



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.720494/2011-18
ACÓRDÃO	2302-003.990 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS FERNANDO VICTOR BOLIVAR MOREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

A legislação tributária estabeleceu normas para que o contribuinte possa deduzir na declaração de ajuste anual despesas de sua atividade profissional sem vínculo empregatício. As despesas bem como as receitas recebidas de pessoa física e/ou pessoa jurídica sem vínculo empregatício devem estar devidamente escrituradas no livro caixa e comprovadas, caso o contribuinte pretenda se utilizar desse tipo de dedução. Ademais, tais despesas devem estar de acordo com a legislação de regência.

LIVRO CAIXA. DESPESAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO

Cabe ao contribuinte comprovar as despesas registradas no Livro Caixa por meio de documentação hábil e idônea. Recibos sem assinatura não são documentos hábeis para comprovar despesas registradas no Livro Caixa.

LIVRO CAIXA. DESPESA COM ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 27/2025. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 638/2017.

Os gastos efetuados por titulares de serviços notariais e de registro com a contratação de escritório de advocacia somente são dedutíveis nos casos em que, enquadradas como despesa de custeio, sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF N. 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%).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação no sentido de que os valores relativos ao custeio de alimentação dos funcionários são dedutíveis em Livro Caixa e, por voto de qualidade, no mérito, negar-lhe provimento. Vencidas a relatora e a conselheira Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz que deram provimento parcial. Designado redator o conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente e Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Carmelina Calabrese.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 2/14) de Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF, atinente ao ano-calendário de 2008, lavrado em decorrência da apuração das seguintes infrações: i) dedução indevida de despesas escrituradas em Livro Caixa e ii) falta de recolhimento de IRPF devido a título de Carnê-Leão (multa isolada). Quanto a infração “i”, foi aplicada a multa de ofício de 75% sobre o imposto apurado, bem como juros de mora.

Como consta do Temo de Verificação Fiscal (e-fls. 15/23), a Contribuinte é Titular Cartorário, o que lhe possibilitaria então, a utilização de Livro Caixa, conforme procedeu. As despesas glosadas referem-se à:

Despesas Não Dedutíveis / glosadas :

1- Despesas escrituradas em Livro Caixa referentes a despesas com táxi e estacionamento, locomoções não dedutíveis por falta de amparo legal. Esse tipo

de despesa somente é dedutível em casos de representantes comerciais autônomos, quando essas despesas correrem por conta dele próprio. São indedutíveis do trabalho não assalariado as despesas com locomoção e transporte, inclusive quando incorridas na realização de gestões e diligências pertinentes à execução da função notarial. Apenas são dedutíveis as despesas pagas a título de Vale Transporte aos prepostos e auxiliares para seus respectivos deslocamentos (residência/serventia/residência).

2- Despesas escrituradas em Livro Caixa referentes a lanches, alimentação, supermercados, despesas com planos de saúde, associações de classe, medicamentos, doações, alarmes, segurança patrimonial, utensílios, dentre outros. Essas despesas são úteis, mas não consideradas como despesas de custeio necessárias à percepção da receita. As despesas necessárias são essenciais para as atividades da pessoa física, enquanto que as despesas úteis beneficiam tais atividades, mas não são imprescindíveis a elas; enquadram-se como itens 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. As despesas com alimentação dos funcionários não se enquadram no conceito de salário, pois são benefícios trabalhistas não obrigatórios, e que, portanto, não são necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

3- Despesas classificadas como Ativo Fixo: nesse grupo estão as despesas consideradas como aplicação de capital porque referem-se a aquisição e instalação de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapassa o período de um exercício e que não são consumíveis, isto é, não se extinguem com sua mera utilização. Além disso, inclui também pagamentos de serviços referentes a controle patrimonial (inventário). Alguns exemplos são aquisição de mobiliários, equipamentos de informática, ferramentas, entre outros. Despesas escrituradas em Livro Caixa referentes à compra de computadores e respectivos componentes, ar-condicionado, aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos. Desta forma, enquadram-se como aplicação de capital e não como despesa. Não são dedutíveis da receita, por expressa disposição legal.

4- Despesas pessoais tais como remédios, livros e revistas não relacionados com a atividade do profissional, despesas de outras pessoas ou outros imóveis que não sejam do cartório.

5- Pagamentos a contribuintes individuais (autônomos). Constituem despesas dedutíveis a "remuneração paga a terceiros", entendido como o salário pago pelo empregador ao empregado, de forma regular, em retribuição a trabalho prestado, bem como os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, desde que haja vínculo empregatício entre eles. A contratação de profissionais, sem vínculo empregatício, outrora denominados profissionais autônomos, hoje contribuintes individuais, para execução de determinados serviços técnicos que não constituem

a atividade fim das exercidas pelos cartórios deverá atender as chamadas "despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora". A inclusão nesta situação requer uma análise individualizada de cada despesa e da atividade desenvolvida pelo profissional a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio e desde que vinculados ao local onde for exercida a atividade profissional. No recibo pelo pagamento das despesas correspondentes a serviços prestados, deve ser especificada a natureza dos citados serviços, de modo a se verificar sua relação e necessidade na percepção dos rendimentos declarados e a sua equivalência na produção dos mesmos rendimentos. (Ver observações 5.1, 5.2 e 5.3)

6- Despesas com serviços de tecnologia e suportes, cessão de direito de uso de programas executáveis, ou seja, cessão de SOFTWARES. E considerada 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 seja consumível, isto é, não se acabe com sua mera utilização. O art. 3º, da MP nº 460/2009, entrou em vigor e produziu efeitos a partir de 31/03/2009, no que diz respeito ao registro eletrônico e demais dispositivos e permitiu aos registradores a dedução em Livro Caixa dos equipamentos (hardwares e softwares) necessários à implementação do Registro Eletrônico, "até o exercício de 2014, ano-calendário de 2013".

7- Despesas com manutenção preventiva e corretiva de equipamentos informática, microfilmadoras e Leitoras Copiadoras e Serviços de Microfilmagem. Prestação de serviços de assistência técnica, reposição de peças desgastadas (não inclui substituição de material de consumo) bem como leitura dos medidores de cópias, impressões, aluguel de máquinas e equipamentos, etc. Manutenções mensais em geral, inclusive ar condicionado. Na caracterização dos gastos como despesas/aplicações de capital, recorre-se ao princípio de que o acessório segue o principal, ou seja, os gastos de manutenção e aluguel de bens têm a mesma natureza jurídica que os gastos para a assunção da posse dos bens reparados/alugados, (ver item 3 - Despesas classificadas como Ativo Fixo)

8- Despesas efetuadas com pagamentos de honorários advocatícios e ações judiciais 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.

9- Despesas escrituradas em Livro Caixa sem apresentação de qualquer forma de comprovação de pagamento ou identificação do comprador, ou ainda, sem o respectivo documento. Alguns documentos não foram aceitos tendo em vista uma ou mais dessas situações: não apresentação de documentos; o dispêndio não se refere à despesa de custeio; falta de Nota Fiscal (para muitas despesas foram apresentados apenas o "recibo do sacado" sem NF correspondente que pudesse identificar o serviço ou bem); os documentos apresentados são apenas orçamentos ou pedidos; falta de identificação nos documentos (Em relação às

despesas com material de limpeza observamos um excesso de compras de detergentes, ceras, removedores, desinfetantes, etc. Assim, para os cupons fiscais em que não consta identificação do comprador as despesas não foram consideradas dedutíveis, sendo essa uma exigência da legislação, as despesas excessivas com material de limpeza não podem ser todas atribuídas ao cartório. Para que os custos e despesas sejam reconhecidos devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência à atividade do contribuinte.

10- Despesas Bancárias tais como multas, tarifas e juros, por falta de previsão legal.

11- Despesas de outro exercício. O excesso de deduções apurado em um mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.

12- Pagamentos de DARF do titular. Estes pagamentos são informados em campo próprio da DIRPF e já compõem o montante das deduções para cálculo do imposto de renda a pagar. Assim, a sua dedução em Livro Caixa caracteriza duplicidade de deduções, não sendo, portanto, possível somar os pagamentos de DARF no total dedutível a título de Livro Caixa.

Considerando-se a utilização de dedução mensal indevida, resultando em redução do imposto que seria apurado no carnê-leão, efetuou-se necessário o lançamento da multa isolada, conforme disposto no artigo 44, inciso II, alínea "a", da Lei n. 9.430/96, com nova redação dada pelo artigo 14, inciso II, da Lei n. 11.488/07, nos meses em que haveria imposto a pagar e não houve recolhimento.

O lançamento foi impugnado e o contribuinte contestou os seguintes: despesas de alimentação, pagamentos a contribuintes individuais autônomos, pagamentos de serviços de microfilmagem/treinamento e pagamentos de honorários advocatícios. Quanto aos demais, o contribuinte concordou expressamente com a exigência e efetuou o recolhimento do imposto correspondente, conforme DARF de fl. 2594. Os autos foram encaminhados à DRJ e Os membros da 19ª Turma da DRJ/RJO, por voto de qualidade, julgaram parcialmente procedente a impugnação, nos termos dos votos abaixo transcritos

Voto Vencido

1 - Despesas com alimentação

Não obstante tal entendimento, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil emitiu a Solução de Consulta Interna nº 6, de 18 de maio de 2015, publicada no sítio da RFB na Internet em 25 de maio de 2015, no sentido de que tais despesas com vale-refeição e vale alimentação seriam passíveis de dedução na Declaração de Ajuste Anual pelos titulares dos serviços notariais e de registro, conforme ementa a seguir reproduzida:

"As despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em Livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual." Cabe ressaltar que a Portaria RFB nº 379, de março de 2013, no art. 8º, atribuiu efeito vinculante para a RFB em relação às soluções de consulta interna publicadas no sítio deste Órgão, conforme a seguir descrito:

"Art. 8º. A SCI terá efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir de sua publicação no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>." A Ordem de Serviço Cosit nº 01, de abril de 2013, ratificou tal determinação no seu art. 8º.

Desta forma, em observância da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 6, de 18 de maio de 2015, com efeito vinculante determinado pela Portaria RFB nº 379, de março de 2013, devem ser restabelecidas as deduções de despesas do contribuinte com pagamento de vale-refeição de seus funcionários (fls. 2596/2597), no montante de R\$77.519,38, conforme discriminado na tabela a seguir:

(...)

2 - Despesas com pagamentos a contribuintes individuais autônomos

Com relação à escrituração, foi, de fato, identificada em todos os meses do ano de 2007 no Livro Caixa apresentado às fls. 81/2534, conforme discriminado na tabela a seguir. Todavia, no que se refere à comprovação da efetiva realização da despesa, o contribuinte somente logrou comprovar o montante de R\$6.062,00, pertinente aos meses de fevereiro e agosto de 2007, mediante apresentação de Recibos de Pagamento a Autônomo - RPA.

(...)

Dessa forma, tendo em vista a documentação apresentada pelo contribuinte em sede de impugnação e a legislação tributária vigente, reputa-se comprovada parcialmente a dedução com Livro Caixa ora em lide, relativa a despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, no montante de R\$6.062,00, correspondentes a pagamentos a terceiros, sem vínculo empregatício.

Voto Vencedor

Concordo com o relator, à exceção das glosas de livro caixa referidas como despesas com microfilmagem, treinamento; bem como locação de software pertinente aos serviços de registro de imóveis.

Com efeito, os contratos apresentados às fls. 2601/2605, assim como o aditivo de fls. 2284, inserem-se no contexto de despesas de custeio, consoante inciso III do art. 75 do Decreto nº 3.000, de 1999, relativas à prestação de serviços, e não

aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes pelos titulares dos referidos serviços, pelo que, não se aplicam as disposições da dispõe o art. 3º da Lei nº 12.024, de 27/08/2009.

Especialmente quanto ao contrato de locação de software, registre-se que este não afigura aquisição; e sim, mera utilização de bem pertencente a terceiro, mediante remuneração previamente estabelecida. Da mesma forma que o locatário de um imóvel não efetua aquisição deste, quando celebra contrato de locação; o locatário do software também não se investe da condição de proprietário do bem locado. Em ambos os casos, não se trata de bem integrante de ativo permanente do locatário.

Referidas despesas são indispensáveis ao recebimento dos rendimentos em referência. Com efeito, o volume de documentos que transita por um Ofício Público demanda, necessariamente, despesas pertinentes ao arquivamento, não se vislumbrando razoável afastar os meios eletrônicos, sabidamente mais eficientes, e justificar que tal mister poderia ser cumprido de outro modo, a exemplo de arquivos em pastas, ficheiros, ou assemelhados.

Do mesmo modo, as despesas com a utilização software, mediante contrato de locação, destinado ao bom desempenho da atividade cartorial, são necessárias e indispensáveis ao recebimento das receitas, posto que é justamente por esse meio que a atividade se desenvolve, não se vislumbrando factível, nos tempos atuais, quando toda a Administração Pública Federal encontra-se informatizada, e disponibiliza os mais diversos serviços via internet, exigir que os Ofícios Públicos o façam de forma rudimentar e ineficiente.

(...)

Do exposto, impõe-se o reconhecimento da dedutibilidade das despesas decorrentes dos referidos contratos, escrituradas em Livro Caixa, desde que tenham sido comprovadas nos autos, conforme se segue:

Contrato firmado com a empresa Plus Consultoria e Informática Ltda, CNPJ 38.725.651/0001-60, em 22/08/2006, às fls. 2601/2603, com vigência por 36 meses, veiculando despesa com locação, instalação, configuração e treinamento do software SIRI-PLUS – Sistema de Registro de Imóveis, prevendo custo de locação mensal de R\$ 3.000,00, cujos pagamentos informados em livro caixa seguem analisados abaixo

(...)

Contrato firmado com a empresa TCS Serviço e Comércio Ltda, CNPJ 01.469.107/0001-46, em 07/06/2007, às fls. 2604/2605, tendo por objeto a prestação de serviços de digitalização de matrícula de imóveis, prevendo custo de R\$ 0,12 por imagem, estimando-se 98.000 cópias iniciais. O trabalho seria realizado em 90 dias, podendo ser estendido o prazo em caso de haver excesso de documentos em relação à previsão inicial. Referido contrato foi aditivado, vide instrumento de fls. 2284, de modo que o preço ficou ajustado em R\$ 60.000,00, a

serem pagos em 5 parcelas de R\$ 12.000,000, vencíveis a partir de maio de 2007. Consoante comprovantes apresentados, verifica-se que os serviços foram executados pela pessoa jurídica Doc Film Serviços S/CV Ltda, conforme se segue

(...)

Em consequência, a infração de dedução indevida de livro caixa fica alterada para R\$ 247.390,76, conforme demonstrativo abaixo:

(...)

A tabela a seguir demonstra o novo cálculo de apuração da multa isolada, mês a mês, considerando as deduções acatadas no presente Voto:

(...)

Em face do exposto, VOTO pela procedência em parte da impugnação, devendo ser mantido o imposto suplementar no valor de R\$68.032,46, sujeito à multa de ofício de 75%, multa exigida isoladamente de R\$33.876,87 (cujos valores mensais constam dos demonstrativos acima), e juros de mora, na forma da legislação aplicável.

Cientificado do acórdão, o recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 2647/2658), alegando em breve síntese:

- a) Inicialmente, ressalta a imperativa necessidade de dedução de despesas a fim de que o Imposto de Renda incida efetivamente sobre o acréscimo patrimonial a título oneroso, em estrita correspondência à regra-matriz determinada pela CR/88. Ainda, destaca que o conceito de despesas dedutíveis não pode ser restringido sem se levar em conta a atividade desempenhada por cada contribuinte;
- b) Quanto às despesas com alimentação, reproduz o texto da Solução de Consulta n. 6/2015, que, conforme ressaltado pelas próprias autoridades julgadoras, é dotada de efeito vinculante em relação à RFB, nos termos da Portaria RFB nº 379/13. Gerou dúvida, concessa venia, a afirmação consignada no acórdão nos seguintes termos: *"não há reparos a serem efetuados no lançamento em relação a glosas de despesas com plano de saúde"*. O que se discute, nesse contexto, são despesas efetuadas pelo Recorrente a título de alimentação de seus empregados;
- c) No que concerne à glosa de deduções feitas a título de despesas relativas a pagamentos de contribuintes individuais autônomos, menciona a Solução de Consulta da SRRF nº 25 de 10 de Agosto de 2010, concluindo que juntou aos autos documentos suficientes para comprovar os dispêndios realizados, tais como Contrato de Prestação de Serviços, bem como inúmeros recibos de pagamentos, conforme restou consignado no próprio acórdão da DRJ;

- d) Com relação à possibilidade de dedução de despesas com honorários advocatícios, defende que na prática, a assessoria jurídica se faz indispensável à continuidade dos trabalhos de qualquer serviço notarial que pretenda desenvolver suas atividades em conformidade com a legislação de regência. Ademais, colacionou aos autos Contrato de Prestação de serviços advocatícios, bem como recibos de pagamento efetuados a este título, o que confere lastro probatório concreto às suas afirmações;
- e) Insurge-se contra a cumulação da multa isolada e da multa de ofício, mencionando jurisprudência do CARF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

O recorrente defende em seu recurso que os valores relativos ao custeio de alimentação são dedutíveis em Livro Caixa e que faz parte do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Não obstante, em análise a decisão de piso, verifica-se que a DRJ já deu exonerou o crédito tributário decorrente da glosa da alimentação dos funcionários, nos termos do voto vencido, cancelando a glosa sobre os valores pagos *“a título de pagamento de vale-refeição dos funcionários do cartório, no montante de R\$77.519,38”* (e-fl. 2628).

A discordância trazida pelo voto vencido, isto é, a matéria controvertida que restou decidida, naquela oportunidade, por voto de qualidade, cinge-se, exclusivamente, ao cancelamento da glosa relativa às *“despesas com microfilmagem, treinamento; bem como locação de software pertinente aos serviços de registro de imóveis”*.

Assim, ao final, nos termos da decisão de piso, a Turma de julgamento da DRJ acordou, por voto de qualidade, em cancelar as glosas sobre as deduções realizadas a título de i) alimentação fornecida aos funcionários, ii) despesas com pagamentos a contribuintes individuais autônomos pertinente aos meses de fevereiro e agosto de 2007 e ii) despesas com microfilmagem, treinamento; bem como locação de software (Contratos TCS Serviço e Comércio Ltda e Plus Consultoria e Informática Ltda).

A tabela colacionada ao final do voto vencedor do acórdão da DRJ evidencia o exposto:

Em consequência, a infração de dedução indevida de livro caixa fica alterada para R\$ 247.390,76, conforme demonstrativo abaixo:

Período	Lançamento	Deduções acatadas no voto vencido	Deduções acatadas no voto vencedor	Infrações mantidas
Janeiro	36.652,77	6.789,59	3.000,00	26.863,18
Fevereiro	27.290,41	8.642,40	3.000,00	15.648,01
Março	35.133,56	6.357,59	3.000,00	25.775,97
Abril	10.601,12	6.732,75	3.000,00	868,37
Maio	37.632,76	7.146,15	15.000,00	15.486,61
Junho	37.757,36	7.580,22	15.000,00	15.177,14
Julho	41.062,81	8.220,99	13.410,00	19.431,82
Agosto	31.666,19	10.724,91	3.000,00	17.941,28
Setembro	34.478,85	6.412,37	8.000,00	20.066,48
Outubro	41.349,41	6.836,10	8.000,00	26.513,31
Novembro	30.097,11	8.138,31	3.000,00	18.958,80
Dezembro	47.659,79	0,00	3.000,00	44.659,79
TOTAL	411.382,14	83.581,38	80.410,00	247.390,76

Dessa forma, estando exonerado o crédito tributário quanto ao ponto contestado pelo Recorrente, o recurso voluntário não deve ser conhecido nesse particular.

2 MÉRITO

No que tange aos pagamentos realizados à contribuintes individuais (autônomos), verifica-se dos autos que a decisão de piso a restabeleceu a despesa de livro caixa, a título de pagamento de contribuintes individuais autônomos nos meses de fevereiro e agosto de 2007.

Quanto aos demais meses, manteve-se a glosa, vez que *“não foram identificados nos autos quaisquer documentos que comprovassem as alegadas despesas.”* Isto é, o indeferimento foi motivado pela ausência nos autos, com relação à tais meses, de Recibos de Pagamento a Autônomo – RPA ou outros documentos como comprovantes de pagamento. Apenas com relação ao mês de janeiro, o RPA apresentado de fls. 259/2276 não contava com assinatura do prestador, considerando imprestável para a comprovação da despesa.

Em seu recurso, o recorrente, por sua vez, apenas afirmou que *“juntou aos autos documentos suficientes para comprovar os dispêndios realizados, tais como Contrato de Prestação de Serviços, bem como inúmeros recibos de pagamentos”*, sem indicar à quais folhas dos autos estariam os recibos relativos aos meses mantidos pela DRJ, se existentes.

Não obstante, quanto ao mês de Janeiro, verifica-se que o pagamento de R\$ 3.031,00 escriturado no livro caixa (e-fl. 86) foi realizado ao Sr. Eustáquio Francisco da Cruz, que presta o serviço de “Conferência de Mapas do Cartório” (Contrato à e-fl. 2599). Conforme consignado pela decisão de piso, consta nos autos o RPA, porém, sem assinatura.

Consta, ainda, lançado no livro caixa (e-fl. 86), em 31/01/2007, pagamento realizado ao autônomo Sr. Jorge F. Santana, pelo serviço de “restauração de livros e encadernação”, conforme RPA à e-fl. 2279. Do mesmo modo, não consta assinatura do prestador no RPA.

Não obstante, entendo tal formalidade não é suficiente, por si só, para a manutenção do lançamento.

O Recibo de Pagamento de Autônomo (RPA) numerado e com indicação do valor recebido e do IR Fonte é prova suficiente dos valores declarados. Assim, reputo comprovada a dedução com Livro Caixa no montante de R\$ 4.831,00, relativa a pagamentos a terceiros, sem vínculo empregatício, no mês de Janeiro de 2007.

No que tange aos meses de março/2007 a julho/2007 e setembro de 2007 a dezembro de 2007, ausente comprovação mediante documentação hábil e idônea da realização das despesas incorridas com os autônomos, entendo que deve ser mantida a glosa no que tange aos meses de março/2007 a julho/2007 e setembro de 2007 a dezembro de 2007.

Com relação as despesas efetuadas com pagamentos de honorários advocatícios, entendo que assiste razão ao recorrente. *“Na prática, a assessoria jurídica se faz indispensável à continuidade dos trabalhos de qualquer serviço notarial que pretenda desenvolver suas atividades em conformidade com a legislação de regência”*.

Conforme contrato de prestação de serviços advocatícios (e-fl. 2608), os serviços tratavam exclusivamente de matéria relacionada à atividade da serventia, tais como assistência jurídica na esfera judicial, administrativa e de consultoria, nas especialidades de direito civil e imobiliário, bem como elaborar e acompanhar os procedimentos de suscitação de dúvidas na Vara de Registros Públicos de Belo Horizonte, além de ações propostas contra o cartório.

Ainda, vale ressaltar que consta dos autos as Notas Fiscais e comprovantes de pagamentos referentes às prestações de serviços jurídicos (e.g. e-fls. 122, 683), comprovando que a despesa foi incorrida.

Nesse sentido, à corroborar com o exposto, insta transcrever o teor das Soluções de Consulta sobre o tema:

Solução de Consulta Cosit nº 27, de 27 de fevereiro de 2025

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

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 consultante realizar este enquadramento e manter em seu poder, à disposição da fiscalização,

a respectiva documentação comprobatória enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Solução de Consulta Cosit nº 210, de 22 de novembro de 2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO-CAIXA. PAGAMENTOS A ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO. Os gastos efetuados por titulares de serviços notariais e de registro com a contratação de escritório de advocacia para prestação de serviços podem ser dedutíveis dos rendimentos decorrentes do exercício de atividade não-assalariada para fins de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) a ser apurado no livro-caixa, desde que consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, independentemente de tais gastos serem mensais, em parcelas fixas, ou eventuais, por ocasião da contratação de um determinado serviço, cabendo ao consultante realizar esse enquadramento e manter em seu poder, à disposição da fiscalização, a respectiva documentação comprobatória enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência. (PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 638, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 3 DE JANEIRO DE 2018) DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 11; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 299; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 53, 56 e 104.

Ante o exposto, deve ser afastada a presente glosa.

Por fim, deve ser afastado o argumento relativo à impossibilidade cumulação da multa isolada e da multa de ofício, nos termos da Súmula CARF n. 147, vez que os fatos geradores são referentes ao ano de 2007 e a MP 351/07 foi editada em Janeiro daquele mesmo ano. É ver:

Súmula CARF nº 147

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

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação no sentido de que os valores relativos ao custeio de alimentação dos funcionários são dedutíveis em Livro Caixa e dar-lhe parcial provimento para cancelar a glosa das despesas (i) referentes aos pagamentos realizados a terceiros, sem vínculo empregatício, no mês

de Janeiro de 2007 e (ii) daquelas efetuadas com pagamentos de honorários advocatícios no ano-calendário de 2007 .

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

VOTO VENCEDOR

Concordo com a relatora quanto ao conhecimento. Contudo, respeitosamente, divirjo em relação ao entendimento manifestado quanto às despesas com contribuintes individuais autônomos e quanto às despesas com o pagamento de honorários advocatícios pelas razões que passo a expor.

A dedução de despesas para fins do Imposto de Renda da Pessoa Física é disciplinada pelo art. 6º da Lei nº 8.134/1990, a seguir transcrito:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

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

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

Delimitando o exame da matéria ao presente processo, conclui-se que as despesas de custeio passíveis de dedução são aquelas que, além de terem sido efetivamente pagas, são necessárias à percepção da receita e necessárias à manutenção da fonte produtora, desde que escrituradas no Livro Caixa e comprovadas mediante documentação idônea.

Feito esse recorte da legislação que rege a matéria em litígio, passa-se para a apresentação dos motivos da divergência.

No que se refere às despesas com contribuintes individuais autônomos, a relatora entendeu ser suficiente para comprovação da despesa a apresentação de Recibo de Pagamento a Autônomo – RPA sem que o documento esteja assinado.

Com efeito, o efetivo pagamento é um requisito imposto pelo legislador para que a despesa seja dedutível para fins do IRPF. Depreende-se que o citado inciso terceiro faz referência às despesas de custeio **pagas**, que devem ser comprovadas por meio de documentação idônea, conforme previsto no citado §2º. Um recibo sem assinatura não é documento idôneo para comprovar um pagamento. Entendo que a assinatura em um recibo é um elemento essencial para validade do documento. Em especial quando tal documento reduz a base de cálculo de um tributo.

Assim, entendo correta a decisão do colegiado de primeira instância quanto às despesas com pagamentos de contribuintes individuais autônomos, item 2 do acórdão recorrido, a seguir transcrito, que adoto como razão de decidir, nos termos do art. 114, § 12 do RICARF.

2 - Despesas com pagamentos a contribuintes individuais autônomos

Neste item o impugnante afirmou que a contratação de profissionais sem vínculo empregatício deveria atender às chamadas "despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.". Complementou no sentido de que apresentava contrato de prestação de serviços firmado com o Sr. Eustáquio Francisco da Cruz, que prestou, ao Cartório do 3º Ofício de Registro de Imóveis de Belo Horizonte, o serviço de "conferência mapas", executados no próprio cartório (fl. 2599). Afirmou que tal serviço consistia na análise das plantas dos loteamentos em conformidade com o mapa do município de Belo Horizonte e que tal profissional, por haver trabalhado anteriormente na Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, executando os mesmos serviços, possuía grande conhecimento dos projetos de loteamento do município, facilitando assim a localização de um terreno em uma determinada quadra, rua e bairro com seus respectivos limites. Concluiu no sentido de que tal serviço preenche os requisitos de essencialidade do dispêndio e vinculação ao local onde é exercida a atividade profissional.

A autoridade lançadora, por sua vez, havia esclarecido, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 15/23, que a contratação de profissionais sem vínculo empregatício,

para a execução de determinados serviços técnicos que não constituíam a atividade fim dos cartórios deveria atender às chamadas despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Todavia, a inclusão nesta situação necessitaria de uma análise individualizada de cada despesa e da atividade desenvolvida pelo profissional a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade de este se enquadrar como uma despesa de custeio e desde que vinculados ao local onde for exercida a atividade profissional. Como o contribuinte não havia especificado a natureza dos serviços prestados, foi efetuada a glosa das despesas realizadas a esse título.

Portanto, verifica-se que a Fiscalização já havia se manifestado acerca da possibilidade de dedução de despesas do contribuinte efetuadas com terceiros, sem vínculo empregatício, mas desde que fosse comprovado o seu enquadramento como despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Para isso, torna-se imprescindível a comprovação da natureza dos serviços prestados por terceiros.

Na impugnação, o contribuinte apresentou o contrato de prestação de serviços à fl. 2599, firmado com o Sr. Eustáquio da Cruz, para que o contratado prestasse o serviço de "Conferência mapas" do Cartório do 3º Ofício de Registro de Imóveis de Belo Horizonte/MG, executado no próprio cartório. O referido contrato foi firmado em janeiro de 2001, com prazo indeterminado, ao custo de R\$2.031,00 mensais.

Assim, diante do contrato de prestação de serviços apresentado pelo contribuinte à fl. 2559, adicionado aos esclarecimentos prestados na impugnação, e, ainda, pelo fato de se tratar de cartório de Registro de Imóveis, entendo que restou comprovada a natureza do serviço prestado e que o mesmo se enquadra no conceito de despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. No entanto, como já exposto, além desta comprovação, há ainda a necessidade do cumprimento de mais dois requisitos para a dedutibilidade das despesas, quais sejam: a escrituração no Livro Caixa e a efetiva comprovação das despesas por meio de documentos hábeis e idôneos.

Com relação à escrituração, foi, de fato, identificada em todos os meses do ano de 2007 no Livro Caixa apresentado às fls. 81/2534, conforme discriminado na tabela a seguir. Todavia, no que se refere à comprovação da efetiva realização da despesa, o contribuinte somente logrou comprovar o montante de R\$6.062,00, pertinente aos meses de fevereiro e agosto de 2007, mediante apresentação de Recibos de Pagamento a Autônomo - RPA.

Com relação ao mês de janeiro, o contribuinte apresentou o RPA de fls. 259/2276 sem assinatura do prestador, o que o torna imprestável para a comprovação da despesa. Quanto aos demais meses, não foram identificados nos autos quaisquer documentos que comprovassem as alegadas despesas. Observe-se que a própria Fiscalização já havia sinalizado, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 20), que o

contribuinte não havia apresentado documentação comprobatória para todos os meses do ano-calendário de 2007, conforme consta do item 5.2.

A tabela a seguir sintetiza, mês a mês, os valores de despesas acatadas como dedutíveis ou não, com identificação das folhas em que se encontram os documentos pertinentes e das justificativas da não aceitação da dedução pleiteada.

Tabela fl. 2630, que deixo de transcrever.

Dessa forma, tendo em vista a documentação apresentada pelo contribuinte em sede de impugnação e a legislação tributária vigente, reputa-se comprovada parcialmente a dedução com Livro Caixa ora em lide, relativa a despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, no montante de R\$6.062,00, correspondentes a pagamentos a terceiros, sem vínculo empregatício.

Segue-se com o exame das despesas com honorários advocatícios.

A atividade de assessoria jurídica e de assistência jurídica nas esferas judicial e administrativa é de grande importância para o exercício de quase todas as atividades profissionais e empresariais. Afinal, no exercício de tais atividades é necessária a compreensão das normas que regulam a atividade exercida, é necessária a correta aplicação das legislações tributária e trabalhista, bem como, muitas vezes se faz necessária a defesa de direitos no âmbito administrativo e judicial. Não se excluindo, ainda, a possibilidade do profissional ou da empresa serem demandados judicialmente. Assim, a assessoria jurídica é de grande importância para o exercício das atividades econômicas em geral.

Contudo, no caso em tela, o legislador restringiu as despesas passíveis de dedução no Livro Caixa, ou seja, não são todas as despesas da atividade que são dedutíveis. É o que dispõe o art. 6º da Lei nº 8.134/1990.

A Receita Federal tem firmado o entendimento de que a atividade jurídica é dedutível nos casos em que, enquadradas como despesa de custeio, sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. É o que se depreende das Soluções de Consulta citadas pela relatora. A ementa da SC Cosit nº 27/2025 vincula a dedutibilidade à condição de ser necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. A SC Cosit nº 638/2017, que fundamenta a SC Cosit nº 27/2025, estabelece que tais despesas serão dedutíveis **unicamente** se necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Nesse mesmo sentido, a SC nº 210/2018 trata a dedução como uma possibilidade, sempre condicionando a dedutibilidade à comprovação de ser necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Portanto, está correto o entendimento manifestado pelo colegiado de primeira instância, que utilizo como razão de decidir, nos termos do art. 114, § 12 do RICARF, cuja transcrição é apresentada a seguir:

4 - Despesas com honorários advocatícios

O contribuinte alegou, neste item, que, conforme contrato de prestação de serviços advocatícios, os serviços tratavam exclusivamente de matéria relacionada à atividade da serventia, tais como assistência jurídica na esfera judicial, administrativa e de consultoria, nas especialidades de direito civil e imobiliário, bem como elaborar e acompanhar os procedimentos de suscitação de dúvidas na Vara de Registros Públicos de Belo Horizonte, além de ações propostas contra o cartório. Assim, entende que tais despesas seriam dedutíveis a título de Livro Caixa.

Além disso, afirmou que houve ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, uma vez que se permitiu a dedução de despesas incorridas com contabilistas em benefício do cartório e não as despesas incorridas com advogados.

A autoridade fiscal, por sua vez, motivou a glosa de despesas com serviços de advocacia pelo fato de que elas não seriam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, conforme item nº 8 do Termo de Verificação Fiscal à fl.19.

Com relação a esse tema, cabe esclarecer que para que as despesas com honorários advocatícios sejam dedutíveis devem enquadrar-se em um dos incisos do artigo 6º, da Lei nº 8.134, de 1990. A toda evidência não se enquadram, de plano, nos dois primeiros, haja vista não se tratarem de remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (inciso I), tampouco de emolumentos (inciso II).

O contribuinte quer configurar tais gastos como despesas de custeio, as quais, por sua vez, para serem dedutíveis devem ser “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”. 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 produtora, concomitantemente.

Dentro dessa ótica, entendem-se despesas de custeio dedutíveis como 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 ou de consumo. Com efeito, no caso vertente, os honorários advocatícios não podem ser enquadrados como despesas de custeio dedutíveis, já que os trabalhos profissionais do Interessado (titular de cartório) podem ser realizados independentemente do auxílio de advogado.

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

LIVRO-CAIXA – GLOSA DE DEDUÇÕES – PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO – Na apuração do imposto de renda, somente deverão ser deduzidas as despesas escrituradas em Livro-Caixa que

*sejam necessárias à manutenção da fonte produtora da renda. **No caso de tabeliões, não há como ser admitida a dedução de pagamentos efetuados a consultores e assessores jurídicos, visto que tais atividades não são imprescindíveis ao incremento ou manutenção das receitas auferidas.***

Recurso negado. (Acórdão 104-19502, relator João Luís de Souza Pereira)

No mesmo diapasão, também cabe citar a ementa da Solução de Consulta SRRF/9ªRF/DISIT nº 101, de 22 de abril de 2004 (ementa disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>):

"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."

Observe-se, por fim, que não houve ofensa a princípios de razoabilidade e proporcionalidade pelo fato de a autoridade autuante haver acatado como dedutíveis as despesas incorridas com contadores. Acerca dos pagamentos feitos por profissional autônomo a contabilista, há que se trazer à lume o conteúdo do Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 16, de 1º de agosto de 1979, que, apesar de referir-se à extinta "cédula D", aplica-se ao caso concreto, uma vez que os rendimentos classificáveis naquela cédula eram rendimentos do trabalho autônomo, assim como os de que aqui se cuida :

"(...) são dedutíveis, na cédula D, com base no disposto no artigo 48 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, os honorários efetivamente pagos pelo profissional autônomo a contabilista legalmente habilitado, pela escrituração do Livro 'Caixa' ".

Diante do exposto, tendo em vista que as despesas com pagamentos de honorários advocatícios não se enquadram em qualquer dos incisos do art. 6º, da Lei nº 8.134, de 1990, deve ser mantida a glosa das mesmas, exatamente conforme procedeu à Fiscalização.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação no sentido de que os valores relativos ao custeio de alimentação dos funcionários são dedutíveis em Livro Caixa para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti