



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.720702/2017-93
ACÓRDÃO	2101-003.421 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AVELINO LUIS MARQUES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

CONHECIMENTO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 02.

A apreciação da alegação de ofensa ao princípio constitucional do não confisco encontra óbice na súmula CARF nº 02.

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.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FATO GERADOR POSTERIOR A 2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 147.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996,

passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação de que a cumulação das multas teria efeito confiscatório, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 3595/3621) interposto por AVELINO LUIS MARQUES, 13º Tabelião de Notas de São Paulo, em face do Acórdão nº 09-66.088 (e-fls. 3577/3587) que julgou a Impugnação improcedente mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, trata-se de Auto de Infração de fls. 3.512/3.519, com ciência do sujeito passivo em 29/06/2017 (AR às fls. 3.527), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF ano-calendário 2013. Foi constatada **dedução indevida de despesas de livro caixa**, no valor de R\$ 1.179.260,96, com a consequente cobrança da **multa isolada pela falta do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) sobre o imposto não declarado**.

O recorrente apresentou Impugnação em 27/07/2017 (e-fls. 3.532/3.562), concordando com a glosa de despesas que totalizaram R\$ 762.692,73 e impugnando a glosa de despesas que entende serem dedutíveis, no valor de R\$ 416.568,23. Questionou também a cobrança da multa isolada, alegando não ser possível sobre um mesmo débito sua incidência concomitantemente com a multa de ofício.

O Relatório da decisão de piso ainda ressaltou que a parcela não impugnada, correspondente a imposto no valor de R\$ 209.740,50 e seus encargos, foi transferida para cobrança em processo próprio, de nº 10437.720934/2017-41, permanecendo no presente processo o imposto de R\$ 114.556,23 e seus encargos, além da multa exigida isoladamente, conforme extrato e Termo de Transferência de Crédito Tributário de e-fls. 3.571/3.573.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº 09-66.088 (e-fls. 3577/3587), que foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013

LIVRO CAIXA. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir somente as despesas previstas na legislação como necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas e escrituradas em Livro Caixa.

DESPESAS. PLANO DE SAÚDE.

As despesas com planos de saúde somente podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro, para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual, se destinadas indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

DESPESAS. SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. "MOTOBOY". SEGURO.

Os gastos efetuados com o pagamento de honorários advocatícios, de transporte de documentos e com seguro não são dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade não-assalariada, por não configurarem despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.

Por se tratar de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, reveste-se de legalidade a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento em 26/03/2018, pela via postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 3592) e apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 3595/3621), em 23/04/2018, com os seguintes argumentos:

Destaca que a Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo fiscaliza e regulamenta o funcionamento e atividades dos cartórios, atos que devem ser praticados em conformidade com as Normas de Serviços emanadas daquele órgão através do Provimento nº 58/89, bem como em obediência às disposições da Lei nº 8935/94 – que regulamentou o art. 236 da Constituição Federal de 1988,

Que a Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo, através do artigo 17 do Provimento 58/89, estabelece como obrigação do delegado *disponibilizar a adequada e eficiente prestação do serviço público notarial ou de registro, mantendo instalações, equipamentos, meios e procedimentos de trabalho dimensionados ao bom atendimento, bem como número suficiente de prepostos.*

Alega que a totalidade das despesas glosadas subsumem-se perfeitamente ao conceito de despesas dedutíveis, tendo em vista que são necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora, foi comprovado o pagamento de tais despesas e a sua comprovação se deu por documentação idônea.

DESPESAS COM PLANO DE SAÚDE E DESCONTO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA (Bradesco Saúde S/A, Amil Saúde Ltda, Desconto Assistência Médica (Fopag)

Destaca que a decisão de piso é contrária à Solução da Consulta Interna nº 6 – Cosit, datada de 18 de maio de 2015; que as despesas com planos de saúde foram de seus funcionários, apresenta julgado do CARF sobre o tema e art. 39, inciso XLV do RIR/99, bem como art. 75, inciso I do RIR/99.

DESPESAS COM ASSESSORIAS JURÍDICAS REFERENTES A DEMANDAS JUDICIAIS (Kamoi advogados, Sanchez Salvadore Sociedade de Advogados)

Alega que os profissionais foram contratados para ajuizamento de ações de sua autoria como questionamento de impostos municipais/federais, sustenta que as despesas foram necessárias para a atividade do cartório e que a Corregedoria autoriza a sua dedução.

DESPESAS COM SERVIÇO DE MOTOBOY (H&C Moto Express Ltda ME)

Defende que as despesas com veículos automotores são dedutíveis, pois é certa a necessidade de execução de serviços externos decorrentes da atividade notarial exercida pelo Recorrente, tais como serviços bancários, fórum, delegacias, Prefeitura, Oficiais de Registro de imóveis, dentre outros, conforme ocorre nas empresas em geral, cujo cumprimento se dá com veículo próprio, táxi, ônibus ou motos, sendo a despesa com transportes necessários à percepção da receita.

DESPESAS COM SEGURO CONTRA AMEAÇAS CIBERNÉTICAS (Zurich Minas Brasil Seguros)

Defende que o seguro contratado protege a Serventia Extrajudicial titularizada pelo ora Recorrente contra ameaças cibernéticas, oferecendo, ainda, proteção financeira em casos de responsabilidade civil decorrente de ameaças cibernéticas ou atos de violação de segurança ou de privacidade. A citada cobertura oferecida pela Zurich Minas Brasil Seguros prevê extorsão por ransomware, invasão de vírus, interrupção do sistema, divulgação de informações confidenciais (pessoais ou corporativas) sob sua custódia e de seus provedores de serviço, de modo que deve ser considerada como despesas necessária e dedutível.

DA APLICAÇÃO CONCOMITANTE DAS MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA – Alega que a cumulação das penalidades representa confisco, apresenta julgados do CARF e a Súmula nº. 105 bem como apresenta jurisprudência dos tribunais judiciais.

Os autos foram enviados para análise e julgamento pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

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

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, como também atestou o despacho de encaminhamento, porém, atende parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72.

Não se pode conhecer do argumento de que a cumulação das multas de ofício e isolada teria caráter confiscatório, por se tratar de matéria de cunho constitucional, cuja apreciação é vedada a este Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, que estabelece que: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Portanto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação de que a cumulação das multas teria efeito confiscatório.

2. Esclarecimentos preliminares

Antes de iniciar a análise do recurso, é importante esclarecer que as decisões administrativas e judiciais mencionadas no documento recursal não possuem a natureza de normas complementares e não vinculam as decisões deste Conselho. Elas são aplicáveis apenas às partes envolvidas e de acordo com as características específicas dos casos julgados e dos procedimentos de origem, sem produzir efeitos em outras ações, mesmo que semelhantes.

Com relação aos argumentos do recorrente que afirmam que a atividade notarial é exercida por particulares sob delegação do Poder Público, e que deve se submeter à regulamentação da Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo, que permite que despesas sejam escrituradas no Livro Registro Diário da Receita e da Despesas de modo que todas as despesas deveriam ser dedutíveis do IRPF, é necessário observar que o imposto de renda é um tributo federal, regido pela legislação federal. Portanto, apesar de a Corregedoria determinar a escrituração de todas as despesas relativas a investimentos da serventia, não quer dizer que todas as despesas são dedutíveis da base de cálculo do IRPF.

A competência tributária é o poder constitucionalmente conferido aos entes políticos para instituir e cobrar tributos sobre determinados eventos econômicos, por meio da criação de leis e outros atos normativos. No caso do imposto de renda, essa competência está estabelecida no artigo 153 da Constituição da República. É importante destacar também o que diz o parágrafo único do artigo 6º do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária abrange a competência legislativa plena, salvo as limitações previstas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, respeitando-se o disposto nesta Lei.

Assim, a União detém a **competência tributária integral** para criar, arrecadar, fiscalizar e executar o imposto sobre a renda. Portanto, é de sua exclusiva responsabilidade a elaboração de normas relacionadas a esse tributo, bem como a realização de auditorias e outros procedimentos fiscais para garantir sua correta apuração e recolhimento.

De acordo com os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.003, de 16 de março de 1995, juntamente com o artigo 2º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil é responsável pelos assuntos de administração tributária e aduaneira, fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições federais. Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, de forma exclusiva, executar os procedimentos de fiscalização e constituir, por meio de lançamento, o crédito tributário do IRPF e outros tributos federais.

Por essas razões, é rejeitada a alegação de que o Provimento 58/89 da Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo estabelece regras sobre as despesas dedutíveis da base de

cálculo do Imposto de Renda, uma vez que a União, como detentora do poder de tributar, é responsável pela verificação da correta apuração e recolhimento do IRPF, competência que é devidamente exercida nesse lançamento pela autoridade fiscal competente.

3. Dedução indevida de despesas de livro caixa

O direito às deduções das despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora na atividade cartorial, depende da comprovação da sua veracidade, mediante documentação idônea, escriturada em livro-caixa, nos termos do art. 6º da Lei nº. 8.134/1990, e artigos 75 e 76 do Decreto nº. 3000/99 (RIR), vigente à época dos fatos:

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.

(...)

§ 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. (grifos acrescentados)

Decreto nº. 3000/99

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 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 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 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

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

A definição das despesas passíveis de dedução no Livro Caixa é tema bastante debatido no âmbito da Receita Federal e também no CARF, especialmente, pela legislação de regência conter norma aberta - despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora - que enseja interpretação. Porém, sempre que questionada, a Administração procura estabelecer parâmetros para tais classificações.

A Solução de Consulta Interna COSIT Nº 6, de 18 de maio de 2015, apresenta importantes esclarecimentos para a correta interpretação da temática:

15. Acerca das “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, são oportunas estas lições do Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979:

8. Em consequência dos diferentes significados que tem a palavra “necessário”, ou a palavra “manutenção”, a última condição mencionada vem sendo objeto de variadas interpretações e aplicações, como se pode verificar pelo rol de deduções admitidas com referência à cédula D.

9. Por exemplo, as contribuições obrigatórias, o imposto sobre serviços, os materiais de escritório ou os materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos ou recuperações, podem ser deduzidos, por representarem despesas indispensáveis para a percepção do rendimento ou para a manutenção da fonte produtora. Temos, no caso, o emprego da expressão “necessárias” significando “essenciais”.

10. Já, a mesma expressão, tomada no sentido de “convenientes” ou “proveitosas” (donde “despesas convenientes para a percepção do rendimento”), leva à admissão, como deduções na cédula D, de despesas tipicamente administrativas, tais como gastos com publicidade, telefone, recepcionista ou secretária, pagos pelo profissional autônomo. No primeiro caso, temos gastos que visam tornar mais conhecida a fonte produtora do

rendimento; nas demais hipóteses, despesas proveitosas para um melhor funcionamento desta, à medida em que liberam o profissional para inteira dedicação no desempenho de sua atividade. São breves exemplos de dispêndios úteis ou oportunos, quer para a obtenção dos rendimentos, quer para a própria administração da fonte produtora dos ganhos.

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”.**

16.1. No Parecer CST nº 1.291, de 1985, antes apontado, a conclusão é de que “os valores pagos por Cartório, em razão de convênio para assistência odontológica destinada indistintamente a todos os seus empregados, serão admitidos como despesa dedutível para fins de tributação dos rendimentos do titular”, com fundamento no art. 239 do RIR/1980, cujo teor remanesce no vigente RIR/1999 (caput do art. 360:

“Art. 360. Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes”.

16.2. Já na vigência do art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, o Parecer CST/SIPR nº 721, de 21 de setembro de 1990, fundado no mesmo art. 239 do RIR/1980 e no próprio Parecer CST nº 1.291, de 1985, dispõe que “os titulares dos serviços notariais e de registro, desde que mantenham escrituração das receitas e despesas, poderão considerar os valores despendidos na aquisição de **tickets-restaurant, a serem distribuídos indistintamente a todos os seus empregados, como despesa dedutível para fins de cálculo do imposto de renda devido por aqueles**”.

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

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

16.4.1. Reforça essa ilação, no caso de serviços notariais e de registro, o pronunciamento da Administração no Parecer CST nº 2.391, de 15 de agosto de 1979 (que deu origem ao Ato Declaratório Normativo CST nº 13, de 1978, publicado no Diário Oficial da União - DOU de 25.08.1978), segundo o qual os

serviços prestados pelos cartórios, de foro ou extrajudiciais, configuram-se como serviços prestados pelo poder público, por meio de órgãos administrados diretamente por ele, ou indiretamente por delegação de competência, e a retribuição desses serviços tem natureza de receita operacional. A propósito, o próprio art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, no seu *caput*, emprega o termo receita (“decorrente do exercício da respectiva atividade”), referindo-se aos rendimentos do trabalho não assalariado e aos dos titulares dos serviços notariais e de registro.

16.5. Assim, no caso prático exposto pela consulente, pode-se responder a ela que as despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual (art. 6º, inciso III, da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 4º, inciso I, e 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250, de 1995).

16.6. Por fim, é de trazer à tona outro critério lógico para julgar a dedutibilidade de despesas de custeio, lastreado no citado Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992. Esse Parecer firma o entendimento de que os salários indiretos pagos aos empregados, quando acrescidos às suas respectivas remunerações, na forma do art. 74, § 1º, da Lei nº 8.383, de 1991, integram os rendimentos tributáveis da pessoa física e constituem despesas dedutíveis do empregador, com respaldo no art. 191 do RIR/1980 (art. 299 do RIR/1999).

16.7. Por conseguinte, pode-se afirmar que os pagamentos pelos serviços efetivamente prestados pelos empregados, que constituam rendimentos tributáveis destes, podem ser considerados como despesas de custeio a que se referem os incisos I e III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990.

A Solução de Consulta COSIT nº 210, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018, após fazer remissão a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6, de 18 de maio de 2015, esclarece:

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: ...

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.

Outrossim, a Solução de Consulta COSIT nº 247, de 11 de dezembro de 2018, registra:

8. Em assim sendo, entende-se que o artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990, ao especificar expressamente quais as despesas, escrituradas em livro-caixa, são dedutíveis e ao condicionar a dedução da despesa de custeio à **estrita conexão com a necessidade da percepção da receitas e com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.**

9. Dentro dessa ótica, consideram-se 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, pagamento de aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Ou seja, somente são dedutíveis, as despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e pertinência, apresentarem-se com a devida comprovação com documentos hábeis e idôneos, escriturados no livro-caixa, e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

10. Cabe registrar ainda que despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita, ou a afetaria significativamente, e, em consequência, refletiria na manutenção da fonte produtora. (grifos acrescidos)

A decisão de piso avaliou as despesas deduzidas em conformidade com os parâmetros acima apresentados. Vale o destaque:

As despesas constantes do último grupo (“despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”), requerem análise individualizada, cotejada com a atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a **essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução.** Citam-se, como

exemplos, despesas relativas a aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas **efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade e pertinência.**

Adicionalmente, é oportuno diferenciar despesa necessária e despesa útil, eis que se restringe à primeira a previsão legal de dedução.

Além de necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, para serem dedutíveis as despesas **devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos, para que possam ser comprovados os desembolsos**, não sendo aceitos como idôneos, documentos sem identificação clara do contribuinte, com identificação em nome de terceiro ou não aposta quando de sua emissão; contendo assinaturas não identificadas, ou sem assinatura; os tickets de caixa e notas fiscais que não identifiquem, de forma precisa, o adquirente, o produto fornecido ou o serviço prestado; recibos não identificados e documentos semelhantes.

Dessa forma, a interpretação do que seriam despesas dedutíveis deve se dar por meio dos seguintes parâmetros:

- devem ser essenciais, consideradas como despesas de custeio;
- devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade e pertinência;
- devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos, para que possam ser comprovados os desembolsos.

No que diz respeito às despesas necessárias à percepção de renda e da manutenção da fonte produtora, o recorrente reitera os argumentos apresentados em Impugnação, no sentido de que teria direito às seguintes deduções:

- (i) despesas efetuadas com assistência à saúde dos empregados;
- (ii) honorários advocatícios;
- (iii) serviço de transporte de documentos (motoboy/courrier) e
- (iv) seguro contra ameaças cibernéticas.

Feitas estas considerações iniciais, é necessário verificar-se se tais despesas são dedutíveis.

3.1. Despesas efetuadas com assistência à saúde

A fiscalização entendeu que as despesas não seriam dedutíveis porque **não eram fornecidas indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados**, entendimento que foi mantido pela decisão de piso.

Da leitura do Recurso Voluntário, verifica-se que a recorrente reitera *ipsis litteris* os argumentos apresentados na Impugnação e a decisão de piso apreciou os argumentos, manifestando-se no sentido de que não há fundamentos para a aceitação das despesas.

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

Em sua impugnação, o contribuinte alega que a habitualidade no pagamento do plano de saúde integraria o salário e cita ainda a Solução de Consulta Interna - SCI Cosit nº 6 de 18/05/2015 para respaldar seu entendimento de que a dedução seria válida, cuja ementa, que repete o Ato Declaratório acima citado, deve ser transcrita para análise:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF RENDIMENTO DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. DISPÊNDIOS COM EMPREGADOS. 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, as importâncias pagas devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração do empregado, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. As despesas deverão ser comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa. 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, dedutíveis para fins de tributação dos rendimentos do trabalho não assalariado. As despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual. Dispositivos Legais: Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; Lei nº 9.250, de 1995, arts. 4º, inciso I, e 8º, inciso II, alínea "g"; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), arts. 75 e 76

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

Tendo em vista que apenas parte dos funcionários são beneficiados com o pagamento pelo contribuinte de seu plano de saúde, e que os gastos não se enquadram no conceito de salário, pois são benefícios trabalhistas não obrigatórios, portanto não necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, as despesas não são dedutíveis, à luz da SCI transcrita e do inciso III do art. 75 do Decreto 3.000/99 acima reproduzido.

Assim, deve ser mantida a glosa da dedução de R\$ 44.405,68.

Verifica-se que tal entendimento encontra respaldo também no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº. 3, de 13 de abril de 2017:

Dispõe sobre a dedutibilidade das despesas com alimentação e plano de saúde fornecidos indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no e-Processo nº 11080.728353/2013-74, declara:

Art. 1º Constituem despesas dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, a alimentação e o plano de saúde fornecidos indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

Art. 2º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Sendo assim, entendo que deve ser mantida a glosa.

3.2. Despesas com Honorários advocatícios

O recorrente também, no presente caso, reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação. Afirma que os profissionais advogados foram contratados para ajuizar ações para questionar a tributação e que seriam despesas dedutíveis.

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

Ainda com relação a esta análise, vale ressaltar trechos do voto do Conselheiro Mário Hermes Soares Campos no Acórdão nº. 2101-003.183, que tratou de deduções de honorários com assistência jurídica:

(...)

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.

(...)

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).

Em suas peças de defesa, é afirmado reiteradas vezes pelo recorrente que exerce a atividade de notário mediante delegação do Poder público, por regular aprovação em concurso público. Uma vez aprovado em concurso público e devidamente imbuído no cargo, é de se pressupor que o interessado esteja devidamente apto e habilitado ao exercício do cargo, atribuições ou atividades recebidas do Poder Público por delegação, não se justificando a contratação de assessoria para tal mister. Também é fato, que um dos requisitos para ingresso na atividade é a diplomação como bacharel em direito ou, excepcionalmente, a comprovação de dez anos de exercício em serviço notarial ou de registro, o que

também demonstra a capacidade para o exercício da delegação, sem necessidade de contratação de assessoria jurídica, não se tratando assim, tal gasto, como despesa necessária ao exercício da atividade ou manutenção da fonte produtora.

Entendo que não ficou comprovado que a assessoria jurídica prestada ao recorrente no ajuizamento e questionamento de tributos seja despesa necessária ao exercício do serviço notarial. Dessa forma, vejo que a decisão de piso considerou devidamente a glosa, que deve ser mantida, pelos mesmos fundamentos:

Assim, para serem dedutíveis as despesas devem ser “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora”. 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.

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

Assim, no caso vertente, os honorários advocatícios não integram aquelas despesas tidas como de custeio, já que os trabalhos profissionais podem ser realizados independentemente desses ônus.

A obtenção de receita pelo notário não apresenta nenhum grau de dependência em relação aos citados serviços, além do que tais despesas muito menos se prestam a viabilizar a realização das atividades fins, que se constituem na fonte de renda do titular do cartório; diversamente disso, o pagamento de serviços advocatícios se apresenta muito mais com cunho meramente acessório às atividades notariais.

Repita-se, para serem consideradas como despesas de custeio, devem os gastos estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades fins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora.

Assim, deve ser mantida a glosa da dedução de R\$ 37.400,00, a título de despesas com honorários advocatícios.

3.3. Despesas com serviços de motoboy (courrier)

O recorrente pondera que as despesas de transporte de documentos (courrier) são necessárias à percepção da receita, sendo integralmente dedutíveis, haja vista a necessidade do transporte dos documentos para reconhecimento de firma, autenticação de documentos, de determinados clientes do cartório. Conforme afirmou em sede de fiscalização, o transporte de tais documentos (leva e traz - courier) é uma cortesia que o Cartório oferece aos clientes com o objetivo de fidelização.

Também neste ponto adiro ao entendimento da decisão de piso:

Entende esse relator que as despesas pagas não são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se adequando ao inciso III do art. 75 do RIR/99, não sendo assim permitida sua dedutibilidade.

O próprio contribuinte, ao informar sobre a prestação do serviço, o caracteriza como cortesia com objetivo de fidelização dos clientes, ou seja, sua natureza não é intrínseca à percepção da receita e à manutenção do cartório, e sim uma opção tomada para se diferenciar de outras empresas do mesmo segmento.

Desta forma, deve permanecer a glosa efetuada pela autoridade lançadora, no valor de R\$ 322.134,00.

Destarte, a decisão de piso não merece reforma, na medida em que não há previsão legal para a dedução das despesas pleiteadas pelo recorrente.

3.4. Despesas com Seguros contra ameaças cibernéticas

No que diz respeito à contratação do seguro por intermédio da empresa ZURICH MINAS BRASIL SEGUROS S/A, como bem destacou o recorrente:

O seguro contratado protege a Serventia Extrajudicial titularizada pelo ora Recorrente contra **ameaças cibernéticas, oferecendo, ainda, proteção financeira em casos de responsabilidade civil decorrente de ameaças cibernéticas ou atos de violação de segurança ou de privacidade.**

A citada cobertura oferecida pela Zurich Minas Brasil Seguros prevê **extorsão por ransomware, invasão de vírus, interrupção do sistema, divulgação de informações confidenciais (pessoais ou corporativas) sob sua custódia e de seus provedores de serviço.**

Entendeu a fiscalização e a decisão de piso que tais despesas *não são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, apenas acessórias e opcionais, não se adequando à legislação que permitiria sua dedução, devendo ser mantida a glosa efetuada pela autoridade lançadora.*

Vejo que o recorrente apenas reitera os argumentos trazidos em sede de Impugnação e entendo que o tema foi devidamente tratado pela decisão de piso. Apesar de vivermos em uma realidade onde todos devem se cercar de cuidados para não ser vítimas de ameaças cibernéticas, a atividade notarial pode ser desempenhada sem a contratação do seguro para tais fins.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa.

4. Da multa isolada cumulada com multa de ofício

Sustenta, o recorrente, que seria ilegal a aplicação concomitante da multa de ofício e a multa isolada aplicada em razão do não recolhimento de antecipações de imposto por meio do carnê-leão. Não assiste razão ao recorrente neste ponto.

Sobre o tema, o CARF sedimentou o entendimento esposado no âmbito do enunciado de Súmula CARF n.º 147, como segue:

Súmula CARF n.º 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%).

Pela leitura da Súmula, bem como a partir da informação de que a exigência fiscal refere-se ao ano calendário de 2013, observa-se que não assiste razão ao Recorrente em sua irresignação, pois, no período lançado, já havia sido editada a MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 9.430/1996, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passando a existir previsão expressa sobre a possibilidade de cumulação das multas pela falta de recolhimento do carnê-leão e a multa de ofício.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação de que a cumulação das multas teria efeito confiscatório, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa