alíneas “b” a “d” supra

f.2) O cancelamento da exigência de multa isolada.

7. É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

8. Cientificada da decisão de 1ª. Instância em 07.03.2023 (e-fl. 787), o contribuinte interpôs, em 30.03.2023 (e-fl. 790), o Recurso Voluntário em análise. Assim, o pleito é tempestivo e dele conheço. A análise seguirá a ordem de matérias constante do pleito recursal.

### 1. Dedução de Despesas em Livro-Caixa

#### 1.1 Premissas

9. Preliminarmente, estabelecem-se as seguintes premissas no âmbito do presente voto:

a) Acede-se aqui às conclusões do recorrido, adotando-se *ipsis litteris* a fundamentação ali constante<sup>1</sup> no sentido:

a.1) de inaplicabilidade e de inexistência de vinculação desta autoridade julgadora ao amplamente citado pela recorrente Provimento nº 58, de 28.11.89, oriundo da Corregedoria da Justiça Estadual de São Paulo ou, ainda, a qualquer outro administrativo oriundo do Judiciário daquele estado, conforme muito bem salientado pela decisão recorrida em e-fl. 762, sem prejuízo de que se reconheça a dedutibilidade de despesas consistentes com tal provimento, mas somente quando amparadas também pela legislação tributária federal, verbis:

<sup>1</sup> Consoante permissivo legal estabelecido pelo art. 114, §12, I do RICARF vigente, Portaria MF nº. 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

“(…)

Deve ser apontado que as referidas normas possuem natureza administrativa na esfera do Estado de São Paulo e na Justiça, mas não tributária no campo da pessoa física. O IRPF é um tributo de competência federal e é regido por normas legais próprias, não sendo vinculado a atos administrativos estaduais que sequer possuem natureza tributária. As eventuais exigências da Corregedoria Geral da Justiça de São Paulo e do Conselho Nacional de Justiça não necessariamente têm efeito na aplicação da legislação tributária própria das pessoas físicas na esfera federal.

**A legislação tributária aplicável ao presente processo é a federal acima transcrita, notadamente as leis nº 8.134, de 1990, e nº 9.250, de 1995. (grifo nosso)**

(…)”

a.2) de recair sobre o sujeito passivo o ônus de produzir a comprovação das despesas realizadas, restando descabida a sua pretensão de que restasse à autoridade lançadora ou à autoridade julgadora o ônus de suprir a inexistência ou a deficiência probatória (como no caso de ilegitimidade de documentos), afastando, assim, tal ônus que ao contribuinte incumbe, conforme novamente decidido pela Delegacia de Julgamento de origem (e-fl. 764):

“(…)”

A autoridade lançadora apurou que alguns comprovantes de despesas apresentados pelo Interessado estavam ilegíveis, não sendo possível identificar o adquirente ou beneficiário, o valor, data de operação e/ou a discriminação das mercadorias adquiridas ou dos serviços prestados. Além disso, alguns comprovantes, embora legíveis, não possuíam descrição específica das mercadorias adquiridas ou dos serviços prestados.

O Interessado foi intimado por duas vezes durante o procedimento fiscal a apresentar documentação complementar a fim de sanear esta deficiência (Termos de Intimação de fls. 118/120 e 159/160), mas a solicitação não foi atendida.

Em sua impugnação, o Interessado se limita a afirmar que os comprovantes ilegíveis são constituídos por notas impressas em papel termossensível, no qual as impressões desaparecem com o tempo ou calor.

Os documentos comprobatórios devem obrigatoriamente conter informações que permitam identificar corretamente a despesa escriturada (adquirente ou beneficiário, vendedor ou prestador, data e valor), bem como especificar a descrição da mercadoria adquirida ou dos serviços prestados. Um documento que não permita identificar estas características, não é hábil ou idôneo para comprovar a despesa.

Quanto à alegação do documento intitulado “Laudo Pericial Contábil” para consulta ao SPED-Fiscal, deve ser observado que o ônus da prova das deduções declaradas é do contribuinte.

Regra geral, ao Fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos (no caso decorrentes do trabalho não assalariado) e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário, competindo-lhe, portanto, cumprir o encargo do ônus da prova das despesas deduzidas, quando assim exigido pelo Fisco. Assim dispõe o art. 373 do Código do Processo Civil (CPC – Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015):

*“Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”*

Adicionalmente, o sistema SPED não forneceria informações complementares faltantes das notas fiscais, como a identificação do adquirente ou do beneficiário em caso de cupons fiscais e, principalmente, a descrição da mercadoria adquirida ou dos serviços prestados. Este não é o propósito do sistema SPED.

O Interessado foi por duas vezes intimado a apresentar documentação complementar para as falhas documentais apontadas (Termos de Intimação de fls. 118/120 e 159/160), mas não atendeu à solicitação e não requisitou à autoridade fiscal consulta específica alguma durante o procedimento fiscal.

(...)”

b) Quanto à glosa de despesas em discussão em específico, adotam-se como premissas aquelas estabelecidas em julgado deste Colegiado (Acórdão CARF n.º. 2.101-003.184, de 23 de julho de 2025), onde a mesma matéria foi recentemente enfrentada por este Colegiado e às quais também acede este relator, embora não fizesse parte deste Colegiado à época. Ali, restou muito bem estabelecido pelo Conselheiro Mário Hermes Soares Campos (Relator) que, *verbis*:

“(…)”

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

a) deve estar relacionada com a atividade exercida;

b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-base correspondente ao exercício da declaração;

c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora;

d) deve estar escriturada em Livro-Caixa e comprovada com documentação idônea.

Buscando clarear a conceituação das despesas dedutíveis, sob a ótica do art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134/1990, por meio da Solução de Consulta – SC Cosit nº

210/2018, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal assim se manifestou:

(...)

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

**“Lei nº 8.134, de 1990:**

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

(...)

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

(...)”

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)**

(...)”

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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

**“Decreto nº 3.000, de 1999**

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

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

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

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

18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é **essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos** (sublinhado nosso). 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”.<sup>2</sup>

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**<sup>3</sup>.

(...)

Conforme se verifica dos trechos acima reproduzidos da SC Cosit nº 210/2018, a melhor definição das despesas de custeio partiu de conceitos contábeis, constantes do próprio Regulamento do Imposto sobre a Renda. Também tomado por referência o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, onde esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”. Finalmente, foi salientado na solução de consulta, que as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, de forma concomitante.<sup>4</sup>

(...)”

10. Ainda, ressalte-se serem tais premissas perfeitamente consistentes com a aplicabilidade, ao caso que ora se analisa, dos arts. 75, e 76, §2º. do RIR/99 (citados no enquadramento legal da glosa de despesas no auto em questão), cabendo, ainda, o pleno respeito ao estabelecido pelo art. 73 do RIR/99<sup>5</sup>, *verbis*:

#### RIR/1999

<sup>2</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

<sup>3</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

<sup>4</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

<sup>5</sup> Também constante do enquadramento legal do auto de infração.

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

(...)

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

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

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

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

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

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

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

**§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).** (grifo nosso)

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

(...)"

11. Passo, assim, à luz do conjunto de considerações e normativos acima expressos, à análise das glosas objeto de questionamento pela recorrente, na ordem em que apresentadas em recurso.

## 1.2) Quanto às deduções de Livro-Caixa questionadas

### a) Quanto às despesas com uniformes

12. Entendo que sem razão a autuada, pelas seguintes razões:

12.1) Quanto às despesas de uniforme de funcionários, entendo que não se está diante de despesas de custeio, assim entendidas, à luz das premissas ora estabelecidas, reitere-se, como aquelas sem as quais o recorrente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da perfeição da receita e da respectiva fonte produtora.

12.2) Perfeitamente factível, em meu entendimento, o cumprimento da atividade notarial sem tal uniformização de funcionários, e note-se, sem qualquer desrespeito ao citado dever (estabelecido pelo citado provimento n.º 58, de 1989), de assegurar ao usuário as informações precisas sobre o nome do Notário ou registrador ou dos prepostos que lhe atendem (que, em meu entendimento, podem ser asseguradas por outros meios, tais como crachás – tratado em item a seguir - e sem a essencialidade dos referidos uniformes).

12.3) Correta, também, a distinção entre utilidade e necessidade (esta última requisito para fins de dedução em Livro-Caixa com fulcro na Lei n.º 8.134, de 1990), consoante apontado pela autoridade julgadora (e-fl. 765), na seguinte forma:

“(…)

Os gastos com uniformes de funcionários, ainda que sejam úteis, na medida em que proporcionam padronização, não são necessários à realização da atividade fim e, no caso não ficou demonstrado que seriam obrigatórios, com base em acordo ou convenção coletiva de trabalho

(…)”.

12.4) Quanto às despesas com uniformes de motoboys, novamente sem reparos a decisão recorrida (e-fl. 766), rejeitando-se, quanto a este último caso de uniformização, a obrigatoriedade por força de Convenção Coletiva do Sindimoto/SP, novamente alegada em sede recursal, *verbis*:

“(…)

Primeiramente, não há documentos evidenciando que os gastos glosados com uniformes são referentes a motoboys. Em segundo lugar, trata-se de terceirizados, não caracterizados como empregados.

(…)”

13. A partir do exposto, nego provimento ao recurso quanto ao tema.

**b) Quanto às despesas com taxas pagas à prefeitura (1%)**

14. Incontroverso que se está, no item, diante de despesas de licenças decorrentes de reforma em parte do imóvel onde o Cartório está estabelecido (emissão das licenças perante a Prefeitura Municipal).

15. Mesmo que, a bem do debate, tais reformas fossem consideradas como imprescindíveis para a atividade exercida pela serventia cartorial, cediço que as despesas ora discutidas se vinculam à custo associado a item não consumível, cuja vida útil ultrapassa um ano-calendário, constituindo-se, assim, em aplicação de capital, daí descartando-se seu reconhecimento como despesas de custeio.

16. Acerca do tema, a administração tributária é bastante clara e, no entender deste relator, anda bem ao firmar tal posicionamento através da Pergunta 409 da publicação “Perguntas e Respostas ao IRPF”, informação constante de seu sítio<sup>6</sup>, com fulcro na distinção contábil existente entre gasto registrável como ativo (gasto ativável, no qual se enquadram as aplicações de capital) e despesa, *verbis*:

“(…)

**Compra de bens e direitos**

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

Considera-se despesa de consumo a compra de bens próprios para consumo e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos em reparos e conservação.

**Considera-se aplicação de capital a despesa com aquisição de bens necessários à atividade profissional, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, e que não sejam consumíveis, isto é, não se acabem com sua mera utilização, como equipamentos, mobiliários etc. (grifo nosso)**

(…)”

17. À luz das considerações acima, reprisa-se ainda, acerca do tema, a taxatividade do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que trata das deduções relativas às despesas escrituradas em Livro-Caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

<sup>6</sup> <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/pagamento/carne-leao/deducoes>, acesso em 20.10.2025.

18. O que se conclui do dispositivo supra é que o legislador optou por elencar, em detalhes e de forma exaustiva, as hipóteses de dedutibilidade de despesa aplicáveis aos titulares de registro, limitando-se às despesas de custeio, que, como acima exposto, não se confundem com aplicações de capital, tais como custos necessários a reformas (benfeitorias) em imóvel, aqui inclusas taxas de licenciamento para as obras de reforma.

19. Assim, de se manter a glosa destas despesas.

#### **c) Quanto às despesas gerais e serviços terceirizados**

20. Já respaldado, no âmbito do presente voto, o ônus de produção de documentação comprobatória pelo contribuinte e, assim, afastada a consulta ao SPED sugerida pelo Recorrente.

21. Cabíveis também quanto ao tema, as mesmas considerações já adotadas no âmbito do presente voto, no sentido, de que ainda que se tivesse diante de despesas úteis para produzir “um ambiente agradável de trabalho”, cediço que, agora no caso de despesas de artigos para festas de confraternização, cafés de cortesia a clientes e de outras despesas de “relações humanas e sociais” (aqui incluso o treinamento de melhor atendimento aos clientes e sinergia entre os colaboradores, de elementos de e-fls. 417 a 446, que mostram não se tratar de treinamento de Documentoscopia), também não se está diante de despesas essenciais à exploração das atividades notariais (ou seja, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora do tabelionato), rechaçando-se, ainda a vinculação deste Colegiado ao julgado do CARF colacionado pelo Recorrente aos autos.

22. Quanto ao contrato de prestação de serviços de fls. 448/451 (despesas junto à Digisystems Sistemas de Segurança Preventiva):

22.1) Inicialmente de se resgatar o corretamente estabelecido pelo julgado de piso: *“aponta se tratar de prestação de serviços de segurança de equipamentos eletrônicos, sem identificar que tipo de equipamentos seriam estes. A leitura do contrato indica se tratar de equipamentos de segurança patrimonial por sistemas eletrônicos para os períodos em que o cartório esteja fechado (fins de semana, feriados e noite dos dias da semana), e não de informatização das atividades fins da serventia.”*

22.2) Uma vez descartada, assim, a alegação da autuada de se tratar de manutenção de equipamentos/sistemas de informática, entendo que a inespecificidade do contrato, no que diz respeito a um maior detalhamento do serviço de segurança prestado, note-se, não suprida por qualquer evidência adicional pelo sujeito passivo (que não sua alegação, reitere-se, infundada, de que se tratava de informatização cartorial dedutível), também acarreta a necessidade de manutenção da glosa, por não ter, assim, restado comprovada a necessidade/essencialidade da despesa.

23. Já quanto à contratação de menores aprendizes (junto ao CAMP Pinheiros Centro Assistencial de Motivação Profissional), creio defluir do teor expresso do art. 6º., I, da já

citada Lei nº. 8.134, de 1990, a opção do legislador por só considerar como passível de dedução a remuneração paga a terceiros no caso de estabelecido vínculo empregatício, excluída, assim, a contratação de menores aprendizes terceirizados. Além disso, esclareça-se que o Acórdão CARF nº. 1201-001.903, trazido aos autos pelo recorrente, em nenhum momento trata de terceirização na contratação, como no presente caso. Assim, também de se manter a glosa.

24. Quanto às despesas com Whirlpool S/A, entendo assistir razão ao contribuinte. O contrato de e-fls. 452 a 455 evidencia que se trata de locação, e, conforme premissas ora adotadas, a água potável é um componente essencial para o funcionamento de qualquer atividade profissional. Assim, de se reverter a glosa das despesas cuja coluna “Compl. da Descrição”, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348, contém menção a Whirlpool S.A.

25. Derradeiramente, quanto às despesas com a Associação de Taxistas Chame Taxi, novamente trata-se de matéria já enfrentada por este Colegiado no mesmo Acórdão Carf nº. 2101-003.184, cujo posicionamento a seguir também se adota, no sentido de manutenção da glosa:

“(…)

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

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

(…)

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

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

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

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

Conforme os comandos normativos acima reproduzidos, somente são dedutíveis as despesas de transporte e locomoção incorridas pelos representantes comerciais autônomos, situação que não se coaduna com a atividade cartorial desenvolvida pelo recorrente, devendo ser mantida a glosa relativa a tais gastos.<sup>7</sup>

(...)”

26. Assim, conclusivamente quanto ao item, de se manter parcialmente a glosa, dando-se provimento parcial ao pleito para reconhecer como dedutíveis as despesas cuja coluna “Compl. da Descrição”, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348, contém a menção a Whirlpool S.A.

#### **d) Quanto às despesas com Copa e Cozinha**

27. Cristalino que se está diante de despesa não essencial à manutenção da atividade notarial. Adicionalmente, quando em se tratando de utensílios que podem ser utilizados por mais de um ano-calendário, não se está diante de despesas de custeio, mas de aplicação de capital. Assim, de se manter a glosa.

#### **e) Quanto às despesas com Seguro e Seguro de vida**

28. Quanto às rubricas de seguros, conforme já tive oportunidade de me manifestar em outros julgados no âmbito deste Colegiado, entendo que:

28.1) É dedutível o seguro obrigatório de responsabilidade civil obrigatória aplicável aos notários, por se tratar de despesa necessária essencial e necessária à manutenção da atividade notarial. No presente caso, entendo que tal essencialidade se estende, também, aos seguros do tabelionato contra incêndio, explosão, danos elétricos, responsabilidade civil, subtração de bens, reclamações, perda de documentos de terceiros e dano moral (objeto de glosa na forma de item 2.2.5 de e-fls. 357/358), na medida em que visam a proteção contra eventos que, se caracterizados, podem impedir o exercício da atividade e, assim, à manutenção da fonte produtora (resultando os seguros, daí, necessários);

28.2) Assim, entendo assistir razão ao contribuinte quanto ao subtema, sendo de se dar provimento para reconhecer como dedutíveis as despesas que contém “3084=SEGURO” em sua descrição, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348;

28.3) Todavia, quanto à dedutibilidade do seguro de vida em favor de todos os funcionários, entendo que sua obrigatoriedade (leia-se necessidade à manutenção da fonte produtora e percepção de receita) dependeria minimamente de se tratar de seguro instituído em favor de empregados, o que não é o caso dos motoboys terceirizados. Por sua vez, quanto à despesa de extensão do referido seguro aos funcionários, a indedutibilidade decorre de não haver evidência, nos autos, de se tratar de obrigação oriunda de convenção ou acordo coletivo de

<sup>7</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

trabalho (daí necessária por obrigatória), sendo assim também de se manter a glosa. Tudo em linha com o permissivo estabelecido pelo art. 104, §5º. da IN RFB nº. 1500, de 2014, *verbis*:

**IN RFB 1500/2014**

“Art. 104. (...).

§ 5º **Na hipótese de convenções e acordos coletivos de trabalho, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado** constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.”

29. Conclusivamente, quanto ao tema, dou provimento parcial ao recurso, para reverter a glosa exclusivamente das despesas que contém “3084-SEGURO” em sua descrição, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348.

**f) Quanto aos depósitos judiciais.**

30. Novamente, nenhum reparo a fazer ao recorrido, que assim estabeleceu.

“(…)

A autoridade lançadora identificou pagamentos referentes a depósitos judiciais de ISS sobre atos notariais do processo nº 0012694-27.2009.8.26.0053 (documentos de impugnação de fls. 685/686). Ela informa que o referido processo judicial ainda se encontrava em andamento no momento da lavratura do Auto de Infração.

A Solução de Consulta Cosit nº 210, de 17 de dezembro de 2021, assim tratou a questão da dedutibilidade de depósitos judiciais de ISS:

*“DESPESA COM IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. LIVRO-CAIXA. DEDUTIBILIDADE.*

*(...)Para efeito da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição Federal poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:*

*a) os valores referentes aos depósitos judiciais correspondentes ao ISSQN suspenso, relacionados a serviços prestados em anos anteriores, no momento de sua extinção, ou seja, quando convertidos em renda ao ente tributante;*

*b) os valores dos pagamentos de ISSQN realizados em atraso, mesmo os referentes a exercícios anteriores”. (grifou-se) Ressalte-se que a referida Solução de Consulta tem efeito vinculante em relação às unidades da Receita Federal do Brasil com base na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.*

**Em sua impugnação, o Interessado afirma que teria ocorrido uma decisão desfavorável a ele em outubro de 2010 e que o dinheiro depositado já teria sido levantado pelo Fisco municipal na ação nº 0012.694-27.2009.8.26.0053 foi proferida decisão desfavorável ao petionário há quase oito anos (Out/2010)**

**Como ele bem afirma, se trata de uma questão de prova, cujo ônus pertence a ele próprio, no caso, comprovar que os depósitos foram convertidos em renda ainda no ano-calendário 2013.**

**Ressalte-se que a guia de depósito judicial de fl. 685 foi recolhida em 30/12/2013 (fl. 686), o que denota que a controvérsia judicial não foi encerrada dentro do ano-calendário 2013.**

**Como não constam provas nos autos da conversão em renda dos depósitos judiciais dentro do ano-calendário 2013, as glosas deste grupo devem ser mantidas (grifo nosso)**

(...)”

31. Aqui, de se ressaltar que, além da correta fundamentação de insuficiência de comprovação documental até a fase impugnatória (na forma acima), nem mesmo em sede Recursal o contribuinte trouxe qualquer evidência adicional que socorresse sua alegação retomada de que “ao que consta” teria havido a conversão dos valores depositados pelo Município.

32. Dessarte, mantém-se a glosa.

**g) Quanto às despesas com manutenção e conservação de bens e instalações e com equipamentos de informática**

33. Para análise do presente tópico, uma vez já rejeitados como premissas todos os comprovantes ilegíveis, bem como a possibilidade de busca ao SPED-FISCAL, preliminarmente remeto-me novamente ao teor do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que trata das deduções relativas às despesas escrituradas em Livro-Caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, na forma resumida a seguir:

33.1) Como já afirmado no âmbito do presente voto, limitada a dedutibilidade de despesas de manutenção e conservação às despesas de custeio, assim entendidas como aquelas necessárias à percepção da receita, à manutenção da fonte pagadora e sem as quais o recorrente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento.

33.2) Ainda, reprise-se, também necessária a distinção entre despesas de custeio (que se limitam a itens consumíveis) e valores dispendidos que devam ser classificados como ativo fixo, por se estar diante de itens não consumíveis, cuja vida útil ultrapassa um ano-calendário (constituindo-se, assim, em aplicação de capital).

34. A partir das considerações acima, cediço que a despesa reclamada com “argola de chaveiro, cotovelo para máquina de lavar, materiais para instalação de fogão, duchas, purificador e pressurizador para chuveiro” revela a natureza de valores dispendidos com vestiários e outros equipamentos que irão beneficiar o cartório por mais de um exercício, descartando-se assim, que se esteja diante de despesa de custeio e, assim, conseqüentemente, sua dedutibilidade.

35. A mesma conclusão (de benefício a mais de um ano-calendário e de se tratar de aplicação de capital e não de despesa de custeio) é aplicável às placas eletrônicas de computador e motor ventilador de evaporadora para ar-condicionado.

36. Também, note-se, conclusão idêntica é atingida quanto às despesas com equipamentos de informática (hardware e softwares, inclusive antivírus), que também beneficiarão o tabelionato por mais de um ano, representando, dessarte, aplicação de capital e não despesa de custeio e, assim, descartando-se a reversão da glosa.

37. Adicionalmente quanto às rubricas, de se acrescentar somente a concordância deste relator com a inaplicabilidade do art. 3º, da Lei nº. 12.024, de 27.08.09, aos tabelionatos de notas, por se tratar de disposição de lei a ser interpretada literalmente, conforme muito bem pontuado pelo Acórdão recorrido (e-fls. 772/773)

“(…)

Em sua impugnação, o próprio Interessado reconhece a diferença entre os cartórios de registros e os tabelionatos de notas. Entretanto, defende que a aplicação do benefício da Lei nº 12.024, de 2009, exclusivamente aos registros públicos, feriria o princípio da isonomia, uma vez que os tabeliães de notas são igualmente investidos de poderes delegados pelo Estado.

Deve-se interpretar literalmente a legislação neste ponto, não cabendo à autoridade fiscal estender os conceitos dos institutos para reconhecer um benefício não previsto expressamente no texto normativo. Assim, os tabelionatos de notas não são embarcados pela possibilidade de dedução da base de cálculo dos investimentos efetuados com informatização, hardware e software até o ano-calendário 2013, previsto no art. 3º da Lei nº 12.024, de 2009.

(…)”

38. Derradeiramente, quanto à locação de equipamentos reprográficos junto à Com. e Serviço de Equipamentos para Escritório Ltda. - ME, cabíveis, *mutatis mutandis*, as observações já ora tecidas no caso da Whirlpool S.A., quanto à essencialidade da reprografia para a percepção de receita e para a manutenção da fonte produtora de rendimentos do tabelionato.

39. Assim, conclusivamente quanto ao item, de se manter parcialmente a glosa, dando-se provimento parcial ao pleito para reconhecer como dedutíveis as despesas cuja coluna “Compl. da Descrição”, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348, contém a menção a Printsystem Com. e Serviço de Equipamentos para Escritório Ltda. - ME.

#### **h) Quanto às despesas com telefone.**

40. Novamente trata-se de aplicação de capital (aquisição de chip, a beneficiar o tabelionato por mais de um ano-calendário). Assim, mantém-se a glosa.

#### **i) Quanto às despesas com material de limpeza e material de expediente**

41. Aqui, de se reconhecer razão ao contribuinte, a partir das premissas ora adotadas por este Relator, a partir, sempre, da premissa de que se entende como despesas de custeio 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.

42. Entendo, a propósito, que a rubrica de material de limpeza representa material de consumo, e faço notar que também entendo pela necessidade de reversão de glosa de material de expediente, por abranger gastos com crachás e material destinados a promover a identificação de funcionários e prepostos, obrigatória no âmbito do presente caso a partir do Provimento no. 58, de 1989 (ainda que não vinculado tributariamente este Colegiado ao provimento, mas sim ao teor da Lei nº. 8.134, de 1990).

43. A partir do exposto, quanto ao tema, dou provimento parcial ao recurso, para excluir a glosa despesas que contém “3026-MATERIAL DE LIMPEZA” e “3076-MATERIAL DE EXPEDIENTE” na coluna Descrição, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348.

#### j) Quanto às despesas bancárias

44. Quanto a esta derradeira rubrica de despesas guerreada, faço notar, embora concorde este relator com a afirmação da autoridade lançadora de que “as despesas derivadas da obtenção e/ou uso de linhas de crédito e empréstimos junto a instituições financeiras não se configuram como necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não podendo, portanto, ser admitidas como despesas dedutíveis”, deve-se excetuar de tal indedutibilidade a tarifa pela utilização de conta corrente, consoante entendimento também constante do já citado Acórdão Carf nº. 2.101-003.184, que também é aqui adotado, por refletir o posicionamento deste relator sobre o tema, *in verbis*:

“(…)

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

(…)”.

45. Assim, de se reverter a glosa das despesas que contém “3016-TARIFA BANCO ITAÚ C/C 22.151-4” na coluna Descrição, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348.

#### 2. Quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada

46. Trata-se, aqui de matéria já sumulada no âmbito deste Conselho, restando vinculante assim a este conselheiro a aplicação Súmula CARF nº 147, *verbis*:

**Súmula CARF 147**

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

47. Tal posicionamento sumulado ora adotado pode ser brevemente resumido através dos seguintes excertos do Acórdão CSRF nº 9202-004.365, onde este relator, inclusive, participou do Colegiado, tendo acompanhado a Relatora, Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que, de forma bastante didática e clara, estabeleceu:

“(…)

Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), a saber:

*Lei nº 9.430, de 1996:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.*

*I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I – juntamente com o tributo ou a contribuição quando não houverem sido anteriormente pagos;*

“(…)

*III – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o caput do artigo e seus incisos.

<sup>8</sup> Lapsos de menção, corrigido pelo relator do presente recurso voluntário

Vejamos que nos termos do inciso III do art. 11 da Lei Complementar 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona:

*Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:*

*III - para a obtenção de ordem lógica:*

*a) reunir sob as categorias de agregação subseção, seção, capítulo, título e livro apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;*

*b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;*

*c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*

*d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.*

Ou seja, seguindo essa lógica interpretativa o inciso I do art. 44, especifica o fato típico ensejador da penalidade: a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do caput art. 44, conforme o caso, já que os parágrafos buscam os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo. Neste caso, não cabe a aplicação cumulativa das multa isolada e da multa de ofício.

Nesse sentido, quando se aplica a penalidade duplamente, ou seja, multa isolada pelo não pagamento da antecipação do carnê-leão, e na exigência do imposto quando do ajuste anual, estaríamos conferindo outra lógica interpretativa além da prescrita na própria norma que instituiu a correta elaboração de leis. Sendo assim, não se pode conferir ao art. 44 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº. 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, já não caberia a aplicação da multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto, face a falta de dispositivo específico que tipifique a aplicação cumulativa das penalidades.

Já foi objeto de apreciação por este colegiado em outras ocasiões que a Lei nº 11.488, de 2007, que, entre outros pontos, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê leão, além da possibilidade de multa de ofício pelo não recolhimento:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

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

Referido dispositivo deixa claro, ainda em seus incisos, a tipificação de duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Porém, este dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência. É que, como ressaltado acima, se antes não havia a possibilidade de incidência simultânea da penalidade pelo não recolhimento do carnê leão, em concomitância com a multa de ofício sobre os rendimentos omitidos apurados no ajuste anual a nova legislação, deixa clara essa possibilidade.

Se da simples leitura do art. 44, I, pudéssemos claramente atribuir a duas multas ao sujeito passivo (uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação) não haveria necessidade de ajustar o texto legal, trazendo dispositivo legal expresso para tratar da multa isolada.

Aliás essa questão foi retratada em outros julgados deste Conselho, mais precisamente no Acórdão 9202-004.022 de relatoria da ilustre Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, que embora referira-se à legitimidade da concomitância das multas após a edição da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, trata em seu conteúdo do caso aqui especificado:

*Quanto às considerações oferecidas em sede de Contrarrazões, ilustradas por vasta jurisprudência do CARF, esclareça-se que dizem respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, aqueles julgados tratam de fatos geradores anteriores a 1997, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*(...)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*Entretanto, a ambiguidade da redação anterior foi totalmente suprimida na nova redação, que é claríssima ao estabelecer duas penalidades para duas condutas bem específicas, à semelhança do que ocorre com os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, cuja multa pela falta de retenção por parte da fonte pagadora é independente da multa pela omissão por parte do beneficiário do rendimento. No mesmo sentido do posicionamento ora adotado, dentre outros, o Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015:*

*"MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.*

*A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual."*

Isto posto, entendo que até a publicação da MP 351/2007, convertida na lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pelo lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontram respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da lei 9430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998

*(...)"*

48. Assim, como no presente caso se está diante de fatos geradores ocorridos durante- o ano-calendário de 2013, respaldada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, a aplicação simultânea: a) da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%) e b) da penalidade pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%), sendo de se negar provimento ao recurso quanto ao tema.

### 3. Conclusão

49. Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, quanto ao mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as seguintes glosas (ou seja, considerando os montantes a seguir como dedutíveis), referentes a:

49.1) despesas pagas a Whirlpool S.A (água potável), assim mencionadas na coluna “Compl. da Descrição”, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348.

49.2) despesas referentes à seguro, ou seja, valores que contém “3084-SEGURO” na coluna Descrição, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348,

49.3) despesas pagas a Printsistem Com. e Serviço de Equipamentos para Escritório Ltda. – ME (locação de máquinas de reprografia), assim mencionadas na coluna “Compl. da Descrição”, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348.

49.4) despesas pagas a título de material de limpeza e material de expediente, ou seja, valores que contém “3026-MATERIAL DE LIMPEZA” e “3076-MATERIAL DE EXPEDIENTE” na coluna Descrição, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348.

49.5) despesas de tarifas bancárias pagas junto ao Banco Itaú S/A., ou seja, valores que contém “3016-TARIFA BANCO ITAÚ C/C 22.151-4” na coluna Descrição, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior**

### VOTO VENCEDOR

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, redatora designada

Inicialmente, parabênzo o Eminent Relator por seu voto, conquanto, com a devida vênia, preciso consignar divergência pontual, em relação a apenas uma das glosas de despesas por ele consideradas. Divirjo apenas quanto à reversão da glosa de despesas referentes à seguro, ou seja, valores que contém “3084-SEGURO” na coluna Descrição, no demonstrativo de e-fls. 327 a 348.

Como bem analisado pelo relator, nos termos do art. 6º, inciso III, da Lei nº 8.134/1990, os titulares de serviços notariais e de registro somente podem deduzir da receita decorrente do exercício da atividade as despesas de custeio efetivamente pagas que sejam **necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**. A legislação não autoriza a dedução de qualquer desembolso relacionado à atividade profissional, mas apenas daqueles gastos que guardem **relação direta, necessária e indispensável** com a obtenção dos rendimentos tributáveis. Nesse contexto, não basta que o gasto seja útil, conveniente ou recomendável para a condução da atividade; **é indispensável que sua realização constitua condição necessária para a percepção da receita ou para a preservação da fonte produtora dos rendimentos**.

No Acórdão nº 2101-003.181<sup>9</sup>, da relatoria do conselheiro Mário Hermes Soares Campos, ao examinar situação envolvendo titular de serventia extrajudicial, esta 1ª Turma, em outra composição, assentou que os seguros contratados para atender às exigências de convenção coletiva de trabalho e aqueles destinados à proteção do imóvel onde se desenvolve a atividade notarial podem ser considerados despesas de custeio dedutíveis. Diversamente, concluiu pela indedutibilidade do seguro de responsabilidade civil, por entender que tal contratação não possui caráter de essencialidade para o exercício da atividade nem se enquadra como despesa necessária à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora. Conforme consignado naquele julgado, tais despesas podem até revelar-se úteis à atividade econômica desenvolvida, mas não se qualificam como **necessárias** para os fins exigidos pela legislação tributária. O trecho abaixo demonstra como o tema foi apreciado naquela oportunidade:

**Glosa de gastos com seguro de responsabilidade civil contratado junto à AIG Seguros do Brasil S.A.**

Segundo informado pela fiscalização no TVF, foram deduzidas pelo contribuinte em Livros-Caixa gastos com seguros de vida dos funcionários, seguro de incêndio do imóvel da serventia e seguro de responsabilidade civil. Esclarece ainda que, o então fiscalizado apresentou documentação comprobatória de que os seguros contratados junto às empresas PORTO SEGURO, SULAMERICA SEGUROS e TOKIO MARINE, destinavam-se a atender às exigências securitárias de convenção coletiva de trabalho, sendo mantidas tais despesas. Também mantido do gasto contratado junto à empresa SOMPO SEGUROS, que se trata de seguro relativo ao imóvel onde são exercidas as atividades notariais. Procedeu a fiscalização à glosa do gasto lançado a título de seguro de responsabilidade civil profissional, contratado pelo autuado junto à empresa AIG SEGUROS DO BRASIL S.A, por entender não ser tratar de “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, uma vez não possuiria o caráter de essencialidade, não sendo, portanto, classificadas como despesas dedutíveis no Livro Caixa.

<sup>9</sup> CARF. Acórdão nº 2101-003.181, 2ª Seção, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, sessão de 23/07/2025.

Sustenta o recorrente, que os gastos por ele incorridos com seguro de responsabilidade civil notarial/registral, seriam despesas obrigatórias dos serviços extrajudiciais, por imposição normativa, que lhe faz a Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro, para garantia de pagamento de eventual dano que o serviço possa causar ao usuário. Nesse ponto, o recorrente cita e reproduz os arts. 43-B, alínea “n”, 46-A, 51-A, inc. II, alínea “b”, item 7, 51-H, § 1º, 51-I, caput e 57, § 1º, inciso II, alíneas “b” e “c”, do Código de Normas – Parte Extrajudicial. Conclui que, por se tratar de despesa incorrida por disposição normativa, imposta ao delegatário fluminense pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, estaria correta sua dedução mediante registro em Livro-Caixa, sendo: “...despesas obrigatórias de custeio, notória e indubitavelmente necessárias, pela natureza do serviço, à percepção da receita decorrente do exercício da atividade registral e notarial e à manutenção da sua fonte produtora, face aos direitos e deveres legais a serem observados e cumpridos pelos oficiais de registro e notários por força dos artigos 29 e 30 da Lei nº 8.935/94, bem como da Lei nº 6.015/73, e da Lei de Organização e Divisão.”

Foi observado no julgamento de piso, que nenhum dos dispositivos transcritos pelo autuado na peça impugnatória, e repetidos no recurso voluntário, extraídos do “Código de Normas da Corregedoria Geral da Justiça - Parte Extrajudicial”, da Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro, preceitua, expressamente, que a falta de contratação de seguro de responsabilidade civil notarial/registral acarretaria na perda da titularidade/delegação do serviço notarial/registral. Entendeu-se assim, no acórdão recorrido que:

(...)

*Resta evidente, portanto, que a glosa deve ser mantida, visto que, para o exercício da atividade do Autuado, não se concebe como imprescindível a contratação de seguro de responsabilidade civil profissional, para garantir o reembolso de eventuais reclamações de clientes. O contrato do seguro é sempre uma medida voluntária adotada pelo profissional interessado. A não contratação do seguro não inviabiliza o exercício da profissão, nem a percepção dos rendimentos e nem a manutenção da fonte produtora. Desta forma, os pagamentos feitos a título de seguro de responsabilidade civil profissional, mesmo que escriturados em livro caixa, não se enquadram no conceito de "despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora", pois, embora o objeto da contratação possa estar vinculado ao desempenho da atividade profissional, os referidos pagamentos não têm o caráter de essencialidade requerido para a sua dedução como despesa de custeio. Uma vez que a ausência de seguro de responsabilidade civil não se constitui em empecilho à prática da atividade do Autuado, a contratação deste tipo de seguro não configura despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não podendo, portanto, figurar como despesa dedutível na escrituração do livro caixa. (...)*

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. Ao revés, pleiteia o interessado que o Colegiado baixe os autos em diligência, para oficial o TJ/RJ no sentido de informar se: "...o seguro de responsabilidade civil notarial/registral é obrigatório ao delegatário notário/registrador de serventia extrajudicial do Estado do Rio de Janeiro." Ora, trata-se de providência a cargo do interessado trazer aos autos os documentos e declarações que possam corroborar suas afirmações, não se justificando a transferência de tal encargo à Administração Tributária. 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. Portanto, entendo que o tema foi adequado e suficientemente abordado na decisão recorrida e por concordar com seus fundamentos, também os adoto como razões de decidir. Correta assim a glosa procedida pela autoridade fiscal, relativamente aos gastos com seguro de responsabilidade civil, devendo ser mantida

Dentro da rubrica 3084 – seguro, estão os seguros contratados da PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GERAIS e ALLIANZ SEGUROS que são seguros de responsabilidade civil e seguros contra erros e fraudes. O recorrente justificou a dedutibilidade com base no art. 22 da Lei nº. 8.935, da seguinte forma:

20. O Notário presta serviço público e responde pessoal e ilimitadamente por eventuais prejuízos que causar, por força do art. 22 da Lei 8.935:

*Art. 22. Os Notários e oficiais de registro são civilmente responsáveis por todos os prejuízos que causarem a terceiros, por culpa ou dolo, pessoalmente, pelos substitutos que designarem ou escreventes que autorizarem, assegurado o direito de regresso.*

Mês a mês são praticados milhares (quicá milhões) de atos notariais no 14º Tabelionato de Notas. Um simples erro no reconhecimento de firma ou até uma fraude de um funcionário pode causar prejuízos irreparáveis ao Cartório e diretamente ao seu titular que responderá pessoalmente com seus bens.

Assim, para dizer o mínimo, a contratação de seguro de responsabilidade civil é essencial à manutenção da atividade do Impugnante. (Impugnação, e-fls. 399/400 e Recurso Voluntário, e-fls. 804/805)

Não há exigência legal para a contratação de seguros de responsabilidade civil, ou seja, a atividade cartorária e de registro pode ser prestada sem a referida contratação, apesar de ser útil.

Assim, ausente demonstração de que a contratação do seguro constituía requisito indispensável ao exercício da atividade cartorária ou imposição normativa cuja inobservância

impedisse a manutenção da delegação e a obtenção dos rendimentos correspondentes, a despesa não atende aos pressupostos legais para dedução em Livro-Caixa, impondo-se a manutenção da glosa efetuada pela fiscalização.

Diante do exposto, voto pela manutenção da glosa das despesas com Seguro.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**