



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10437.721514/2018-63</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2002-010.348 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de maio de 2026                              |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | MARIA ANTONIETA DE ALMEIDA MILANI               |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

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

Ano-calendário: 2013

LIVRO-CAIXA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DEDUTIBILIDADE PARCIAL.

São dedutíveis os honorários advocatícios quando comprovada sua vinculação à manutenção da atividade notarial e apresentados contratos idôneos, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 210/2018.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Após a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007, é legítima a aplicação simultânea da multa isolada de 50% pela falta de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício incidente sobre o ajuste anual, conforme Súmula CARF nº 147. Inexistência de bis in idem.

TITULAR DE CARTÓRIO. LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO.

Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, ou seja, aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente.

DEPÓSITO JUDICIAL. ISSQN.

Os depósitos judiciais relativos a tributo discutido judicialmente só podem ser tratados como despesas em Livro Caixa quando ocorrer a perda definitiva da titularidade do montante desembolsado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, dar provimento parcial para restabelecer a dedução das despesas com o escritório Kamoi no valor de R\$ 8.820,34, bem como a dedução da despesa com o recurso de apelação no valor de R\$ 794,52.

*Assinado Digitalmente*

**André Barros de Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Física relativo ao ano-calendário 2013, exercício 2014, e consubstanciado no Auto de Infração, de fls. 576/585, lavrado em 19/11/2018, em face da contribuinte acima identificada.

O montante do crédito apurado totaliza R\$ 175.366,53, sendo R\$ 65.805,65 de imposto; R\$ 32.047,35 de juros de mora calculados até 11/2018, R\$ 49.354,23 de multa proporcional de 75 % sobre o valor do principal e R\$ 28.159,30 de multa exigida isoladamente.

A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração informa que foi apurada a infração de dedução indevida de Livro Caixa no valor de R\$ 239.293,30, e como o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê leão), foi aplicada a multa isolada.

O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 569/575, detalha todo o procedimento que culminou com a emissão do Auto de Infração.

Cientificada do lançamento, em 22/11/2018, fl. 586, apresentou a contribuinte a defesa, de fls. 592/613, em 11/12/2018, por meio de representante legal, fl. 20.

A 13ª Turma da DRJ/RJO por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2013 TRIBUTÁRIO. IRPF. DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

Somente podem ser deduzidas da remuneração auferida pelo trabalho não assalariado as despesas discriminadas no Livro Caixa que estejam devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos e se necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

TITULAR DE CARTÓRIO. LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO.

Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, ou seja, aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente.

TITULAR DE CARTÓRIO. DESPESAS COM ASSESSORIA JURÍDICA E AÇÕES JUDICIAIS.

Despesas com assessoria jurídica, honorários advocatícios e ações judiciais não são consideradas despesas essenciais à atividade do titular de cartório, pois apesar agregarem qualidade aos serviços ou melhorarem o resultado, não são essenciais à atividade.

DEPÓSITO JUDICIAL. ISSQN.

Os depósitos judiciais relativos a tributo discutido judicialmente só podem ser tratados como despesas em Livro Caixa quando ocorrer a perda definitiva da titularidade do montante desembolsado.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

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

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/08/2019 (fls. 645), o sujeito passivo interpôs, em 20/09/2019 (fls. 647), Recurso Voluntário, pede a improcedência do lançamento alegando em síntese que:

1) as despesas glosadas, se classificam seguramente no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, cuja dedução é expressamente permitida pelo Regulamento do Imposto de Renda.

2) os profissionais contratados do escritório Ferrai prestaram serviços de assessoria jurídica e técnica especificamente necessária para a prestação dos serviços notariais, disciplinados na Lei nº. 8935/94,

3) a ação declaratória ajuizada tem como objeto a ilegalidade da base de cálculo do ISSQN Munícipe que majora sobremaneira o cofre da Serventia afetando a sua eficiência, o que

vincula diretamente os serviços jurídicos prestados pela empresa KAMOI E ADVOGADOS ASSOCIADOS, à atividade desenvolvida pela Recorrente,

4) a norma insculpida no Art. 41, da Lei nº. 8981/95, que veda a dedução como despesa do depósito judicial realizado, antes do trânsito em julgado da sentença de improcedência, não se aplica às pessoas físicas pela falta de previsão legal específica.

5) as custas de apelação trata-se de valores recolhidos nos autos da ação declaratória do ISSQN que desonera os cofres da serventia e inclusive a Contribuinte logrou êxito,

6) as denominadas glosas diversas são despesas eventuais e de pequeno valor, que não merecem uma classificação contábil específica, mas que são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

7) as multas de ofício e isoladas não podem ser aplicadas cumulativamente haja vista que a multa de ofício absorve a multa isolada, devendo somente a primeira subsistir com espeque no princípio da consunção.

É o relatório

## VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio versa sobre a dedução indevida de despesas de Livro Caixa e a falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê leão).

Inicialmente, o Recorrente sustenta que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima em razão da aplicação do princípio da consunção.

Ocorre que, no caso dos autos, as multas são aplicáveis em decorrência de duas infrações distintas, que não possuem a mesma base de cálculo, ou seja: uma decorre do imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), enquanto a outra incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, não havendo de se falar em bis in idem, muito menos na impossibilidade de cobrança da multa isolada após o término do ano calendário.

Sobre a possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, o CARF sedimentou o entendimento esposado no âmbito do Enunciado de Súmula CARF n.º 147, específica para a hipótese da multa isolada de falta de pagamento do carnê-leão, como segue:

Súmula CARF nº 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 mencionada, bem como a partir da informação de que a exigência fiscal se refere exercício de 2014, 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 (22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488/2007, 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.

Em relação à despesa com o escritório KAMOI E ADVOGADOS ASSOCIADOS, restou demonstrado que se trata de despesa de custeio necessária à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, uma vez que o valor pago o foi para interposição de ação diretamente vinculada à atividade do escritório e necessária para a percepção da receita (ação declaratória ajuizada tem como objeto a ilegalidade da base de cálculo do ISSQN Munícipe que majora sobremaneira o cofre da Serventia).

Entendimento corroborado pela SC COSIT abaixo:

SC COSIT 210/2018 – relativa a cartórios, mas aplicável ao caso: Solução de Consulta COSIT Nº 210 DE 22/11/2018 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO-CAIXA. PAGAMENTOS A ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Os gastos efetuados por titulares de serviços notariais e de registro com a contratação de escritório de advocacia para prestação de serviços podem ser dedutíveis dos rendimentos decorrentes do exercício de atividade não-assalariada para fins de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) a ser apurado no livro-caixa, desde que consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, independentemente de tais gastos serem mensais, em parcelas fixas, ou eventuais, por ocasião da contratação de um determinado serviço, cabendo ao consulente realizar esse enquadramento e manter em seu poder, à disposição da fiscalização, a respectiva documentação comprobatória enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência. Devem ser restabelecidas, portanto, as glosas com honorários advocatícios.

Assim, deve ser restabelecida a dedução da referida despesa no valor de R\$ 8.820,34, bem como pelos mesmos motivos a despesa com o recurso de apelação relativo à mesma ação no valor de R\$ 794,52.

Quanto ao mais, tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto, em parte, a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Podem ser deduzidas da remuneração auferida pelo trabalho não assalariado, inclusive dos titulares de serviços notariais e de registro, as despesas discriminadas no Livro Caixa, desde que comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos e se necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Sobre essa matéria é imperativo ressaltar o que dispõe a Lei nº 8.134/90, art. 6º a seguir transcrito:

Lei 8.134/90 Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários; II - os emolumentos pagos a terceiros; III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

- a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)
- b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)
- c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

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

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

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

Pela leitura do dispositivo, identificam-se três grupos diferenciados de despesas dedutíveis: (a) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo

empregatício; (b) os emolumentos pagos a terceiros; e (c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

O terceiro grupo abrange as chamadas despesas de custeio que seriam aquelas sem as quais o contribuinte não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento. É necessária uma análise individualizada de cada uma delas e da 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. Como exemplos corriqueiros temos aluguel, água, luz, telefone, condomínio – vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional – e despesas com material de consumo.

Em sua impugnação a contribuinte defende a improcedência das glosas fiscais, entendendo que todas as despesas glosadas se classificariam no conceito de custeio, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora. A autuada afirma que todas seriam indispensáveis à fonte produtora dos rendimentos, em face da legislação que rege o seu ofício.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se à análise das despesas pleiteadas pela contribuinte a título de dedução do Livro Caixa, glosadas pela fiscalização e agora impugnadas na peça de defesa.

Assessoria Jurídica, Honorários Advocatícios e Custas Judiciais Como anteriormente exposto, consideram-se despesas de custeio aquelas sem as quais o titular do cartório não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, o que pode incluir despesas com pagamento de profissionais sem vínculo empregatício, quando se enquadrarem nos requisitos legais anteriormente expostos.

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.

O item 3.2 do Parecer Normativo CST nº 60/1978 e a resposta à pergunta nº 393 do "IRPF Perguntas e Respostas 2014 (ano-calendário 2013)" definem e exemplificam despesa de custeio nos seguintes termos:

Parecer Normativo CST nº 60/1978 3.2 São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc, e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos os demais requisitos legais e normativos.

393 — O que se considera e qual é o limite mensal da despesa de custeio passível de dedução no livro-caixa?

Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. (...)

Cabe, ainda, destacar o Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, por meio do qual, baseado no disposto no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, a Coordenação do Sistema de Tributação se manifestou acerca do requisito de “necessidade” das despesas operacionais, conforme transcrição a seguir:

"4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos." O Parecer esclarece que despesas necessárias são as essenciais às atividades da fonte produtora dos rendimentos e a resposta à pergunta nº 393 acima transcrita coloca as despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPF através de Livro Caixa como sendo aquelas indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora.

Embora utilizando termos diferentes, tanto o Parecer quanto as Perguntas e Respostas – 2014 evidenciam uma condição bastante restritiva para a dedutibilidade de despesas. Ou seja, para ser considerada necessária não basta que uma despesa tenha relação com a atividade do contribuinte, deve ela ser essencial, indispensável.

Nessa esteira de raciocínio, entende-se que apesar de gastos com assessoria jurídica (...) sejam úteis ao funcionamento do cartório, não são essenciais, indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora, como exige a legislação. As despesas necessárias são essenciais para as atividades da pessoa física, enquanto as despesas úteis beneficiam tais atividades, mas não são imprescindíveis a elas.

Logo, independentemente de o titular do cartório não poder exercer a atividade de advocacia ou ter que manter o perfeito funcionamento da estrutura da unidade, como regulamentação do órgão próprio, por não haver essencialidade do dispêndio, não há como caracterizá-lo como despesa dedutível.

No caso, a assessoria jurídica, em que pese trazer benefícios para o tabelião, não se caracteriza como uma necessidade indispensável, sem a qual o tabelião não teria como exercer sua atividade(...).

A atividade do contribuinte não dependente necessariamente, para seu regular funcionamento dessas despesas, apesar dos benefícios que dela possam advir.

Nesse sentido, cabe citar o seguinte precedente do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

Livro-Caixa – Glosa de Deduções – Pagamentos a Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício: Na apuração do imposto de renda, somente deverão ser deduzidas

as despesas escrituradas em Livro-Caixa que sejam necessárias à manutenção da fonte produtora da renda. No caso de tabeliões, não há como ser admitida a dedução de pagamentos efetuados a consultores e assessores jurídicos, visto que tais atividades não são imprescindíveis ao incremento ou manutenção das receitas auferidas. Recurso negado. (grifou-se) (Acórdão 104-19502, relator João Luís de Souza Pereira)

(...)

Dessa forma, mantêm-se a glosa fiscal dessas despesas.

Os depósitos judiciais relativos a tributo discutido judicialmente só podem ser tratados como despesas em Livro Caixa quando ocorrer a perda definitiva da titularidade do montante desembolsado, ou seja, somente quando ocorrer o trânsito em julgado de decisão judicial que determine a conversão dos depósitos em renda (artigo 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional).

No presente caso, portanto, observa-se que, em que pesem as alegações apresentadas especificamente contra a glosa das despesas lançadas no Livro Caixa a esse título, a glosa deve ser mantida, visto que, não consta informação de que foi prolatada qualquer decisão definitiva, determinando a destinação dos depósitos no processo judicial a que eles estão vinculados.

Quanto à consulta nº 17/2010 da Superintendência da 8a. Região Fiscal, citada na defesa, esta não tem o condão de vincular qualquer decisão em processo administrativo tributário. O processo de consulta de que trata os arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária federal no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), aplicáveis a fato concreto e determinado.

Ademais, a matéria tratada na referida Solução de Consulta não guarda qualquer relação com a situação discutida nos presentes autos. A condição provisória do titular do cartório tratada na Solução de Consulta refere-se ao fato de ele estar provisoriamente e interinamente no cargo, e não de rendimento provisório, não havendo como se fazer qualquer analogia com o caso presente.

Por fim, dispõe o art. 41, §1º, da Lei 8.981/95:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Em que pese o artigo se referir à apuração do lucro real a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, o artigo reforça a impossibilidade de dedução das despesas do ISSQN depositado em juízo. Note-se que existe uma semelhança entre a

possibilidade de dedução de despesas do rendimento do contribuinte pelo trabalho não assalariado com o que ocorre com as empresas. O art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 – RIR/99, estabelece que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte pagadora.

Esse entendimento está exposto na Solução de Consulta Interna nº 06/2015 da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, que tem efeito vinculante em relação às unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, consoante art. 6º da Portaria RFB nº 3.222/2011 e art. 8º da Portaria RFB nº 379/2013.

Assim, mantém-se a glosa da dedução do ISSQN discutido judicialmente.

Diz a contribuinte que as demais glosas são despesas eventuais necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora. Ocorre que estas despesas foram glosadas pela não comprovação do pagamento.

Trata-se de despesas relativas a Café Del Planta Comércio de Alimentos (R\$ 2.000,00) por falta de comprovação da efetivação do pagamento ao fornecedor, além de aluguel imobiliário em junho de 2013 (R\$ 7.600,00), por falta de comprovação do valor pago.

Dessa forma, como não foi apresentada nenhuma prova na defesa do referido pagamento, não há como restabelecer as deduções, sendo mantida a glosa.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para restabelecer a dedução das despesas com o escritório Kamoi no valor de R\$ 8.820,34, bem como a dedução da despesa com o recurso de apelação no valor de R\$ 794,52.

*Assinado Digitalmente*

**André Barros de Moura**