



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.726854/2012-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.756 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PAULO TUPINAMBÁ VAMPRE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

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

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

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

LIVRO-CAIXA. SERVIÇOS NOTARIAIS. DEDUÇÕES AUTORIZADAS. PLANOS DE SAÚDE.

Podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares de serviços notariais e de registro, para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na DAA, as despesas com planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados.

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

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

penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa referente às despesas de seguro-saúde, constantes do quadro de e-fl. 21. Votou pelas conclusões o Conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

*Assinado Digitalmente*

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

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

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de e-fls. 03 a 13, lavrado junto à pessoa física do Sr. Paulo Tupinambá Vampré, com Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 14 a 40, abrangendo as seguintes infrações, caracterizadas para o Exercício 2010 (ano-calendário 2009):

- a) dedução indevida de despesas médicas;
- b) dedução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (Declaração de Ajuste Anual) de despesas do Livro Caixa;
- c) multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

2. O crédito tributário em litígio atingia, à época do lançamento, o valor de R\$ 617.965,69, sendo R\$ 246.259,98 de imposto, R\$ 55.753,26 de juros de mora (calculados até 06/2012), R\$ 184.694,99 de multa proporcional e R\$ 131.257,46 de multa isolada.

3. O resumo do feito até o julgamento de 1ª Instância encontra-se competentemente formalizado no Acórdão prolatado pela autoridade julgadora de piso, às e-fls. 4.788 a 4.793, *expressis verbis*:

“(…)

O contribuinte pagou parte do crédito tributário, conforme fls. 4.778 a 4.783.

Em 24/07/12, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 3.928 a 3.959, tendo alegado, em síntese, que:

1. De início o contribuinte relaciona na peça de defesa tudo o que foi objeto de autuação e procura pontuar o tratamento legal dado pela legislação em vigor aos notários e tabeliães, sendo o autuado o notário responsável pelo 14º Tabelionato de Notas – Vampré, conforme fls. 3.928 a 3.934;

2. Não há na legislação relativa ao livro caixa, uma lista taxativa das despesas de custeio publicada, até porque seria por demais arbitrário uma lista querer abranger todas as despesas possíveis para todos os tipos de atividades que podem ser exercidas. O exemplo disto é a atividade dos notários e tabeliães, que possuem características próprias inerentes a eles, como será demonstrado;

3. Devido às situações desafiadoras que algumas atividades enfrentam espera-se o bom senso do agente público, buscando nortear suas ações pelos princípios e normas constitucionais que são o fundamento de validade para a publicação e aplicação das leis tributárias. Assim, tais agentes deveriam atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, tendo o contribuinte feito um resumo, em sua impugnação, vinculando esses princípios ao seu caso concreto;

4. No intuito de embasar os seus argumentos de defesa o interessado, em sua contradita, cita diversas decisões administrativas e entendimentos doutrinários;

5. Contesta a glosa dos valores pagos/depositados judicialmente a título de ISS, com os seguintes fundamentos:

5.1- O auditor teria entrado em contradição no que tange ao regime de caixa, pois é do conhecimento de todos que operam neste ramo que o regime de caixa compreende o reconhecimento das receitas somente na ocasião de seu recebimento efetivo, e dos custos e despesas apenas na ocasião de seu pagamento em moeda corrente, independentemente do momento em que são realizadas o que implica neste caso no efetivo desembolso. Não se podendo aventar aqui que o contribuinte tenha disposição sobre o montante financeiro utilizado para o pagamento do tributo ainda que este tenha sido realizado em sede de depósito judicial;

5.2 - Ocorre que o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) teve sua cobrança alterada de forma ilegítima pelo Município de São Paulo por meio da Lei 14.865/2008, passando a onerar de forma inconstitucional os serviços prestados pelos Tabelionatos de Notas;

5.3 - O impugnante ingressou com ação declaratória de número 053.09.01.2694-0 contra a cobrança trazida pela Lei 14.865/2008 e como não pode se esquivar do recolhimento do ISS, realizou os pagamentos em juízo, através dos depósitos judiciais, no momento da ocorrência do fato gerador trazido pela lei;

5.4 - O auditor disse que o contribuinte poderá lançar esta despesa apenas quando e se ocorrer o não reconhecimento de seu direito em juízo, o que o interessado discorda já que o regime neste caso é o de caixa, como as demais despesas de aluguel, condomínio, etc;

5.5 - O contribuinte realizou os depósitos judiciais para garantir o cumprimento da obrigação tributária gerada pela edição da Lei 14.865/2008 caso não obtenha o êxito esperado ao final da ação e o STF julgue a cobrança legítima as despesas já foram deduzidas no livro caixa. Ao contrário se a decisão final for favorável à autora a mesma deverá para os fins do IRPF Carnê-Leão, oferecê-la à tributação na data do respectivo crédito;

5.6 - A obrigação de efetuar o pagamento de um imposto subsiste ainda que entendamos ser esta cobrança inconstitucional. E se este pagamento é obrigatório então ele deve ser deduzido no livro caixa e caso isto não seja possível ocorrerá um dano irreparável em virtude do lapso temporal.

6. Discorda da glosa dos honorários advocatícios, conforme abaixo:

6.1 - Os honorários advocatícios também podem ser deduzidos quando o assunto em questão tratar-se exclusivamente de matéria relacionada à atividade do profissional;

6.2 - De acordo com as notas fiscais os serviços contratados foram para que o contribuinte pudesse garantir os seus direitos com a finalidade de discutir a incidência do ISS sobre os serviços dos notários e ainda a defesa do contribuinte em processo judicial trabalhista e ingresso em parcelamento. Parece claro que estas contratações visavam o custeio de despesas necessárias à manutenção da fonte produtora;

6.3 - Os gastos em questão são justamente para a manutenção da receita do cartório e com relação à ação trabalhista os seus funcionários possuem um vínculo com a atividade do contribuinte.

7. Também não aceita a glosa de locomoção e transporte, como segue:

7.1 - Entende ser dedutível pois, ficaram comprovadas por meio de documento hábil que estes serviços foram solicitados ao cartório e realizados para o atendimento de seus clientes. Logo estão relacionados sim com a percepção das receitas e manutenção da fonte produção, já que os serviços foram prestados e recebidos e ainda lançados como receitas em seu livro caixa;

7.2 - Não obstante o artigo 75, III do RIR dispor que tais serviços devem ser realizados por representantes comerciais, deve ser levado em conta a atividade em questão já que os serviços notariais realizados fora do Tabelionato, pelos escreventes, são uma realidade. Assim, cabe a dedução com os serviços de táxi.

8. Requer a dedução com seguro saúde:

8.1 - O § 2º do artigo 458 da CLT, frisado pelo Sr. Auditor fiscal, foi alterado, para atender a Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho - OIT, com o

único objetivo de humanizar a relação de emprego, visando de um lado garantir melhor qualidade de vida e de trabalho ao empregado com base na própria Constituição Federal através do artigo 75 e do § 2º do artigo 458 da CLT, possibilitando que o empregador de outro lado possa fornecer mais benefícios aos empregados sem correr o risco de que estes se constituem em salário, como vestuário, educação, transporte, etc;

8.2 - Com esta lei, o legislador procurou estimular o empregador a proporcionar melhores condições de trabalho ao empregado, desonerando vários itens que até então, eram considerados como salário, cumprindo assim com o disposto na nossa Constituição Federal;

8.3 - Assim, apesar de o empregador não ser obrigado a assumir tal custo, isso trás [sic] uma melhor qualidade de vida para os funcionários, cabendo, então, ser acatada a despesa de R\$ 175.178,46 de seguro saúde, conforme documentação anexada.

9. Pede a dedução com alimentos, conforto e entretenimento:

9.1 - O valor da glosa para o item 'Conforto e Entretenimento' é de R\$ 70.466,56 e R\$ 1.740,20 e se refere em parte basicamente ao oferecimento a seus clientes de balas nos balcões de atendimento, cafés, chocolates quentes e TV;

9.2 - O Tabelionato visando uma fidelização de seus clientes e no uso de sua competência e limites do ofício praticado vem tomando uma série de medidas para garantir a seus clientes um atendimento diferenciado, dentre elas oferecer serviços de máxima qualidade através de uma política de qualidade seguida por todos os colaboradores: um atendimento eficiente aos clientes, num ambiente de melhoria contínua dos serviços prestados e de crescimento dos funcionários, resguardando direitos das partes interessadas e a verdade, para evitar conflitos judiciais, tudo com o objetivo de atender a legislação de consumo;

9.3 - Cita Parecer COSIT nº 358/70 que aceita a dedução com propaganda. Então, acredita que não se trata de despesa por mera liberalidade, mas necessária a fonte produtora.

10. Aduz a consideração da despesa com confraternização:

10.1 - Outra despesa lançada pela fiscalização foi de um contrato de fornecimento de alimentos e bebidas para a confraternização de final de ano na qual todos os empregados são convidados a celebrar nas dependências da contratada Mac Bar e Restaurante Ltda. EPP;

10.2 - Ao que parece pelas tantas decisões já proferidas pela RFB as despesas com confraternização são dedutíveis desde que sejam assumidas em benefício de todos os seus funcionários indiscriminadamente corroborando também com a política de qualidade mantida pelo contribuinte já que um cliente satisfeito também representa um funcionário satisfeito e respeitado nº ambiente de trabalho que é onde ele passa a maior parte do dia.

11. Reclama da glosa de empréstimos e financiamentos bancários:

11.1 - Outra glosa que não merece ser mantida é a dos encargos, juros decorrentes de empréstimos e financiamentos, menos ainda a glosa relativa ao correspondente IOF, que somam o montante de R\$ 75.468,50. Entende que essas despesas não são uma perda para os Cofres Públicos;

11.2 - Tais valores são custeio da fonte produtora, pois estes financiamentos representam uma necessidade de caixa em alguns dias do mês para que as obrigações trabalhistas e fiscais sejam cumpridas. Isto por que o valor de emolumentos recebidos pela Serventia não pertence integralmente ao Tabelionato, pois mais de 30% dos seus recebimentos são repartidos à Secretaria da fazenda, IPESP, Sindicato dos Notários, Tribunal de Justiça e Santa Casa e isto acontece toda semana, porém os gastos fixos continuam os mesmos. Então, para arcar com estes gastos são necessários em determinados momentos do mês o uso de empréstimos bancários para o tabelionato honrar com os compromissos assumidos.

12. Contesta a glosa de investimentos no valor de R\$ 80.240,26:

12.1 - Os gastos com a manutenção do elevador e sua adequação para uso de portadores de necessidades especiais, representam além da manutenção de conservação, um cumprimento das normas de acessibilidade e segurança exigidas pela Lei Federal 10098/2000 e do Município de São Paulo;

12.2 - O tratamento acústico se deve ao ruído do gerador que é ensurdecador e este tratamento é importante simplesmente por que acontece com frequência a falta de energia na região, esbarrando em uma obrigação perante a legislação que trata dos limites de ruídos e também a legislação de segurança do trabalho, que obriga os empregadores a tomarem todas as providências necessárias com a finalidade de zelar pela saúde e bem estar de seus empregados;

12.3 - Portanto, existe uma necessidade e obrigação do contribuinte, sendo cabível a dedução pleiteada.

13. Não aceita a cobrança da multa isolada, pois se a dedução é indevida a multa também o será e pelo fato de ser uma cobrança em duplicidade já que também está sendo penalizado com a multa de ofício, tudo como descrito em sua impugnação às fls. 3.955 a 3.959;

14. Por fim, pede o cancelamento total do lançamento, ou seja, imposto, multas e juros.

(...)"

4. A impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acima brevemente descrita) foi conhecida e julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ07 nº 12-85.538, de e-fls. 4.787 a 4.806, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DESPESAS MÉDICAS.

Não tendo o contribuinte discordado da infração tributária, a mesma torna-se não impugnada encontrando-se fora do presente litígio.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Somente são dedutíveis as despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração e encargos com terceiros com vínculo empregatício. Compete ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea que a despesa pleiteada se enquadraria no conceito de necessidade previsto na Lei.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Tais penalidades estão previstas na legislação tributária e devem ser aplicadas nos moldes em que a norma legal determina.

JUROS DE MORA.

A partir de 01/04/1995, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sendo cabível sua utilização, por expressa disposição legal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

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

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Cientificado da decisão de 1ª. Instância em 10.03.2017 (e-fl. 4.811), o contribuinte interpôs, em 07.04.2017 (carimbo de e-fl. 4.838), Recurso Voluntário de e-fls. 4.838 a 4.857<sup>1</sup> onde, após breve relato do desenvolvimento do feito até a fase recursal:

5.1) Remete-se aos arts. 236 da CRFB/88 e ao art. 21 da Lei 8.935, de 18 de novembro de 1994, para apontar que ao Notário cumpre organizar técnica e administrativamente

<sup>1</sup> O Recurso substituiu integralmente o anexado às e-fls. 4.814 a 4.835.

a serventia, sendo de sua responsabilidade exclusiva o gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços, contratando pessoas físicas como empregados (escreventes, auxiliares com designação e substitutos), pessoas físicas outras e pessoas jurídicas para serviços de informática, segurança, limpeza, dentre outros. Ressalta que tem direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e por estarem enquadrados como profissionais autônomos, tem tributação estabelecida pelo artigo 8º. da Lei nº. 7.713, de 1988, pelo artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja redação dada pelo artigo 6º., da Lei nº. 8134, de 1990 e pelo artigo 4º., Lei 9250 de 1995;

5.2) Entende que comprovou a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea escrituradas em Livro Caixa, rechaçando a conclusão de que almeja deduzir qualquer gasto que tenha realizado durante o período de apuração, ainda que as despesas em litígio não possuam uma relação direta com a atividade fim com titular de um cartório, rejeitando a interpretação quanto às despesas litigadas adotada pelo Acórdão recorrido;

5.3) Argumenta que não há, na legislação relativa ao Livro Caixa, uma lista taxativa das despesas de custeio publicada, pois seria por demais querer abranger todas as despesas possíveis para todos os tipos de atividades, alegando que, no Relatório de Verificação Fiscal que delinea as glosas realizadas, poder-se-ia identificar claramente uma carência de adequação, necessidade e proporcionalidade, argumentando que a aplicação adequada do artigo 75 do RIR/99 exige uma grande dose de razoabilidade para identificar as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;

5.4) Cita, a seguir, a necessidade de comprovação de despesas pelo contribuinte, estabelecida pelo art. 76, §2º. do RIR/99, colacionando Acórdão Carf e trecho do Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979, onde se admite como abarcadas pelo conceito de despesas necessárias tanto aquelas de caráter essencial como a de caráter “conveniente ou proveitoso”.

5.5) Passa a discorrer sobre as glosas de rubricas contra as quais se insurge, da seguinte forma:

#### **5.5.1) Despesas com ISS – Depósitos Judiciais:**

a) Entende que, quanto aos depósitos judiciais realizados, houve sim um dispêndio financeiro, pois na prática o fato é que a empresa não tem este dinheiro mais à sua disposição, não pode contar com ele para o cumprimento de suas obrigações;

b) Informa que o contribuinte ingressou com ação declaratória de número 053.09.01.2694-0, que corre na 4ª Vara da Fazenda Pública Municipal, visando a declaração de inexistência de relação jurídica que o obrigue recolher o ISS nos moldes da lei questionada por ser ela inconstitucional. Registra que os autos da ação supracitada se encontram com o Relator, pendentes de julgamento final e o contribuinte juntou aos autos a petição inicial e os relatórios processuais além dos depósitos judiciais, com a autenticação bancária que comprovam o pagamento do ISS;

c) Rejeita o entendimento de que poderá lançar como dedutível esta despesa apenas quando e se ocorrer o não reconhecimento de seu direito em juízo, por inexistir dano decorrente desta apropriação.

#### **5.5.2) Honorários Advocatícios:**

a) Relata que os lançamentos referentes às rubricas foram suportados aqui pelas notas fiscais e devidamente comprovados nos autos e que os serviços foram contratados para que o Recorrente possa garantir seus direitos, como o ingresso em juízo de medida judicial com a finalidade de discutir a incidência do ISS sobre os serviços dos notários e ainda a defesa do mesmo em processo judicial trabalhista e ingresso em parcelamento;

b) Defende que tal despesa não somente é necessária, mas também totalmente vinculada ao cartório, pois tais demandas representam um risco, sim, à manutenção da fonte produtora levando-se em conta os gastos que terá que suportar em detrimento de suas responsabilidades das quais não pode se esquivar. Tudo em consonância com o Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979, em seus itens 8, 9 e 10;

c) Entende que não reconhecer o direito de dedução desta despesa importa, sem dúvida, no não reconhecimento de seus direitos e garantias constitucionais, estabelecidos no art. 5º. LV da CRFB, colacionando, ao final, Acórdão oriundo da DRJ e Pergunta extraída de “Perguntas e Respostas”, publicado pela RFB.

#### **5.5.3) Locomoção e Transporte:**

a) Ressalta que as despesas estão devidamente comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, observando que existe um serviço de taxi faturado todo mês à Associação de Taxistas, com as saídas e destino dos funcionários do cartório;

b) Argumenta que, na ausência destas despesas, muitos serviços prestados pelo Recorrente não se tornariam possíveis com direito a perda de sua receita, visto que se trata de um procedimento de trabalho costumeiro nesta área de atuação. Enfatiza as necessidades de realização de atos notariais no domicílio do cliente, pois muitas vezes acontece deste não poder comparecer ao Tabelionato e, na hipótese, estes atos são praticados por representantes do cartório habilitados. Desenvolve breve argumentação contábil, de forma a caracterizar tais gastos como despesas e cita novamente o Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979.

#### **5.5.4) Seguro Saúde:**

a) Cita a alteração ocorrida no § 2º do artigo 458 da CLT, para atender a Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho - OIT, com o objetivo de humanizar a relação de emprego, visando de um lado garantir melhor qualidade de vida e de trabalho ao empregado e possibilitando que o empregador, de outro lado, possa fornecer mais benefícios aos empregados, sem correr o risco de que estes se constituam em salário. Ressalta que o fato de que uma verba não configurar salário não descaracteriza seu lançamento em livro caixa;

b) Argumenta que, em observância ao pactuado com seus colaboradores, oferece a todos, sem distinção, seguro saúde conforme quando da contratação de seus funcionários. Rejeita a tese de que, para surgir a obrigação da empresa de oferecer seguro saúde aos seus empregados, seria necessário um acordo coletivo de trabalho;

c) Entende que os gastos efetuados pelo Recorrente com despesas médicas representam nada mais do que sua obrigação e não simples voluntariedade, além de fazerem parte de uma recomendação internacional na qual o Brasil se obrigou e que foi pactuada entre as partes, tornando seu cumprimento obrigatório;

d) Cita a Solução de Divergência Cosit nº. 17, de março de 2017, que decidiu por manter o entendimento exarado por intermédio das seguintes Soluções de Consulta: Solução de Consulta SRRF09/Diort nº 184, de 6 de setembro de 2011, e Solução de Consulta SRRF01/Diort nº 13, de 2 de abril de 2013, em especial esta última, onde se conclui no sentido de que as despesas em questão representam, sim, rubricas dedutíveis, a partir do inciso I, do artigo 75, do supramencionado Regulamento do Imposto de Renda, de 1999;

e) Por fim, ressalta que os documentos que comprovam as despesas médicas glosadas já foram devidamente juntados aos autos, juntamente com dois meses de folhas de pagamento, onde se demonstra nos quadros (vencimentos e descontos) que os valores se anulam, justamente porque quem assume este ônus é o Tabelionato e não o empregado, colacionando o Recorrente, ao final, decisões deste Conselho acerca dos temas de despesas médicas e planos de saúde.

#### **5.5.5) Conforto e entretenimento:**

a) Ressalta que a glosa para o item 'Conforto e Entretenimento' e para o item 'Alimentos se referem, basicamente, ao oferecimento a seus clientes de balas nos balcões de atendimento, cafés e chocolates quentes;

b) Rejeita que se trate de gastos incorridos por mera liberalidade e sem necessidade pelo Recorrente, com argumentos baseados na necessidade de prestar um serviço de qualidade e de fidelizar seus clientes, visto que não pode fazer uso de despesas de publicidade, cuja dedutibilidade registra ser aceita, citando Pergunta constante de Perguntas e Respostas publicado pela RFB;

c) Volta, ao final, a citar o Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979, para defender que se trata de ação nada mais que necessária à manutenção da fonte produtora.

#### **5.5.6) Confraternização:**

a) Cita que decisões já proferidas pela RFB através de seus órgãos julgadores admitem que despesas com confraternização são dedutíveis, sim, desde que sejam assumidas em benefício de todos os seus funcionários indiscriminadamente, corroborando também com a política de qualidade mantida pelo contribuinte, já que um cliente satisfeito também se relaciona

a um funcionário satisfeito e respeitado no ambiente de trabalho que é onde ele passa a maior parte do dia, colacionando julgado a propósito;

b) Assim, conclui, está-se diante de benefícios concedidos aos seus funcionários pelo trabalho realizado por eles, considerado essencial em certos momentos e não existem dúvidas sobre este direito de dedutibilidade, até mesmo em decisões proferidas por este Conselho.

#### **5.5.7) Empréstimos e Financiamentos Bancários:**

a) Alega o recorrente que decidir sobre a realização de empréstimos bancários, para manter a fonte produtora de forma íntegra e sem se esquivar de suas responsabilidades, pode até não ser o sonho de qualquer administrador, mas pode ser em alguns momentos essencial, conforme presente no Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979, em seus itens 8, 9 e 10;

b) Ressalta que todos os encargos lançados estão devidamente comprovados através dos demonstrativos bancários anexos com o destaque nas respectivas folhas, bem como o Contrato assinado com a instituição financeira.

#### **5.5.8) Investimentos:**

a) Aqui, ressalta que os gastos considerados investimentos pelo agente fiscalizador não representam nada mais que manutenção do elevador e sua adequação para uso de portadores de necessidades especiais. Trata-se assim, segue o recorrente, de obrigação legal em cumprimento das normas de acessibilidade e segurança exigidas pela Lei Federal 10.098/2000 e do Município de São Paulo. Estes serviços incluíram desde a sinalização adequada para deficientes visuais a adequação para cadeirantes;

b) Acrescenta que houve também a glosa dos valores gastos com o tratamento acústico realizado no local onde se encontra um gerador de energia. Também aqui alega que se trata de uma obrigação perante a legislação que trata dos limites de ruídos que podem ser suportados pelo ser humano e mais, também perante a legislação de segurança do trabalho, que obriga os empregadores a tomarem todas as providências necessárias com a finalidade de zelar pela saúde e bem-estar de seus empregados;

c) Registra que o tratamento acústico realizado não é equipamento é um isolamento acústico feito com mantas, e outros produtos, logo não se configura aquisição de equipamento;

d) Defende, dessarte, a "necessidade e obrigação" desses gastos, que não representam, em seu entender, nenhum tipo de investimento, mencionando, uma vez mais, o Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979, em seus itens 8, 9 e 10;

e) Por fim, argumenta que as benfeitorias em imóveis de terceiros são sim dedutíveis, tendo a RFB assim esclarecido em resposta à pergunta constante de seu sítio institucional;

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

5.7) Assim, requer que seja o presente auto de infração anulado, não somente quanto às glosas das despesas lançadas no Livro Caixa do contribuinte, mas também quanto aos acréscimos legais decorrentes tais como: os juros, multa de ofício e multa isolada.

6. É o relatório.

## VOTO

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

7. Cientificado da decisão de 1ª. Instância em 10.03.2017 (e-fl. 4.811), o contribuinte interpôs, em 07.04.2017 (carimbo de e-fl. 4.838), Recurso Voluntário de e-fls. 4.838 a 4.860<sup>2</sup>. Assim, o pleito é tempestivo e dele conheço. A análise seguirá a ordem de matérias constante do pleito recursal, conforme acima relatado.

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

#### 1.1 Premissas

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

a) Recai sobre o sujeito passivo o ônus de produzir a comprovação das despesas realizadas, restando descabida a sua pretensão de que restasse à autoridade lançadora ou à autoridade julgadora suprir a inexistência ou a deficiência probatória, afastando, assim, o ônus que ao contribuinte incumbe;

b) Especificamente quanto às despesas em discussão, adotam-se como premissas aquelas estabelecidas em julgado deste Colegiado (Acórdão CARF nº. 2.101-003.184, de 23 de julho de 2025), onde a mesma matéria foi recentemente enfrentada por este Colegiado e às quais também acede este relator, embora não fizesse parte deste Colegiado à época. Ali, restou muito bem estabelecido pelo Conselheiro Mário Hermes Soares Campos (Relator) que, *verbis*:

“(…)

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

a) deve estar relacionada com a atividade exercida;

<sup>2</sup> O Recurso substituiu integralmente o anexado às e-fls. 4.814 a 4.835.

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

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

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

Buscando clarear a conceituação das despesas dedutíveis, sob a ótica do art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134/1990, por meio da Solução de Consulta – SC Cosit nº 210/2018, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal assim se manifestou:

(...)

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

**“Lei nº 8.134, de 1990:**

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

(...)

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

(...)”

*10. Por sua vez, a IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com as alterações da IN RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017, ao dispor sobre os rendimentos do trabalho não assalariado, esclarece que:*

**“IN RFB nº 1.500, de 2014:**

(...)

*Art. 56. Para a determinação da base de cálculo do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), pode-se deduzir do rendimento tributável:(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)*

*I - as parcelas previstas nos incisos I a V do caput do art. 52; e*

***II - as despesas escrituradas em livro Caixa, observado o disposto no art. 104.***

(...)

**Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade**

(...)

**III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)**

(...)"

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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

**"Decreto nº 3.000, de 1999**

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

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

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

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

18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos (sublinhado nosso). Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.<sup>3</sup>

19. **Saliente-se que ambas as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.**

20. Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o consulente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, as despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo<sup>4</sup>.

(...)

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

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

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

serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, de forma concomitante.<sup>5</sup>

(...)"

9. Ainda, ressalte-se serem tais premissas perfeitamente consistentes com a aplicabilidade, ao caso que ora se analisa, dos arts. 75, e 76 do RIR/99 (citados no enquadramento legal da glosa de despesas no auto em questão), cabendo, ainda, o pleno respeito ao estabelecido pelos art. 73 do RIR/99<sup>6</sup>, *verbis*:

#### **RIR/1999**

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

(...)

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

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

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

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

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

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

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

**§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão**

<sup>5</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

<sup>6</sup> Também constante do enquadramento legal do auto de infração.

**mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).** (grifo nosso)

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

(...)”

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

### **1.2 Quanto à carência de adequação, necessidade e proporcionalidade**

11. Sem razão o autuado. Verifica-se que o auto de infração de e-fls. 03 a 13 encontra-se plenamente fundamentado consoante Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 14 a 40, nos quais encontra-se extensivamente descrito o procedimento fiscal, bem assim explicitada a legislação aplicável que ali se julgou violada pela autuada, bem como as provas obtidas no curso de tal procedimento fiscal a embasar a acusação fiscal.

12. Tais provas, note-se, foram sempre obtidas de forma regular (com o devido amparo legal) no curso de tal procedimento, aqui abrangidas diversas intimações à autuada, sem que se possa cogitar de qualquer ilegalidade ou parcialidade.

13. Ainda, note-se que, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, tendo sido também plenamente respeitado pela autoridade lançadora o art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, *verbis*:

#### **Decreto 70.235/72**

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

14. Dessarte, rejeito as alegações da recorrente de carência de adequação, de necessidade ou de proporcionalidade da autuação e passo, assim, à análise de mérito das demais matérias constantes do pleito recursal.

### **1.3) Quanto ao Parecer CST nº. 1.554/79 e suas conclusões**

15. Quanto às alegações deduzidas em sede recursal pelo atuado, baseadas no Parecer CST n.º 1.554., de 1979, citado pela recorrente, e assim, relacionadas aos conceitos de despesas “convenientes ou proveitosas” (terminologia daquele ato administrativo), registro que, segundo a interpretação deste relator, ao se estabelecer, consoante Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6.º, III, a qualidade mandatária, para fins de dedutibilidade, de despesas como “necessárias à percepção da receita e da manutenção da fonte produtora”, está-se diante de condições também logicamente necessárias<sup>7</sup>, ou seja, condições que, caso ausentes, significam a consequente ausência de dedutibilidade, não havendo, assim, despesas dedutíveis que não obedeçam a condição de “necessárias à percepção da receita e da manutenção da fonte produtora”.

16. Ou seja, entendo que, com base no legalmente instituído, não apresenta o conceito de “despesas necessárias” qualquer sinonímia ou hipótese de poder ser tomado no sentido de “despesas convenientes” ou “gastos proveitosos”, lembrada, aqui, ainda, a não vinculação deste Colegiado aos ditames do citado Parecer CST.

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

##### 1.4.1 Despesas com ISS – Depósitos Judiciais

17. Sem reparos o concluído pelo recorrido à e-fl. 4.796, ao distinguir a efetivação de garantia (com depósito judicial) do efetivo recolhimento do tributo, *verbis*:

“(…)

Contudo, é necessário esclarecer que somente configuraria uma despesa com ISS caso o contribuinte tivesse efetivamente pago o tributo, o que não ocorreu na presente hipótese.

Na verdade, como dito pelo próprio atuado em sua impugnação, o interessado ingressou com ação judicial alegando a falta de relação jurídica entre ele e a Prefeitura da Cidade de São Paulo, no que diz respeito à cobrança do ISS por parte daquela prefeitura. Portanto, não há que se cogitar em pagamento do ISS se ao contrário o contribuinte justamente entrou com a respectiva ação judicial com o objetivo de não recolher o tributo discutido.

Não se está aqui afirmando que não haveria Lei para a cobrança do ISS e nem tampouco foi dito que o contribuinte não estaria sujeito aquele tributo. Todavia, é imperativo salientar que os depósitos judiciais praticados pelo impugnante, como garantia no referido processo judicial, em nenhum momento configura o efetivo pagamento do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS).

(…)”

18. Acrescente-se ao acima exposto, ainda, que, consoante entendimento da Solução de Consulta Cosit n.º 210, de 17 de dezembro de 2021, já anteriormente adotado por este Relator (inclusive em processo julgado nesta mesma sessão relativo ao mesmo contribuinte), sempre que da realização de depósitos judiciais para fins de questionamento de tributos diversos,

<sup>7</sup> Adjetivo utilizado em sua acepção comumente adotada em sede de lógica roposicional.

somente quando da posterior conversão em renda em favor do ente tributante é de se cogitar a dedutibilidade de tais depósitos (no caso, do ISS).

19. Veja-se a referida Solução de Consulta, que suporta integralmente o entendimento desse Relator, ressaltando-se que sequer há que se falar em ocorrência de despesa enquanto discutido judicialmente o tributo objeto de depósito.

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

(...)

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

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

b) os valores dos pagamentos de ISSQN realizados em atraso, mesmo os referentes a exercícios anteriores”. (grifou-se)

20. Por fim, caso ocorrida a conversão, deveria esta restar efetivamente comprovada, necessariamente pelo contribuinte, a partir do ônus que lhe incumbe.

21. Constata-se, porém, que não há mínima evidência nos autos acerca da conversão dos depósitos em análise, repita-se, de ônus de comprovação da autuada (o contribuinte em seu Recurso relata que o processo permanecia pendente de julgamento, sem qualquer alteração reportada pelo sujeito passivo até a data do presente Acórdão) e, assim, voto por manter a glosa quanto a estas despesas, negando-se provimento ao Recurso.

#### 1.4.2 Honorários Advocatícios

22. Trata-se de matéria já enfrentada por este Colegiado, no âmbito do Acórdão Carf nº. 2101-003.184, prolatado por este Colegiado e cujo entendimento a seguir, de lavra do Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, é integralmente acompanhado por este relator, *expressis verbis*:

“(…)

Por meio da SC Cosit nº 210, de 2018, a Coordenação Geral de Tributação da RFB 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.

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, (...)

**Nos termos frisados no julgamento de piso, seria plenamente justificável o contribuinte ingressar com uma ação judicial contra a cobrança de determinado tributo, entretanto, tal despesa não pode ser caracterizada como um gasto imprescindível para a manutenção da fonte produtora, pois em nenhum momento se pode inferir que o cartório só poderá exercer sua atividade caso entre na justiça para não recolher um tributo específico. O mesmo raciocínio se aplica a eventuais causas cíveis e/ou administrativos, ou mesmo em processos em que consta como demandado, a exemplo do que será demonstrado na sequência. Portanto, (...), não trata de serviços que atendem, simultaneamente, aos requisitos de ser necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, motivo pelo qual, deve ser mantida a glosa dos respectivos valores. (grifo nosso)**

(...)"

23. No caso em questão, cediço que todos os gastos da rubrica que ora se discute dizem respeito, conforme inclusive relatado pelo contribuinte, a “medida judicial com a finalidade de discutir a incidência do ISS sobre os serviços dos notários e ainda a defesa do mesmo em processo judicial trabalhista e ingresso em parcelamento”, os quais, consoante acima exposto, não podem ser caracterizados como imprescindíveis para manutenção da fonte produtora, ou seja, podendo o cartório exercer regularmente sua atividade independentemente de tais feitos judiciais, logo, firme no entendimento acima ora adotado, também de se manter a glosa.

#### **1.4.3 Locomoção e Transporte**

24. Também se trata, aqui, de matéria já enfrentada por este Colegiado no mesmo Acórdão Carf nº. 2101-003.184, cujo posicionamento a seguir também se adota, no sentido de manutenção da glosa:

“(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

Conforme os comandos normativos acima reproduzidos, somente são dedutíveis as despesas de transporte e locomoção incorridas pelos representantes comerciais autônomos, situação que não se coaduna com a atividade cartorial desenvolvida pelo recorrente, devendo ser mantida a glosa relativa a tais gastos.<sup>8</sup> (grifo nosso)

(...)"

25. Assim, também nego provimento ao Recurso quanto à matéria.

#### 1.4.4 Seguro Saúde

26. Como já tive oportunidade de me manifestar em outros feitos no âmbito deste Conselho, entendo que o requisito a ser obedecido para fins da dedutibilidade da rubrica com despesas médicas ofertada aos empregados é o de oferecimento indistinto a todos (universalidade), permitida, todavia, a variação da cobertura entre diferentes empregados (rejeitando-se a necessidade de homogeneidade de cobertura).

27. Fundamento tal posicionamento em excerto do Voto Vencedor constante do Acórdão Carf nº. 1302-003.611, de 11.06.2019, onde o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, referenciando o voto de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, assim estabelece, ressaltando-se aqui a aplicabilidade do art. 299 do RIR/99 também ao presente caso, consoante já delineado nas premissas ora adotadas:

"(...) Glosas de despesas com plano de saúde de empregados e diretores

<sup>8</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

[...], concordo com o Relator que deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto às despesas com "check-up", cujos únicos beneficiários eram os dirigentes da Recorrente (gerentes, diretores, supervisores, controllers), não estando o benefício disponível para os demais empregados.

Em relação às despesas com planos de saúde, porém, a discussão contém uma controvérsia adicional que consiste em saber se a expressão "indistintamente" obriga que os planos de saúde oferecidos a empregados e diretores sejam exatamente os mesmos.

Não consegui localizar ato normativo expedido pela Receita Federal que trate do tema e a principal discussão no âmbito das instâncias do contencioso administrativo tem-se limitado ao caráter de remuneração dos benefícios pagos, para fins de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Previdenciária.

Ao tratar do tema, Hiromi Higuchi (Imposto de Renda das Empresas, atualizado até 15-02-2017, p. 297) opina em sentido contrário à conclusão da autoridade fiscal:

"Entendemos que a condição de indistintamente está atendida quando os serviços são extensivos a todos os empregados, ainda que haja diferenciação nos serviços de acordo com a hierarquia do funcionário.

É comum a empresa, abrindo exceção, pagar vultosa despesa hospitalar de determinado funcionário. Nesta hipótese, se a empresa não quiser ter problemas com o fisco, a melhor solução é considerar o pagamento como gratificação que é totalmente dedutível mas sujeito ao imposto de renda na fonte e à contribuição previdenciária a cargo do empregador." De fato, entendo que a discussão é relevante apenas para a configuração do caráter de remuneração indireta dos dirigentes da pessoa jurídica, para fins de incidência dos referidos tributos.

Para a questão da dedutibilidade do IRPJ, porém, a exigência de que as despesas de saúde sejam realizadas por meio do fornecimento do mesmo plano de saúde a dirigentes e empregados, a meu ver, embora defensável, extrapola os limites fixados pela legislação. O requisito exigido é a universalidade, não a homogeneidade do benefício.

Há precedente do CARF neste sentido, conforme Acórdão nº 1805.00-064, de 27 de maio de 2009 (Relator Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior), cujo trecho transcrevo:

"Anotese que o artigo 300 do RIR/94 estabelece como condição de dedutibilidade unicamente que os benefícios sejam destinados indistintamente, entendo que esse requisito é satisfeito quando a destinação se dá a todos os empregados, ainda que haja diferenciação nos serviços de acordo com a hierarquia do empregado, exatamente como no caso dos autos, em que a própria fiscalização reconhece que a recorrente manteve planos de saúde a todos os seus empregados, contudo, dispunham de planos com peculiaridades.

Ora, se a lei silencia acerca da diferenciação na modalidade dos custos é vedado ao intérprete fazê-lo, ademais disso a dinâmica gerencial de uma empresa impõe distinções de nível hierárquico, de modo que afasto a glosa pertinente a esse tópico." Destaco que, no caso sob análise, para parte dos empregados, ainda que a Recorrente desejasse, era impossível o fornecimento do mesmo plano por não haver disponibilidade da Operadora Ulbra no Município da sua Filial (embora fosse possível fornecer o mesmo plano da Operadora Sul América). Tal fato chama a atenção ainda para a situação de pessoas jurídicas que atuam em distintos países. A exigência de fornecimento de um mesmo plano de saúde acabaria por impedir a dedutibilidade da despesa.

Além disso, é comum que a empregadora exija alguma contrapartida dos empregados, para o fornecimento do plano. Assim, a exigência de que o plano de saúde oferecido seja o mesmo para todos os empregados e dirigentes poderia terminar por inviabilizar o benefício, na medida em que o oferecimento de um plano mais completo a todos impossibilitaria a contrapartida dos empregados menos remunerados; e a oferta de um plano de saúde básico a todos resultaria no desinteresse dos empregados mais graduados e dirigentes.

(...)"

28. Faço notar que, em plena consistência com o entendimento acima, a Coordenação Geral de Tributação da RFB, por meio da mencionada Solução de Divergência Cosit nº 17, de 2017, firmou o entendimento de que os valores pagos aos empregados a título de alimentação, bem como de planos de saúde, destinados indistintamente a todos os funcionários, podem ser deduzidos da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, desde que devidamente comprovados mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa. Nesse sentido, também, a atual redação do art. 104, § 6º, da Instrução Normativa – IN RFB nº 1.500, de 2014, incluído pela IN RFB nº 1.753, de 2017:

Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

(...)

§ 6º 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 de serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na DAA. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

29. A partir de tudo quanto o acima exposto, agora analisando o caso concreto, depreendo que, em nenhum momento, há evidência de que o seguro saúde não tenha sido fornecido indistintamente a todos os funcionários, como sustenta o Recorrente, ainda que se

tivesse um custeio diferenciado. É o que se pode concluir do seguinte trecho do Relatório Fiscal e-fl. 18:

“(…)

24. O contribuinte lança em seu Livro Caixa valores pagos a título de seguro-saúde para diversos de seus funcionários. A análise dos seus livros de folha de pagamentos (doc. 007A a 007O) permite observar que, em certos casos, o custo é arcado integralmente pelo empregador, enquanto que, em outros casos, parte desses valores é arcado pelo contribuinte e parte pelo funcionário beneficiado. Os lançamentos no Livro Caixa são feitos pelo valor total.

(…)”

30. Assim, diante do exposto, e a firme no disposto no art. 14, §6º. da IN RFB nº 1.500, de 2014, entendo que é de se reverter a glosa referente às parcelas consideradas não dedutíveis de seguro saúde, constantes de quadro de e-fl. 21, dando-se provimento ao recurso do contribuinte quanto ao tema.

#### **1.4.5 Conforto, Entretenimento e Confraternização**

31. Quanto aos temas, são aplicáveis as mesmas considerações já adotadas em outros feitos enfrentados por este relator, no sentido de que ainda que se esteja, aqui, como relatado pela Recorrente, diante de despesas úteis para produzir “um ambiente agradável de trabalho”, ou de despesas destinadas a melhorar “relações humanas e sociais”, isto não significa que se está diante de despesas essenciais à exploração das atividades notariais (ou seja, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora do tabelionato, conforme premissas ora adotadas). Perfeitamente factível o funcionamento do cartório e sua percepção de receita sem que incorra em despesas como as descritas nas rubricas ora objeto de glosa (exemplificativamente, balas nos balcões de atendimento, cafés e chocolates quentes, festas de confraternização e outras vinculadas à conforto e entretenimento).

32. Assim, também nego provimento ao Recurso Voluntário quanto ao item.

#### **1.4.6 Empréstimos e Financiamentos Bancários**

33. Acerca desta rubrica, novamente como já me manifestei em outro feito sob apreciação nesta mesma sessão (envolvendo o mesmo sujeito passivo e matéria), entendo que as despesas derivadas da obtenção e/ou uso de linhas de crédito e empréstimos junto a instituições financeiras não se configuram como necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não podendo, portanto, ser admitidas como despesas dedutíveis”. Novamente, perfeitamente factível a percepção de receita do tabelionato e a manutenção da fonte produtora, sem que o titular do cartório tenha de essencialmente contratar empréstimos e financiamentos bancários.

34. Quanto a despesas bancárias outras, a bem do debate, ressalto que admito a dedutibilidade no caso de gasto com tarifa pela utilização de conta corrente, consoante

entendimento também constante do já citado Acórdão Carf nº. 2.101-003.184 e já por mim adotado nesta sessão de julgamento. Todavia, como não se encontra em discussão tal tipo de despesa bancária no presente litígio, é de se manter a glosa efetuada, em sua totalidade.

#### 1.4.7 Investimentos

35. Preliminarmente, quanto a esta última despesa específica, remeto-me novamente ao teor do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que trata das deduções relativas às despesas escrituradas em Livro-Caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, na forma resumida a seguir:

##### 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;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

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.

36. A partir do dispositivo acima e, como já afirmado no âmbito do presente voto, limita-se a dedutibilidade de despesas de manutenção e conservação às **despesas de custeio**, assim entendidas como aquelas necessárias à percepção da receita, à manutenção da fonte pagadora e sem as quais o recorrente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento.

37. Quanto à rubrica que ora se discute, fundamental, ainda, a distinção entre despesas de custeio (que se limitam a itens consumíveis) e valores dispendidos que digam respeito a itens não consumíveis, cuja vida útil ultrapassa um ano-calendário (constituindo-se, assim, em aplicação de capital).

38. Aqui, a administração tributária é bastante clara e, em meu entender, correta, ao firmar tal posicionamento, em informação constante de seu sítio<sup>9</sup>, com fulcro na distinção contábil existente entre gasto registrável como ativo (gasto ativável, no qual se enquadram as aplicações de capital) e despesa, *verbis*:

“(…)

#### **Compra de bens e direitos**

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

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

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

(…)”

39. A partir das considerações acima, cediço que as despesas reclamadas com elevadores e sua adequação para uso de portadores de necessidades especiais e com tratamento acústico realizado no local onde se encontra um gerador de energia irão beneficiar o cartório por mais de um exercício, descartando-se, assim, que se esteja diante de despesa de custeio e, conseqüentemente, sua dedutibilidade.

40. Entendo, a propósito, que tal classificação e conseqüente indedutibilidade, (por não se estar diante de despesas de custeio) não se altera, ainda que se esteja diante de

<sup>9</sup> <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/pagamento/carne-leao/deducoes>, acessado em 20.04.2026.

benfeitoria realizada em imóvel de terceiros, ressaltando-se, ainda, quanto ao caso em questão, que não restou sequer evidenciado que se tratou de benfeitoria realizada não contratualmente compensada no valor locado (o que caracterizaria que o ônus teria suportado pelo Recorrente).

41. Diante do exposto, nada a prover também quanto à rubrica.

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

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

### Súmula CARF 147

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

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

“(…)

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

*Lei nº 9.430, de 1996:*

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

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

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

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

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

“(…)”

<sup>10</sup> Lapso de menção, corrigido pelo relator do presente recurso voluntário

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

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

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

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

*III - para a obtenção de ordem lógica:*

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

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

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

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

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

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

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do

imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, já não caberia a aplicação da multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto, face a falta de dispositivo específico que tipifique a aplicação cumulativa das penalidades.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

**"MULTA ISOLADA DO CARNÊLEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

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

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

**(...)”**

44. Assim, como no presente caso se está diante de fatos geradores ocorridos durante- o ano-calendário de 2010, já respaldada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, a aplicação simultânea: a) da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%) e b) da penalidade pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%), sendo de se negar provimento ao recurso quanto ao tema.

### **3. Conclusão**

45. Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa referente às despesas de seguro-saúde, constantes de quadro de e-fl. 21.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior**