



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.722411/2011-62
ACÓRDÃO	2401-012.438 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OLEGARIO ENGLER
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

IRPF. LIVRO CAIXA. TITULAR DE SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO E PLANO DE SAÚDE.

São dedutíveis as despesas com alimentação e assistência médica fornecidas indistintamente aos empregados do cartório, quando comprovadas por documentação idônea e relacionadas à manutenção da atividade, não configurando liberalidade do empregador.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

Admite-se a dedutibilidade dos valores pagos a título de honorários advocatícios quando demonstrado que os serviços contratados possuem relação direta com a atividade notarial e são necessários à percepção da receita e à preservação da fonte produtora.

AQUISIÇÃO DE BENS DURÁVEIS E CONTRATOS DE MANUTENÇÃO

Os dispêndios com aquisição de equipamentos, mobiliário e outros bens de caráter permanente configuram aplicação de capital e não despesa de custeio, sendo, portanto, indedutíveis. As despesas com manutenção apenas são dedutíveis quando comprovado o efetivo pagamento.

FUNDO DE PREVIDÊNCIA E DIFERENÇAS SALARIAIS

A dedutibilidade dos valores lançados como contribuições a fundo de previdência e pagamentos salariais depende da comprovação documental dos recolhimentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para

reestabelecer as despesas glosadas referentes a alimentação, plano de saúde e honorários pagos ao escritório de advocacia que assessorava o tabelionato.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Wilderson Botto (substituto integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão de n. 12-84.278, da 20ª Turma da DRJ RJO, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo espólio do Sr. Olegário Engler.

A ação fiscal se refere a glosa de despesas registradas no livro caixa do contribuinte, titular de cartório, relativas ao ano calendário de 2007, exercício de 2008, no valor de R\$ 486.503,47, acrescido de multa de mora de 10%.

O termo de verificação fiscal apresentou as seguintes justificativas para as glosas:

1.11 Na planilha que constitui o Anexo 1 deste termo de verificação fiscal foram relacionadas aquelas despesas lançadas no Livro Caixa do contribuinte relativo ao ano-calendário 2007 cujos valores foram considerados não dedutíveis dos rendimentos tributáveis decorrentes da atividade de titular de serviço notarial, pelos motivos discorridos a seguir:

1.11.1 Foram glosados todos os pagamentos efetuados à DMA Distribuidora S/A, Restaurante Dona Corina e Abastece Alimentação referentes à aquisição de refeições e produtos para lanches, por não existir convenção coletiva, acordo coletivo de trabalho ou legislação específica que obrigasse ao fornecimento de lanches a seus funcionários, de modo que os correspondentes pagamentos não representam despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, mas despesas incorridas por mera liberalidade de sua parte.

1.11.2 Os pagamentos, relacionados abaixo e lançados no Livro Caixa, foram glosados devido ao fato de os documentos apresentados para comprovar tais despesas não descreverem de forma suficiente o serviço ou produto pago, de modo a demonstrar sua necessidade para a percepção da receita e para a manutenção da fonte produtora da receita;

(...)

1.11.3 Analisando o livro caixa apresentado e os respectivos documentos, identificamos a dedução de despesas referentes a pagamento de honorários advocatícios;

Para análise da questão, se faz necessário, mais uma vez, transcrever o art. 75 do RIR/99.

(...)

Portanto, para que as despesas com honorários advocatícios fossem dedutíveis deveriam enquadrar-se em um dos incisos acima. A toda evidência, não se enquadram, de plano, nos dois primeiros, haja vista não se tratar de remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (inciso I) nem de emolumentos (inciso II).

Deveria, então, tal gasto enquadrar-se no inciso III, qual seja: despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.

Da mesma forma, veremos conforme abaixo relatado que tais gastos não se enquadram no Inciso III acima citado.

Para serem dedutíveis, tais gastos deveriam ser necessários 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 das receitas, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.

Dentro deste raciocínio, entende-se “despesas de custeio” como sendo aquelas 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 e consumo.

Assim sendo, os honorários advocatícios não integram aquelas despesas tidas como de custeio, já que as atividades cartoriais podem ser realizadas independentemente desses pagamentos.

Considerando o exposto, glosamos todos os lançamentos efetuados sob o histórico: “PGTO NF. XXXXXX PRATES E MACEDO ADV. ASSOC.”, inclusive os valores referentes aos tributos pagos sobre as respectivas notas fiscais emitidas;

Corrobora o nosso entendimento a Solução de Consulta SRRF/9^a RF/ DISIT Nº 101, de 22 abril de 2004, cuja ementa abaixo transcrevo.

Ementa: Os gastos efetuados com o pagamento de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa de cartório 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; Lei nº 9.250, de 1995, arts. 4º, I, e 34; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51.

1.11.4 Foram glosadas despesas relativas à aquisição de bens duráveis, posto que classificadas não como despesas de custeio, mas sim como despesas de investimento, assim considerados aqueles dispêndios com aquisição, transporte e instalação de bens cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização, como, por exemplo, os dispêndios com máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários e outros bens de natureza permanente.

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes também é pacífica sobre o assunto, conforme se verifica das ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

“IRPF – LIVRO CAIXA – DEDUÇÕES – Somente poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto, os dispêndios indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, prevista na legislação de regência, não se enquadrando entre esses dispêndios, as aquisições consideradas como ativo permanente.” (Ac 102-43.739) (grifou-se)

“GASTOS COM INVESTIMENTOS – DESPESAS DE CUSTEIO – 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. Por outro lado, os gastos com reforma de prédio, aquisição de móveis e utensílios e equipamentos eletrônicos, se referem à aplicação de capital e, portanto, não são dedutíveis da receita por expressa disposição legal.” (Ac 104-19.120) (grifou-se)

A questão é, ainda, esclarecida inequivocadamente pela publicação da Secretaria da Receita Federal “**Perguntas e Respostas – Pessoa Física – 2007**”, na resposta à pergunta 392, como transcrito:

392 – “O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?”

Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro Caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital. São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios de consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos em tratamentos, reparos, conservação.

Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital.

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, inciso III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, inciso III; Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978.)

No presente procedimento fiscal, foram glosadas as seguintes despesas consideradas como de investimento:

- a) Aquisição de equipamentos de informática, adquiridos de TMA Comércio Ltda, conforme os lançamentos efetuados nos dias 07/02/2007 e 19/04/2007;
- b) Aquisição de equipamento de informática, adquirido de Paty Informática, conforme lançamento efetuado no dia 11/04/2007;
- c) Aquisição de telefone sem fio, adquirido de Wal Mart Brasil, conforme o lançamento efetuado no dia 14/05/2007;
- d) Aquisição de impressora Epson, adquirida de Distrivisa Ltda, conforme lançamento efetuado no dia 22/05/2007;
- e) Aquisição de bancos em aço, adquiridos de Leroy Merlin, conforme lançamento efetuado no dia 05/06/2007;
- f) Aquisição de 01 vídeo cassete Phillips usado, adquirido de Claudia Ferreira, conforme lançamento efetuado em 27/08/2007;
- g) Aquisição de equipamentos de segurança, adquiridos de Aporte Security Eletronics Sistems, conforme lançamentos efetuados em 03/05/2007, 05/09/2007, 11/09/2007;

1.11.5 No que se refere ao fornecimento de plano de saúde aos seus empregados, também não se enquadram nas condições de essencialidade estabelecidas na legislação. Não obstante o caráter social e a satisfação pessoal dos beneficiários, inexiste norma legal obrigando esse pagamento, constituindo-se, portanto, em pagamento de inteira liberalidade do empregador, devendo o ônus ser suportado pelo contribuinte, sendo inadmissível sua dedução como despesa no Livro Caixa para fins do imposto de renda, por falta de previsão legal;

1.11.6 Considerando os valores informados como tendo sido pagos as empresas X&T Sistema para Computadores Ltda e A&S Assistência Técnica e Comércio em microcomputadores Ltda e com o objetivo de verificar mais especificamente a natureza dos dispêndios, bem como para constatar o efetivo pagamento dessas despesas, lavramos a intimação de nº 37/2011, em 15 de Fevereiro de 2011, onde

solicitamos, entre outros, a comprovação através de documentação bancária daqueles pagamentos.

Em atendimento à intimação nº 37/2011, diversos documentos foram apresentados, porém não foi apresentado documento algum que comprovasse o efetivo pagamento das despesas com as empresas X&T e A&S;

Assim sendo, verifica-se que o contribuinte não comprovou a efetividade dos pagamentos escriturados como despesas pagas a X&T e A&S, portanto glosamos tais pagamentos.

1.12 Considerando as diferenças encontradas nos meses relacionados no quadro abaixo, entre os valores informados no Livro Caixa, sob o histórico “Fundo Previdência” e os valores dos comprovantes (DAE) apresentados, glosamos os valores divergentes relacionados na coluna 5:

(...)

1.13 Os lançamentos abaixo relacionados foram glosados por terem sido feitos em duplicidade no Livro Caixa, como demonstrado no quadro abaixo:

(...)

1.14 Foram encontradas diferenças, como demonstrado no quadro abaixo, entre os valores informados no livro caixa, sob o histórico “Pagamento salários ao Carlos Queiroz referente XX/2007” e os valores efetivamente informados em DIRF pelo cartório e sobre os quais foram efetuados os recolhimentos de IRRF:

(...)

1.15 Cumpre ressaltar que existem lançamentos efetuados no Livro Caixa, a título de Pagamento de Guia IRRF código 0561, que se justificam por se tratarem de I.R.R.F sobre os rendimentos recebidos pelos funcionários do cartório, ou seja, o contribuinte não fez os lançamentos de salários pagos a seus funcionários pelos seus valores brutos e sim pelo líquido e por consequência lançou, separadamente, os valores recolhidos a título de IRRF;

1.16 Os lançamentos efetuados no Livro Caixa a título de pagamento de salários a Carlos Queiroz (Tabelião substituto), foram comprovados através da DIRF e dos recolhimentos efetuados através de DARF (código 0561), os quais foram confirmados pelos dados extraídos do Sistema Sinal 06 do banco de dados da RFB;

1.17 Diante de todo o exposto, há que se considerar indevida a dedução da base de cálculo anual do imposto de renda, utilizada a título de Livro Caixa na DIRPF do ano-calendário 2007, no valor total de R\$ 486.503,47 (Quatrocentos e oitenta e seis mil quinhentos e três e quarenta e sete centavos), resultante da soma dos totais mensais apurados no anexo 01 deste Termo de Verificação Fiscal. Tal valor foi lançado no Auto de Infração, sob a infração de nº 001 – “Dedução de Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Ajuste Anual) – Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa”;

1.18 Em relação à multa isolada (carnê Leão), a mesma não será cobrada quando a infração for anterior após à abertura da sucessão e cometida pelo de cujus. (Solução de Consulta Interna Cosit nº 01/2008);

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 434/443).

O acórdão recorrido entendeu pela manutenção integral do lançamento e recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO DE 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, as despesas escrituradas em Livro Caixa necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, então, apresentou recurso voluntário (fls. 503/524), no qual argui que o lançamento é improcedente e apresenta suas razões com os motivos que entende que as despesas em questão são dedutíveis:

- **Despesas com alimentação dos empregados e planos de saúde.** Argumenta que o critério utilizado pela fiscalização que glosou as despesas por considerá-las mera liberalidade e a decisão recorrida manteve o lançamento com base da Solução de Consulta Interna da COSIT n. 06/2015, segundo a qual são dedutíveis estas despesas se destinados indistintamente a todos os empregados. Afirma que as despesas são dedutíveis por se enquadrarem na hipótese do inciso I do art. 75 do RIR/99, pois sendo pagos aos trabalhados com habitualidade, passam a compor sua remuneração, conforme arts. 457 e 458 da CLT. Informa também que há dedutibilidade pelo inciso III do art. 75, pois são despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

- **Honorários advocatícios de escritório contratado para assessorar o Tabelionato.** Defende a dedutibilidade da despesa pois o contrato celebrado se referia a consultoria para as atividades cartorárias e a defesa do cartório em juízo. Que a despesa é necessária à percepção de receita e manutenção da fonte produtora, uma vez que a legislação está em constante mudança e é fundamental a assessoria externa para acompanhamento das modificações legislativas e, consequentemente, realização das atividades cartorárias a contento. Além disso, a CF/88 determina que o advogado é indispensável à administração da justiça.

- **Despesas com a aquisição de bens para o Cartório.** Diz que não há norma legal expressa afastando a dedutibilidade da aquisição de bem indispensável ao exercício da atividade

em razão da sua durabilidade, como é o caso dos computadores. Sobre a glosa relativa às empresas X&T e A&S, são despesas de manutenção de computadores do cartório e que a glosa em função da não apresentação dos comprovantes de pagamento é indevida, uma vez que as despesas estão acompanhadas da devida nota fiscal e contratos.

- Das supostas diferenças de valores informados no livro caixa sob os históricos “pagamentos de salário ao Carlos Queiróz” e “Fundo de previdência”. Multa e juros – violação ao princípio da legalidade. Afirma que as contribuições para o fundo de previdência representam um recolhimento efetuado juntamente com os emolumentos, sendo recolhido por cada ato cartorial. O cartório é mero depositário desses valores até o repasse para o Tribunal de Justiça, de modo que o valor não deve ser tributado. Defende que é a natureza da despesa deduzida que deve ser enfrentada e não a comprovação documental da idoneidade da dedução. Sobre o pagamento do salário de Carlos Queiróz, afirma que a diferença entre o valor registrado como pagamento no livro caixa e na DIRF se refere à contribuição previdenciária ao IPSEMG e que a decisão recorrida não teria analisado corretamente o argumento. Sobre as multas e juros, afirma que o auto de infração não traz os encargos individualizados e nem qualquer explicação contábil dos juros e multa objetos da exação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade do decreto n. 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

Ausentes preliminares, passo ao exame do mérito.

O lançamento é decorrente de glosa de despesas registrado em livro caixa do contribuinte, que era oficial titular do cartório de protestos do Município de Contagem/MG, com fundamento no art. 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) então vigente, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99:

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 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](#)).

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

A glosa se concentra em quatro itens, os quais passamos a examinar.

Despesas com alimentação dos empregados e planos de saúde.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), assim tratou destes itens:

1.11.1 Foram glosados todos os pagamentos efetuados à DMA Distribuidora S/A, Restaurante Dona Corina e Abastece Alimentação referentes à aquisição de refeições e produtos para lanches, por não existir convenção coletiva, acordo coletivo de trabalho ou legislação específica que obrigasse ao fornecimento de lanches a seus funcionários, de modo que os correspondentes pagamentos não representam despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, mas despesas incorridas por mera liberalidade de sua parte.

(...)

1.11.5 No que se refere ao fornecimento de plano de saúde aos seus empregados, também não se enquadram nas condições de essencialidade estabelecidas na legislação. Não obstante o caráter social e a satisfação pessoal dos beneficiários, inexiste norma legal obrigando esse pagamento, constituindo-se, portanto, em pagamento de inteira liberalidade do empregador, devendo o ônus ser suportado pelo contribuinte, sendo inadmissível sua dedução como despesa no Livro Caixa para fins do imposto de renda, por falta de previsão legal;

Como se percebe, a glosa se deu em função do entendimento da fiscalização de que os pagamentos seriam mera liberalidade.

O contribuinte defendeu a sua dedutibilidade na impugnação.

A decisão recorrida, invocando a Solução Interna Cosit n. 06/2015, afirma que a dedutibilidade dessas despesas dependeria da presença de evidências de que a alimentação e o plano de saúde eram fornecidos indistintamente a todos os empregados.

Em seu recurso, o contribuinte defende que sendo essas despesas pagas com habitualidade para os empregados, elas passam a compor a sua remuneração nos termos dos arts. 457 e 458 da CLT.

A questão central aqui é saber se a alimentação *in natura* e o plano de saúde custeado pelo contratante se enquadra no inciso I do art. 75, ou seja, se é **remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício**.

Me parece que a situação do caso foi bem enfrentada em um precedente desta mesma turma de julgamento quando da lavratura do acórdão 2401-009.514 (Processo n. 19515.002775/2006-41), de relatoria do Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, do qual destaco o seguinte trecho:

De fato, constitui-se em despesa dedutível da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, o plano de saúde fornecido indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa (Lei nº 7.713, de 1988, art. 11; Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III; Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/1999, art. 75, III; Solução de Divergência Cosit nº 17, de 2017; e Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 2017).

Como já dito, a fiscalização não imputou faltar documentos idôneos a lastrear os lançamentos contábeis no livro caixa e nem imputou que o fornecimento da assistência médica não se operou indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados.

Pelo contrário, o Termo de Verificação e Constatação Fiscal revela que, apesar de o contrato de assistência médica de seus empregados ter se dado com a Marítima Seguros S/A, o contribuinte efetuou uma contratação específica para o Sr. Domingos com a Unimed, uma vez que a Marítima Seguros S/A rejeitou a inclusão desse trabalhador no plano de saúde por contar 83 anos de idade. Portanto, a fiscalização acolheu o esclarecimento do contribuinte de que a contratação a parte do Sr. Domingos se operou justamente para não o discriminar em razão da idade.

Sendo a glosa motivada apenas na imputação de a assistência médica se configurar em mera liberalidade e não encargo trabalhista, ela não subsiste para os contratos de emprego celebrados até 19/06/2001, uma vez que a assistência

médica para esses contratos consubstanciar-se em salário in natura (Decreto Lei nº 5.452, de 1943 - CLT, arts. 458, na redação anterior à Lei nº 10.243, de 2001).

Para os contratos celebrados a partir de 20/06/2001, a motivação da glosa é pertinente (Decreto Lei nº 5.452, de 1943 - CLT, art. 458, § 2º, IV, na redação da Lei nº 10.243, de 2001), porém não é hábil para justificar o lançamento.

Isso porque, o próprio Termo de Verificação e Constatação Fiscal atesta a conduta do contribuinte no sentido de propiciar o fornecimento de plano de saúde indistintamente a todos os empregados (e-fls. 1183 e 1297/1298), bem como a exibição do livro caixa acompanhado da documentação pertinente (e-fls. 1296/1297), não tendo autoridade lançadora em relação aos lançamentos das despesas com assistência médica questionado a idoneidade dos registros contábeis e da documentação pertinente (Lei nº 7.713, de 1988, art. 11; Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III; Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/1999, art. 75, III; Solução de Divergência Cosit nº 17, de 2017; e Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 2017).

Destarte, a integralidade da glosa de assistência médica não subsiste por força da incidência do art. 6º, III, da Lei nº 8.134, de 1990

Assim, entendo que a situação posta a análise do presente caso é análoga àquela apreciada no acórdão citado, possuindo no que interessa a diferença de que aqui, além do plano de saúde, foram deduzidas também despesas com fornecedores de alimentação para os empregados do cartório.

Neste caso, importante registrar que a Solução de Divergência COSIT 17/2017 e o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 03/2017, citados naquela ocasião, também abrangem as parcelas de alimentação, razão pela qual a mesma conclusão deve ser adotada e o recurso voluntário deve ser provido para reestabelecer as despesas glosadas referentes a alimentação e plano de saúde.

Honorários advocatícios de escritório contratado para assessorar o Tabelionato

Em relação aos honorários advocatícios pagos a escritório contratado para assessorar o tabelionato, esta é a fundamentação do TVF:

Analizando o livro caixa apresentado e os respectivos documentos, identificamos a dedução de despesas referentes a pagamento de honorários advocatícios;

Para análise da questão, se faz necessário, mais uma vez, transcrever o art. 75 do RIR/99.

(...)

Portanto, para que as despesas com honorários advocatícios fossem dedutíveis deveriam enquadrar-se em um dos incisos acima. A toda evidência, não se enquadram, de plano, nos dois primeiros, haja vista não se tratar de remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (inciso I) nem de emolumentos (inciso II).

Deveria, então, tal gasto enquadrar-se no inciso III, qual seja: despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.

Da mesma forma, veremos conforme abaixo relatado que tais gastos não se enquadram no Inciso III acima citado.

Para serem dedutíveis, tais gastos deveriam ser necessários 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 das receitas, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.

Dentro deste raciocínio, entende-se “despesas de custeio” como sendo aquelas 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 e consumo.

Assim sendo, os honorários advocatícios não integram aquelas despesas tidas como de custeio, já que as atividades cartoriais podem ser realizadas independentemente desses pagamentos.

Considerando o exposto, glosamos todos os lançamentos efetuados sob o histórico: “PGTO NF. XXXXXX PRATES E MACEDO ADV. ASSOC.”, inclusive os valores referentes aos tributos pagos sobre as respectivas notas fiscais emitidas;

Corrobora o nosso entendimento a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/ DISIT Nº 101, de 22 abril de 2004, cuja ementa abaixo transcrevo.

Ementa: Os gastos efetuados com o pagamento de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa de cartório 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; Lei nº 9.250, de 1995, arts. 4º, I, e 34; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51.

O contribuinte, por sua vez, defende que a despesa se enquadra na hipótese do inciso III do art. 75 do RIR/99, vez que o serviço prestado é essencial para a atividade notarial.

Sobre este tema, a Receita Federal elaborou em 27 de fevereiro de 2025 a Solução de Consulta COSIT n. 27, que na parte que interessa tem o seguinte teor:

RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. TITULARES DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. DESPESAS COM SERVIÇOS CONTÁBEIS. DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. LIVRO CAIXA. DEDUTIBILIDADE.

As despesas relativas a pagamento de serviços contábeis e de honorários advocatícios serão dedutíveis como despesas de custeio se forem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, cabendo ao consultente realizar este enquadramento e manter em seu poder, à disposição

da fiscalização, a respectiva documentação comprobatória enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Do mesmo modo, a SC Cosit 638/2017:

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. Não é dedutível a despesa referente a pagamento de honorários decorrentes da cobrança, pela Procuradoria do Município, de débito do tabelionato, correspondente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) inscrito em Dívida Ativa do Município. DISPOSITIVOS LEGAIS: Artigos 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto Sobre a Renda (RIR/1999).

Cabe, então, ao julgador verificar a pertinência dos serviços advocatícios contratados com a atividade cartorária.

A turma de julgamento da DRJ entendeu que o serviço advocatício é desnecessário, pois a atividade cartorária pode ser exercida independentemente de assessoria jurídica.

O contribuinte argumenta que o serviço é necessário tendo em vista as mudanças legislativas que o cartório precisa acompanhar. Junta dois contratos de prestação de serviços (fls. 447-454), relativos ao período de 01/09/2004 até 31/08/2005 e 01/09/2005 até 31/08/2006. O objeto de ambos os contratos é o seguinte:

“Cláusula Primeira – Objeto – O presente contrato objetiva a prestação de serviços profissionais técnico-especializados de Assessoria e Consultoria Jurídica nas áreas de Direito Público, Civil e Comercial, especificamente no que se refere ao Instituto do Protesto e Títulos de Crédito, comparecendo diariamente na sede do Contratante com o objetivo de atendimento às partes e orientação ao pessoal do serviço, na elaboração de peças jurídicas referentes a processos em que o Tabelionato de Protesto seja autor, réu ou litisconsorte necessário.

- 1 – As Consultas realizadas por escrito serão respondidas através de pareceres.
- 2 – As Consultas realizadas por telefone serão respondidas por telefone, fax ou e-mail, a critério do Contratante.

Parágrafo Único – Estão incluídos no objeto deste contrato os serviços advocatícios de patrocínio de ações judiciais.

Entendo que assiste razão ao contribuinte.

Primeiro há de se destacar que o objeto do contrato é estritamente vinculado às atividades do tabelionato.

Segundo, me parece que a contratação de advogado para auxiliar em questões técnicas relativas à atividade do cartório é elemento se enquadra no inciso III do art. 75, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Neste sentido, esta turma também já decidiu no âmbito do Processo n. 12448.720276/2015-22, em que foi lavrado o acórdão 2401-008.442, de relatoria do Conselheiro Cleberson Alex Friess, do qual destaco o seguinte trecho:

A glosa das despesas foi motivada pela fiscalização pela desnecessidade dos serviços para a percepção da receita da atividade, sem adentrar, especificamente, na documentação comprobatória das despesas.

Com base na mesma linha de raciocínio, a decisão de piso concluiu que o pagamento de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa do cartório não configura despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, razão pela qual a pessoa física não pode deduzi-la da receita decorrente da atividade notarial.

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

No século XXI, ante a complexidade da profissão e a vasta legislação que permeia o trabalho das serventias extrajudiciais, é compreensível que os titulares de serviços notariais e de registro façam a opção pela contratação de assessoria jurídica para assuntos vinculados às atividades dos cartórios.

Além disso, o advogado desempenha um papel fundamental na defesa da fonte produtora, já que tem a missão de protegê-la de condenações que podem prejudicar ou inviabilizar as atividades geradoras de receita.

Logo, cabe restabelecer a dedução de despesas a título de consultorias, no total de R\$ 73.052,80 (fls. 2.388).

Ante o exposto, entendo que o Recurso Voluntário deve ser provido para reestabelecer as despesas glosadas referentes a honorários advocatícios.

Despesas com a aquisição de bens para o Cartório.

Neste ponto, eis o fundamento do lançamento:

1.11.4 Foram glosadas despesas relativas à aquisição de bens duráveis, posto que classificadas não como despesas de custeio, mas sim como despesas de investimento, assim considerados aqueles dispêndios com aquisição, transporte e instalação de bens cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização, como, por

exemplo, os dispêndios com máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários e outros bens de natureza permanente.

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes também é pacífica sobre o assunto, conforme se verifica das ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

“IRPF – LIVRO CAIXA – DEDUÇÕES – Somente poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto, os dispêndios indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, prevista na legislação de regência, não se enquadrando entre esses dispêndios, as aquisições consideradas como ativo permanente.” (Ac 102-43.739) (grifou-se)

“GASTOS COM INVESTIMENTOS – DESPESAS DE CUSTEIO – 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. Por outro lado, os gastos com reforma de prédio, aquisição de móveis e utensílios e equipamentos eletrônicos, se referem à aplicação de capital e, portanto, não são dedutíveis da receita por expressa disposição legal.” (Ac 104-19.120) (grifou-se)

A questão é, ainda, esclarecida inequivocadamente pela publicação da Secretaria da Receita Federal “**Perguntas e Respostas – Pessoa Física – 2007**”, na resposta à pergunta 392, como transcrito:

392 – “O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?”

Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro Caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital. São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios de consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos em tratamentos, reparos, conservação.

Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital.

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, inciso III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, inciso III; Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978.)

No presente procedimento fiscal, foram glosadas as seguintes despesas consideradas como de investimento:

- a) Aquisição de equipamentos de informática, adquiridos de TMA Comércio Ltda, conforme os lançamentos efetuados nos dias 07/02/2007 e 19/04/2007;
- b) Aquisição de equipamento de informática, adquirido de Paty Informática, conforme lançamento efetuado no dia 11/04/2007;
- c) Aquisição de telefone sem fio, adquirido de Wal Mart Brasil, conforme o lançamento efetuado no dia 14/05/2007;
- d) Aquisição de impressora Epson, adquirida de Distrivisa Ltda, conforme lançamento efetuado no dia 22/05/2007;
- e) Aquisição de bancos em aço, adquiridos de Leroy Merlin, conforme lançamento efetuado no dia 05/06/2007;
- f) Aquisição de 01 vídeo cassete Phillips usado, adquirido de Claudia Ferreira, conforme lançamento efetuado em 27/08/2007;
- g) Aquisição de equipamentos de segurança, adquiridos de Aporte Security Eletronics Sistems, conforme lançamentos efetuados em 03/05/2007, 05/09/2007, 11/09/2007;

1.11.6 Considerando os valores informados como tendo sido pagos as empresas X&T Sistema para Computadores Ltda e A&S Assistência Técnica e Comércio em microcomputadores Ltda e com o objetivo de verificar mais especificamente a natureza dos dispêndios, bem como para constatar o efetivo pagamento dessas despesas, lavramos a intimação de nº 37/2011, em 15 de Fevereiro de 2011, onde solicitamos, entre outros, a comprovação através de documentação bancária daqueles pagamentos.

Em atendimento à intimação nº 37/2011, diversos documentos foram apresentados, porém não foi apresentado documento algum que comprovasse o efetivo pagamento das despesas com as empresas X&T e A&S;

Assim sendo, verifica-se que o contribuinte não comprovou a efetividade dos pagamentos escriturados como despesas pagas a X&T e A&S, portanto glosamos tais pagamentos.

O contribuinte, por sua vez, se defende argumentando que não há norma legal expressa afastando a dedutibilidade da aquisição de bem indispensável ao exercício da atividade em razão da sua durabilidade, como é o caso dos computadores. Sobre a glosa relativa às empresas X&T e A&S, são despesas de manutenção de computadores do cartório e que a glosa em função da não apresentação dos comprovantes de pagamento é indevida, uma vez que as despesas estão acompanhadas da devida nota fiscal e contratos.

Neste ponto, entendo que o contribuinte não tem razão.

Em relação aos bens duráveis, o art. 75 do RIR não contempla a dedutibilidade da aplicação de recursos em bens duráveis (aplicações de capital), apenas no **custeio** da atividade. Todos os bens objeto de glosa são duráveis cuja vida útil ultrapassa um ano.

Ou seja, ao contrário do que argumenta o contribuinte existe sim no ordenamento jurídico a proibição de dedução dos valores investidos em bens duráveis, já que a norma que autoriza a dedução é restrita para despesas de custeio das atividades, o que não contempla a hipótese glosada.

Sobre os contratos de manutenção de produtos de informática, embora *prima facie* se possa admitir a sua dedutibilidade com fundamento no inciso III do art. 75 do RIR, entendo que o contribuinte não cumpriu de forma satisfatória a obrigação disposta no §2º do art. 76, segundo o qual 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)*”.

No caso, o contribuinte juntou contratos firmados em 1991 (a glosa se refere ao ano de 2007) e notas fiscais, não tendo sido capaz de demonstrar o efetivo pagamento.

Assim, entendo que deve ser mantida a glosa.

Das supostas diferenças de valores informados no livro caixa sob os históricos “pagamentos de salário ao Carlos Queiróz” e “Fundo de previdência”. Multa e juros – violação ao princípio da legalidade.

Em relação a este item, assim dispôs o TVF:

1.12 Considerando as diferenças encontradas nos meses relacionados no quadro abaixo, entre os valores informados no Livro Caixa, sob o histórico “Fundo Previdência” e os valores dos comprovantes (DAE) apresentados, glosamos os valores divergentes relacionados na coluna 5:

(...)

1.13 Os lançamentos abaixo relacionados foram glosados por terem sido feitos em duplicidade no Livro Caixa, como demonstrado no quadro abaixo:

(...)

1.14 Foram encontradas diferenças, como demonstrado no quadro abaixo, entre os valores informados no livro caixa, sob o histórico “Pagamento salários ao Carlos Queiroz referente XX/2007” e os valores efetivamente informados em DIRF pelo cartório e sobre os quais foram efetuados os recolhimentos de IRRF:

(...)

1.15 Cumpre ressaltar que existem lançamentos efetuados no Livro Caixa, a título de Pagamento de Guia IRRF código 0561, que se justificam por se tratarem de I.R.R.F sobre os rendimentos recebidos pelos funcionários do cartório, ou seja, o

contribuinte não fez os lançamentos de salários pagos a seus funcionários pelos seus valores brutos e sim pelo líquido e por consequência lançou, separadamente, os valores recolhidos a título de IRRF;

1.16 Os lançamentos efetuados no Livro Caixa a título de pagamento de salários a Carlos Queiroz (Tabelião substituto), foram comprovados através da DIRF e dos recolhimentos efetuados através de DARF (código 0561), os quais foram confirmados pelos dados extraídos do Sistema Sinal 06 do banco de dados da RFB;

O contribuinte argumenta que as contribuições para o fundo de previdência representam um recolhimento efetuado juntamente com os emolumentos, sendo recolhido por cada ato cartorial. O cartório é mero depositário desses valores até o repasse para o Tribunal de Justiça, de modo que o valor não deve ser tributado. Defende que é a natureza da despesa deduzida que deve ser enfrentada e não a comprovação documental da idoneidade da dedução. Sobre o pagamento do salário de Carlos Queiróz, afirma que a diferença entre o valor registrado como pagamento no livro caixa e na DIRF se refere à contribuição previdenciária ao IPSEMG e que a decisão recorrida não teria analisado corretamente o argumento. Sobre as multas e juros, afirma que o auto de infração não traz os encargos individualizados e nem qualquer explicação contábil dos juros e multa objetos da exação.

Entendo que neste ponto o contribuinte também não tem razão.

Sobre o fundo de previdência, independente da natureza da despesa deduzida, é necessário que ela seja efetivamente incorrida para ser dedutível. O fiscal glosou apenas a parte referente ao fundo de previdência em que não houve comprovação através dos DAEs apresentados, de modo que quanto a parte não comprovada, incidindo também a norma do §2º do art. 76 do RIR/99 e, ausente comprovação idônea da despesa, ela deve ser glosada.

Sobre as diferenças no pagamento do salário de Carlos Queiróz, fiscalização detectou diferença entre os valores lançados no livro caixa e na DIRF. Parte desse valor, relativo ao IRRF, foi considerada dedutível, vez que constatado que o contribuinte lançou os salários pelo valor líquido e lançou separadamente os valores de IRRF. Ocorre que em relação à previdência ao IPSEMG, conforme alega em seu recurso, o contribuinte não se desincumbiu do ônus de provar que recolheu essas quantias para o IPSEMG, de modo que também é correta a glosa.

Por fim, quanto à multa e juros aplicados, ao contrário do que afirma o contribuinte, a multa e os juros estão sim claramente especificados no lançamento, o que se infere pela simples leitura da documentação correlata nos autos.

Assim, deve ser mantida a glosa neste ponto.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe parcial provimento para reestabelecer as despesas glosadas referentes a alimentação, plano de saúde e honorários pagos ao escritório de advocacia que assessorava o tabelionato.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator