



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.722085/2014-91</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.297 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/2 <sup>a</sup> CÂMARA/1 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JOAO TEODORO DA SILVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, consequentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN.

**DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA. RELAÇÃO COM A ATIVIDADE PROFISSIONAL E COM PERCEPÇÃO DO RENDIMENTO.**

Apenas se pode cogitar de dedução de despesas de custeio de livro caixa que estejam comprovadas por meio de documentação hábil e idônea. Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, que preencha os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e pertinência, sendo despesa necessária aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente, com reflexo na manutenção da fonte produtora.

**LIVRO-CAIXA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONDIÇÕES.**

O contribuinte que, comprovadamente, 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, poderá deduzir despesas escrituradas no Livro Caixa da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, de acordo com as regras e os limites previstos no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda.

As despesas autorizadas a serem excluídas da receita decorrente do exercício da atividade de titular de cartório para apuração do rendimento

tributável, além de estarem devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas, por meio de documentação hábil e idônea, devem ser necessárias à percepção da receita.

**LIVRO CAIXA. PLANO DE SAÚDE DOS EMPREGADOS FORNECIDOS VOLUNTARIAMENTE. DESPESAS DEDUTÍVEIS.**

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

**LIVRO-CAIXA. CARTÓRIO. 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, desde que consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

**MULTA ISOLADA NÃO RECOLHIMENTO CARNÊ LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 147.**

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: **(I)** afastar as seguintes glosas: (a) despesas com plano de saúde – R\$ 44.654,96; (b) despesas com tarifas bancárias – R\$ 2.731,79; (c) com locação de equipamentos – impressoras e copiadoras – R\$ 56.176,20; **(II)** excluir das bases de cálculo da multa isolada os valores reflexos, correspondentes às glosas afastadas neste voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração (fls. 2 a 18) lavrado em desfavor do contribuinte, ora Recorrente, por meio do qual são exigidos R\$ 120.632,81 (cento e vinte mil, seiscentos e trinta e dois mil reais e oitenta e um centavos), de imposto de renda, relativo aos anos-calendários de 2010 e 2011, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), multa isolada de 50% por ausência de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão e demais acréscimos legais.

Conforme se constata do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 19 a 75), foram efetuadas as glosas relativas a **deduções indevidas de despesas de Livro Caixa**:

- 1) despesas cujos comprovantes não foram apresentados; despesas em nome de terceiros; sem identificação; relativas a orçamento, pedidos ou recibos; documentos emitidos por máquinas registradoras ou simplificados (sem possibilidade de identificar a natureza do dispêndio), com transcrição do § 2º, do art. 76, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, bem como orientação contida em resposta à pergunta nº 395 do “Perguntas e Respostas do IRPF 2011”;
- 2) despesas de investimento, assim considerados os dispêndios com aquisição, transporte e instalação de bens cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização, com transcrição de trechos do Parecer Normativo COSIT nº 60, de 20/06/1978, que diferenciou as despesas de custeio das despesas de capital. Assim, gastos com reforma de prédio, aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, eletrônicos, utensílios e integralização de capital foram considerados não dedutíveis;
- 3) glosa parcial com telefonia e aluguéis, correspondentes a despesas pessoais do contribuinte, ou seja, sem identificação como de uso comercial, exclusivo no escritório. No que tange às despesas com conta de telefone celular, em se tratando de linha empregada indistintamente para uso pessoal e profissional, a

fiscalização admitiu a utilização de 1/5 dos gastos, observada a legislação complementar, a jurisprudência administrativa e orientação contida em resposta à pergunta nº 396 do “Perguntas e Respostas do IRPF 2011”, devidamente transrito;

4) gastos com Associação / Sindicatos, sendo, por outro lado, dedutíveis as contribuições a sindicatos de classe, associações científicas e outras associações, se a participação for necessária à percepção dos rendimentos;

5) benfeitorias e manutenção – imóvel locado / imóvel próprio. A autoridade fiscal destaca, quanto a imóvel locado, serem dedutíveis apenas despesas com benfeitorias que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, com transcrição da orientação contida em resposta à pergunta nº 400 do “Perguntas e Respostas do IRPF 2011”;

6) pagamentos de DARF do titular, por já serem estes dedutíveis em campo próprio da DIRPF, caracterizando duplicidade a sua dedução também em livro-caixa;

7) despesas com manutenção preventiva e corretiva de equipamentos, microfilmadoras, leitoras copiadoras e serviços de microfilmagem; prestação de serviços de assistência técnica, reposição de peças desgastadas (não incluída substituição de material de consumo), entre outras. Também seriam indedutíveis manutenções mensais em geral, inclusive ar-condicionado. A fiscalização destaca que 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 dos gastos para a assunção da posse dos bens reparados / alugados (despesas classificadas como Ativo Fixo);

8) Congressos / Seminários, que apenas são dedutíveis se necessárias ao desempenho da função desenvolvida pelo contribuinte, observada, ainda, a sua especialização profissional;

9) livros, jornais e revistas, não sendo dedutíveis publicações que não tenham conteúdo técnico, tais como: jornais periódicos, revistas Veja, Isto É, Valor Econômico, Caras e outras publicações do gênero. Admite-se a dedução de despesas com aquisição de livros técnicos e de revistas e jornais que possuam conexão com a atividade do contribuinte, a quem cabe a devida comprovação;

10) honorários advocatícios e despesas com custas processuais, que não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, podendo as atividades cartoriais serem realizadas independentemente desse ônus, com transcrição, neste sentido, de ementa da Solução de Consulta SRRF/9<sup>a</sup> RF/DISIT nº 101, de 22/04/2004;

11) despesas escrituradas em livro caixa referentes a combustíveis, automóveis, estacionamento, corridas de táxi e outras relacionadas, por falta de previsão legal, pois este tipo de despesa só é dedutível em casos de representantes comerciais

autônomos, com transcrição do inciso II, do parágrafo único, do art. 75, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, bem como orientação contida em resposta à pergunta nº 396 do “Perguntas e Respostas do IRPF 2011”;

12) plano de saúde / seguro de vida, por inexistir norma legal obrigando a esse pagamento, devendo o ônus ser suportado pelo contribuinte, por se constituírem estes gastos mera liberalidade do empregador;

13) despesas escrituradas em livro caixa referentes a lanches, alimentação, supermercados, compras de presentes, medicamentos, doações, TV por assinatura, utensílios, entre outros, sendo apenas despesas úteis, mas não necessárias à percepção da receita;

14) roupas, pois apenas seriam dedutíveis as roupas e acessórios especiais quando especialmente fabricados para a atividade e de uso imprescindível, o que não é o caso;

15) correios e transportes, que devem ser comprovados com o protocolo da agência dos correios e a nota fiscal do prestador do serviço de transportes, desde que o envio e / ou retirada de objetos e documentos sejam necessários à atividade exercida;

16) despesas bancárias, uma vez que a generalidade da utilização de instituições bancárias descaracteriza sua imprescindibilidade ao exercício de atividade profissional específica;

17) ISSQN, sendo glosadas as despesas lançadas no livro-caixa, relativas às retenções do ISSQN (Imposto sobre o Serviço de Qualquer Natureza) sobre serviços terceirizados contratados que não correspondem a despesas de custeio necessárias à percepção das receitas decorrentes da atividade de titular de serviço notarial;

18) pagamentos a terceiros (André Teodoro Advogados Associados e Documenta Negócios Jurídicos Imob), uma vez que, em resposta ao Termo de Intimação nº 01/2014, o contribuinte informou que o contrato firmado para a prestação dos serviços era verbal e os pagamentos realizados em dinheiro. A autoridade fiscal destaca que as despesas contidas no inciso I, do art. 6º, da Lei nº 8.134/90 não se confundem com as despesas de custeio, sendo necessário o vínculo dos prestadores dos serviços correspondentes, sob pena de todos os pagamentos efetuados a terceiros serem dedutíveis. É destacado que a jurisprudência trabalhista não admite a terceirização da mão de obra, mas sim a terceirização de serviços (vigilância, conservação e limpeza, ou ainda serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador) e, ainda assim, desde que inexistentes a pessoalidade e a subordinação direta, pois, presentes estes dois pressupostos, a relação jurídica se estabeleceria com o tomador dos serviços. No caso, da análise das informações e da documentação apresentada, o Cartório firmou uma terceirização de mão de obra com as referidas empresas, daí as glosas efetuadas.

Foi aplicada, ainda, multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido, a título de CARNÊ-LEÃO, no percentual de 50% (cinquenta por cento), uma vez que o contribuinte declarou rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física, superiores ao limite de isenção, sujeitos à apuração e ao recolhimento mensal do carnê-leão, anos-calendários de 2010 e 2011, e não efetuou a apuração e o recolhimento mensal na época correta.

### Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração, por via postal, na data de 27/03/2014, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado às fls. 1118 a 1119, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1121 a 1157), na data de 28/04/2014, na qual alegou, em breve síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

**I – Nulidade do Auto de Infração** – erro/diferença entre os valores das despesas consideradas indedutíveis e o valor da base de cálculo apurada pela fiscalização;

**II – Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN;

**III –** Apresentou justificativa individualizada sobre todas as glosas efetuadas pela fiscalização, **no sentido de serem necessárias ao exercício da atividade notarial**, portanto, passíveis de dedução no Livro Caixa:

- (a)** Despesas com condução;
- (b)** Despesas com manutenção, conservação e limpeza;
- (c)** Despesas com refeição/alimentação dos funcionários;
- (d)** Despesas com uniformes;
- (e)** Despesas com Plano de Saúde;
- (f)** Despesas com Honorários Advocatícios e Assessoria Jurídica;
- (g)** Despesas com tarifas bancárias;
- (h)** Despesas com exames admissionais e demissionais;
- (i)** Serviço de espera telefônica personalizada;
- (j)** Guiatel – Editora de Guias Telefônicas;
- (k)** Locação de equipamentos – impressoras e copiadoras;
- (l)** Despesas com material de escritório;
- (m)** ISSQN Retido na Fonte;
- (n)** Despesas diversas;

**III –** Da impossibilidade de **cumulação** da multa isolada sobre o valor do carnê-leão recolhido a menor com a multa de ofício.

## Da decisão em Primeira Instância

A 7<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJ1, em sessão realizada na data de 23/10/2020, por meio do acórdão nº 107-002.906 (fls. 1924 a 1960), julgou procedente em parte impugnação apresentada, afastando a glosa das seguintes despesas do Livro-Caixa: **(i) vale-alimentação** concedido indistintamente a todos os funcionários, devidamente escriturados; e **(ii) despesas com a realização de exames médicos para a admissão e demissão de funcionários**, devidamente comprovados.

O acórdão restou assim ementado (fls. 1924 a 1926):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMENTA. DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Tendo em vista que as glosas das despesas de livro-caixa foram devidamente descritas e valoradas pela fiscalização, restando possível ao interessado exercer plenamente o contraditório, por meio da entrega de sua impugnação, ocasião em que mencionou os motivos de fato e de direito em que se fundamentou a sua defesa e os pontos de discordância, acompanhada da documentação correspondente, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO DEDUTÍVEIS.

A despesa de custeio somente é dedutível quando indispensável para percepção da receita e manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

O pagamento feito por cartório à empresa de medicina do trabalho a título de exame admissional e demissional é dedutível quando devidamente comprovado por documentação hábil e idônea.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO. PLANOS DE SAÚDE.

Apenas 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, as despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinadas indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro-caixa, acatando-se as que atenderem a tais requisitos e mantendo-se a glosa em caso contrário.

LIVRO-CAIXA. APLICAÇÃO DE CAPITAL.

Considera-se aplicação de capital e, portanto, indedutível como livro-caixa na respectiva Declaração de Ajuste Anual, o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização.

LIVRO-CAIXA. BENFEITORIAS. IMÓVEL LOCADO. DEDUTIBILIDADE. EXIGÊNCIA.

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo são dedutíveis, no mês de seu dispêndio, como valor locativo, apenas quando haja previsão no contrato de aluguel para compensação de tais gastos pelo uso do imóvel, acompanhada da devida comprovação do reembolso dos custos das benfeitorias, mediante dedução do aluguel.

**LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E ASSESSORIA JURÍDICA.**

Os gastos com honorários advocatícios e assessoria jurídica apenas podem ser deduzidos quando restar devidamente comprovado por documentação hábil e idônea que os serviços tratados possuam vínculo direto com a atividade desempenhada pelo cartório, representando, dessa forma, despesa de custeio necessária à percepção da receita.

**LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM LOCOMOÇÃO.**

As despesas com locomoção e transporte somente são dedutíveis, a título de despesas escrituradas no livro-caixa, quando suportadas por representante comercial autônomo.

**MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata. Cabível, assim, a cobrança concomitante das referidas penalidades.

**DA MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.**

Nos casos de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75% sobre o imposto nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e nos de declaração inexata.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a constitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão em litígio específico.

**INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.**

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário, sendo a autoridade fiscal mera executora de leis e a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

**Do Recurso Voluntário**

Cientificado do acórdão na data de 23/11/2020, por via postal, conforme aviso de recebimento acostado à fl. 1964, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1968 a 1997), na data de 22/12/2020 (fl. 1965), no qual repisou os mesmos argumentos anteriormente apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

**Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**

O Recorrente requer seja reconhecida a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN.

A tempestiva apresentação da Impugnação gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, consequentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

Deste modo, a impugnação e recurso voluntário apresentados nos termos das leis que regulamentam o processo tributário administrativo suspendem a exigibilidade do crédito tributário em litígio, consoante artigo 151, inciso III do CTN combinado com o artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972.

**Glosa de despesas do livro-caixa**

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais, como no caso do Recorrente, **desde que atendidos os requisitos legais**, conforme estipulado pelo artigo 6º, incisos I a II, e §§1º a 4º da Lei nº 8.134/1990:

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: (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.

**Portanto, as despesas de custeio necessárias à manutenção da fonte produtora são plenamente dedutíveis, desde que devidamente comprovadas.** Nesse sentido, é o entendimento deste Conselho, conforme ementas a seguir transcritas:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2008, 2009 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS PELO TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES. É válido o lançamento efetuado com base em dados fornecidos ao Fisco pelo Tribunal de Justiça a respeito de valores vertidos ao FETJ pelo Cartório, quando as informações obtidas evidenciam que o montante auferido a título de emolumentos pelo tabelião é superior ao oferecido à tributação na declaração de ajuste anual da pessoa física. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. PENALIDADES DISTINTAS. CONCOMITÂNCIA. Enunciado Súmula CARF 147. DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA. RELAÇÃO COM A ATIVIDADE PROFISSIONAL E COM PERCEPÇÃO DO RENDIMENTO. Apenas se pode cogitar de dedução de despesas de custeio de livro caixa que estejam comprovadas por meio de documentação hábil e idônea. Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, que preencha os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e pertinência, sendo despesa necessária aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente, com reflexo na

manutenção da fonte produtora. LIVRO-CAIXA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONDIÇÕES. O contribuinte que, comprovadamente, 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, poderá deduzir despesas escrituradas no Livro Caixa da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, de acordo com as regras e os limites previstos no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda. As despesas autorizadas a serem excluídas da receita decorrente do exercício da atividade de titular de cartório para apuração do rendimento tributável, além de estarem devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas, por meio de documentação hábil e idônea, devem ser necessárias à percepção da receita. TAXAS JUDICIÁRIAS. GLOSA. As taxas judiciárias cobradas diretamente do cidadão solicitante dos serviços notariais como acréscimos aos emolumentos e, portanto, segregadas deles, são indedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda, pois cabe ao titular do serviço notarial o mero repasse aos cofres públicos de tais taxas, cujos ônus recaiu sobre o cidadão. (Acórdão nº 2102-003.675, Relator: José Marcio Bittes, Data de Julgamento: 01/04/2025)

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2008 DESPESAS. LIVRO CAIXA. REMUNERAÇÃO PAGA A ESCREVENTES DE INVESTIDURA ESTATUTÁRIA. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE O profissional autônomo pode deduzir no Livro Caixa os pagamentos a título de remuneração, efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. DESPESAS. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. SERVIÇOS NOTARIAIS. EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SEREM NECESSÁRIAS À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA. Despesas realizadas por titulares de serviços notariais e de registro, lançadas em Livro-Caixa, somente são passíveis de dedução na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física se restarem comprovados. (Acórdão nº 2402-012.940, Relatora: Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Data de Julgamento: 27/01/2025).

Em regra, toda despesa que não se caracterize como investimento, e cujo dispêndio se faz necessário para a manutenção do exercício da atividade, no caso cartório tabelionato, é passível de ser deduzida, desde que devidamente comprovada.

A seguir, trataremos de cada uma das alegações do Recorrente sobre a glosa das despesas do livro caixa.

#### **(i) Despesas com condução – R\$ 1.238,50**

Afirma o Recorrente que as despesas com condução, no importe de R\$ 1.238,50 (fls. 1216/1.1233), são necessárias à percepção da receita na medida em que é *destinada ao deslocamento de motoboys e escreventes para o regular desenvolvimento dos serviços contratados, todas previstas em contrato e relacionadas com a atividade-fim da serventia, o que legitima a sua dedução nos respectivos livros caixas em face de serem necessárias à percepção da receita.*

A fiscalização glosou tais despesas por falta de amparo legal, conforme extraio do Termo de Verificação Fiscal (fls. 28/29):

11. Despesas escrituradas em Livro Caixa referentes a combustíveis, automóveis, estacionamento, corridas de taxi e despesas relacionadas, não dedutíveis por falta de amparo legal. Este tipo de despesa somente é dedutível em casos de representantes comerciais autônomos, quando essas despesas correrem por conta dele próprio. Como já visto a legislação proíbe a dedução a título de Livro Caixa das quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos e despesas de arrendamento, bem como das despesas de locomoção e transporte, exceto para os representantes comerciais autônomos. A única exceção prevista, frise-se, é para as despesas com locomoção e transporte do representante comercial autônomo. (...) No caso em concreto, tem-se que o contribuinte não é representante comercial autônomo e, portanto, não pode deduzir tais despesas por falta de previsão legal.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa de tal despesa, sob o fundamento de que (fls. 1946/1947):

11) glosa de despesas escrituradas em livro caixa referentes a combustíveis, automóveis, estacionamento, corridas de táxi e outras relacionadas, por falta de previsão legal, tendo a fiscalização destacado que este tipo de despesa só é dedutível em casos de representantes comerciais autônomos, com transcrição do parágrafo único, do art. 75, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, bem como orientação contida na pergunta nº 396 do “Perguntas e Respostas do IRPF 2011”.

O interessado, em sua peça de defesa, quanto às despesas com condução, destaca que não se trata de locomoção do próprio, mas de seus prepostos, para execução de serviços externos de interesse da serventia, razão pela qual se insere no conceito de despesas necessárias à percepção da receita.

Neste sentido, no Anexo I (fls. 1216/1233) foram relacionadas despesas descritas como sendo de “condução”, englobando táxi e condução, no total de R\$ 1.238,50.

Quanto aos gastos em exame, tem-se que as despesas de locomoção e transporte, também incluídos os gastos com a manutenção de veículos / combustível, foram expressamente declaradas indeudáveis pelo art. 6º, § 1º, 'b', da Lei nº 8.134/90, já transscrito no início deste Voto. Tal orientação consta do “Perguntas e Respostas” relativo ao exercício de 2011, ano-calendário de 2010, mais especificamente pergunta nº 396 (igualmente constante do TVF, como exposto acima), como a seguir demonstrado:

**DESPESAS COM TRANSPORTE, LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL 396** — As despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio são consideradas necessárias à percepção da receita e dedutíveis no livro Caixa?

Referidas despesas não são dedutíveis, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando correrem por conta deste. (grifei)

(Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 1995, art. 34; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, parágrafo único, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51, § 1º, "b")

Mesma orientação consta da publicação atinente ao exercício posterior, qual seja, exercício 2012, ano-calendário 2011 (mais especificamente, Pergunta 398).

Desta forma, resta claro que a dedução pretendida é vedada por expressa determinação legal, já que os valores despendidos com locomoção, manutenção de veículo próprio e transporte somente podem ser deduzidos pelos representantes comerciais autônomos.

Se o legislador quisesse estender o mesmo tratamento fiscal a outras profissões ou situações não teria utilizado a expressão restritiva “com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo”. No caso em concreto, tem-se que o contribuinte é titular de cartório e, portanto, não pode deduzir despesas relacionadas com locomoção de funcionários, por falta de previsão legal.

Apenas como registro, o § 7º, do art. 104, da Instrução Normativa RFB nº 1500/2014 (incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1756/2017) prevê que os gastos com a contratação de serviço de carro-forte para transporte de numerários podem ser enquadrados como despesa de custeio, relativamente aos serviços notariais e de registro, sendo possível sua dedução na apuração do IRPF dos titulares desses serviços, desde que escriturados em livro-caixa e comprovados por meios hábeis e idôneos. Qualquer outra situação não se encontra amparada pela legislação. Glosa mantida.

Nesse ponto, deve ser **mantida a decisão da DRJ**, pois, na legislação tributária em vigor, veda-se expressamente a dedução de despesas com locomoção e transportes, salvo no caso de representante comercial autônomo (art. 75, parágrafo único, inciso II, RIR/99). Assim, todos os demais profissionais estão impedidos de deduzir da base de cálculo do imposto de renda, tanto para apuração do recolhimento mensal quanto para determinação do ajuste anual, as despesas de custeio com locomoção e transporte incorridas no exercício de sua atividade.

#### **(ii) Despesas com manutenção, conservação e limpeza – R\$ 71.426,51**

Afirma o Recorrente que é sua obrigação “manter o “cartório” em perfeito estado de uso, tornando necessária a utilização de produtos de limpeza, e a manutenção do local, para manter a unidade adequada, garantindo segurança, conforto e comodidade aos usuários”. Aduz, ainda, que referidos serviços de manutenção incluem não só a parte física/estrutural da unidade, mas também equipamentos necessários à execução dos serviços notariais.

Para corroborar com suas alegações, o recorrente apresentou documentos às fls. 1234/1417), contendo Notas Fiscais de Compra dos mais diversos produtos (ex. filtro de café - fl. 1236; aquisição de extintores, placa de saída de emergência etc.).

Neste ponto, concordo com a decisão de piso, e adoto como razões de decidir, nos termos do RICAR, mediante a reprodução do seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 1940/1943):

Prosseguindo, a análise dos itens 2 e 7 se fará conjuntamente, tendo em vista a proximidade dos temas, observado o constante do Termo de Verificação Fiscal, conforme segue:

2) glosa de despesas de investimento, assim considerados os dispêndios com aquisição, transporte e instalação de bens cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. A fiscalização transcreveu trechos do Parecer Normativo COSIT nº 60, de 20/06/1978, que diferenciou as despesas de custeio das despesas de capital, e concluiu que gastos com reforma de prédio, aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, eletrônicos, utensílios e integralização de capital foram considerados não dedutíveis; e 7) despesas com manutenção preventiva e corretiva de equipamentos, microfilmadoras, leitoras copiadoras e serviços de microfilmagem; prestação de serviços de assistência técnica, reposição de peças desgastadas (não incluídas substituição de material de consumo), entre outras. Também seriam indedutíveis manutenções mensais em geral, inclusive ar-condicionado. A fiscalização destaca que 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 dos gastos para a assunção da posse dos bens reparados / alugados (despesas classificadas como Ativo Fixo).

O interessado, junto com sua peça de defesa, apresentou documentação atinente a diversas despesas, dividindo-as em Anexos, dois deles (Anexos IX e X) já aventados no item 1.

Para as despesas ora tratadas (itens 2 e 7), temos que no Anexo II (fls. 1234/1417) foram relacionadas, pelo contribuinte, despesas descritas como sendo de “manutenção, conservação e limpeza”, mas que, em parte, também se referem, em verdade, à aplicação de capital, como será em breve demonstrado.

Por sua vez, parte da documentação constante do Anexo II, como gastos com Multiformato Distribuidora Sociedade Anônima – Supermercado Super Nossa, Carrefour Comércio e Indústria Ltda. e Companhia Brasileira de Distribuição – Extra, será oportunamente abordada no item 13 deste Acórdão.

Pois bem. No que tange aos gastos com manutenção, conservação e limpeza, o contribuinte ressaltou, na impugnação, o Princípio Constitucional da Eficiência, alegando que é sua obrigação manter o cartório em perfeito estado de uso, para manter a unidade adequada, garantindo segurança, conforto e comodidade aos

usuários, bem como proporcionar um ambiente adequado ao trabalho dos funcionários. E, ainda, defendeu que os referidos serviços de manutenção incluem não só a parte física/estrutural da unidade, mas também equipamentos necessários à execução dos serviços notariais, sob o risco de interrupção dos serviços públicos prestados.

Quanto à matéria, faz-se oportuna a transcrição da pergunta nº 397, do “Perguntas e Respostas” do exercício 2011, que assim dispõe:

*AQUISIÇÃO DE BENS OU DIREITOS 397 — O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro-caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?*

*Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro-caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital.*

*São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação.*

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

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

Mesma orientação consta da publicação atinente ao exercício posterior, qual seja, exercício 2012, ano-calendário 2011 (mais especificamente, Pergunta 399).

Como visto, na sistemática adotada pela legislação do imposto de renda, considera-se **aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício e que não sejam consumíveis, isto é, não se extinguam com sua mera utilização**. Neste mesmo sentido o disposto no Parecer Normativo CST nº 60, de 1978, transscrito parcialmente pela autoridade autuante, no Termo de Verificação Fiscal, bem como neste Voto. Para exemplificar, constituem aplicação de capital os valores despendidos na instalação de escritórios ou consultórios, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, aparelhos,

instrumentos, utensílios, mobiliários etc., indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.

Neste sentido, e a título de exemplo, **certo é que despesas cuja documentação consta do Anexo II do contribuinte, como as efetuadas com as pessoas jurídicas Comitec Comércio Ltda. (R\$ 374,00 – fls. 1255/1256), BH Móveis para Escritório Ltda. (R\$ 2.770,00 - fl. 1302) e Loja Elétrica Ltda. (entre outras, fls. 1321 e 1328, com valores de R\$ 678,82 e R\$ 537,60, respectivamente), entre várias outras, não se subsumem ao conceito de despesas de custeio, mas de aplicação de capital, devendo ser mantidas todas as glosas atinentes à aquisição de equipamentos / instalações / aparelhos / mobiliários.**

Saliento que os desembolsos com manutenção, conservação e reparo de bens móveis e imóveis possuem a mesma natureza do bem principal e, por consequência, gastos desta natureza são indedutíveis por se tratar de aplicações de capital. Trata-se da aplicação do 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 ou alugados (despesas classificadas como ativo fixo / investimentos). Assim, a manutenção destes equipamentos possui a mesma natureza jurídica que os gastos para a obtenção da posse dos mesmos. Daí ser indedutível, entre outros, o gasto espelhado pela nota fiscal de fl. 1332.

**Também nesta esteira, a título de exemplo, os gastos efetuados com a empresa Faxcom Com. e Manutenção Ltda., relativos à manutenção de aparelho de fax (fls. 1333/1345), inseridas pela autoridade fiscal no item 7, são indedutíveis por se tratarem de aplicações de capital.**

#### **(iii) Despesas com alimentação – R\$ 12.520,48**

O Recorrente afirma que *os valores escriturados são referentes à alimentação dos funcionários e alimentos destinados aos usuários, que proporcionam maior conforto e comodidade, água ou café, por exemplo* e, que, portanto, seriam passíveis de dedutibilidade no Livro Caixa. Apresenta Notas Fiscais de padaria, restaurantes, dentre outros (fls. 1419/1440).

Sobre a manutenção da glosa de tais despesas, a DRJ fundamentou que (fl. 1951):

Por outro lado, quanto às demais despesas constantes do Anexo III, relativas às Padarias Boa Viagem Limitada e Pain D'Amour Ltda., além do Restaurante Teodoro e Marugeiro Ltda., entendo que, não obstante o caráter social e a satisfação pessoal dos beneficiários, como alegado pelo impugnante, definitivamente as mesmas não se enquadram no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, constituindo-se em liberalidade, devendo serem mantidas as glosas correspondentes.

Pelo mesmo motivo, incabível acatar os gastos com as pessoas jurídicas Multiformato Distribuidora Sociedade Anônima – Supermercado Super Nossa,

Carrefour Comércio e Indústria Ltda. e Companhia Brasileira de Distribuição – Extra, constantes dos documentos integrantes, em verdade, do Anexo II apresentado pelo impugnante. Glosas mantidas.

Note-se que tais despesas com alimentação, cuja glosa fora mantida pela DRJ, difere-se dos valores concedidos a título de vale-refeição que foram concedidos a todos os funcionários do cartório, do qual o recorrente é titular, cuja dedutibilidade foi acatada pela decisão de piso, em conformidade com a Solução Consulta Interna – COSIT nº 6, de 18/05/2015 (fls. 1949/1952).

Trata-se de despesas com lanches realizados no cartório, conforme aludido pelo próprio recorrente, e que pode ser comprovada por meio das Notas Fiscais apresentadas – padarias e restaurantes (fls. 1419/1440) – configurando, portanto, de **mera liberalidade concedida pelo empregador**, e, por conseguinte, não se enquadram no conceito de despesas indispensáveis à manutenção da fonte pagadora.

Portanto, a glosa da dedutibilidade de tais despesas deve ser mantida.

#### **(iv) Despesas com Uniformes – R\$ 2.954,40**

O recorrente aduz que fornece uniformes aos seus colaboradores a fim de manter a boa apresentação destes ao público/clientes, bem como para facilitar a identificação destes pelos usuários do serviço público, de modo que consistem em despesas indispensáveis à manutenção da fonte pagadora.

Sobre tal despesa, assim se manifestou a DRJ (fl. 1952):

14) glosas relativas a roupas, esclarecendo a autoridade fiscal que apenas seriam dedutíveis as roupas e acessórios especiais quando especialmente fabricados para a atividade e de uso imprescindível, o que não é o caso.

O requerente, em sua impugnação, quanto às despesas com roupas / uniforme, destaca que o fornecimento de uniforme é medida que se impõe para o bom atendimento do público usuário, na medida em que facilita a identificação dos prepostos, além de proporcionar um melhor aspecto visual, concluindo que a despesa com uniformes enquadra-se nitidamente na natureza jurídica de remuneração, o que, em seu entendimento, restaria confirmado pelo próprio Regulamento do Imposto de Renda como despesa dedutível.

Neste sentido, no Anexo IV (fls. 1521/1530) foram relacionadas despesas descritas como sendo de “uniformes”, englobando LBR Confecções, Fino Traje Moda e Esportes Camisa, no total de R\$ 2.954,40.

Quanto à matéria em exame, faz-se oportuna a transcrição da orientação constante do “Perguntas e Respostas” relativo ao exercício de 2011, ano-calendário de 2010, mais especificamente pergunta nº 401, como a seguir demonstrado:

*LIVROS, JORNAIS, REVISTAS, ROUPAS ESPECIAIS 401 –*

*O profissional autônomo pode deduzir as despesas com aquisição de livros, jornais, revistas, roupas especiais etc.?*

*Sim, caso o profissional exerça funções e atribuições que o obriguem a comprar roupas especiais e publicações necessárias ao desempenho de suas funções e desde que os gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro-caixa. (sublinhei)*

Mesma orientação consta da publicação atinente ao exercício posterior, qual seja, exercício 2012, ano-calendário 2011 (mais especificamente, Pergunta 403).

No caso, e como se vislumbra do já exposto neste Voto, a legislação, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar a dedução à percepção da receita e à manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, afastou a possibilidade de liberalidade ou de discricionariedade na dedução.

Ao contrário do que ocorre com uniformes ou roupas especiais de médicos e enfermeiros, por exemplo, **não se pode dizer que as despesas com uniforme sejam necessárias para funcionários de um cartório. No caso, as despesas com uniformes de funcionários, ainda que sejam úteis na medida em que proporcionam padronização, não são obrigatórias no caso dos cartórios.**

Portanto, resta claro que as despesas em exame ocorreram por liberalidade do contribuinte, restando incabível sua dedução para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Glosa mantida.

Neste ponto, concordo com a decisão de piso, na medida em que a concessão de uniformes aos seus colaboradores, embora aprimore a atividade desempenhada pelo Recorrente, **trata-se de uma mera liberalidade, não obrigatória e condicionante ao exercício das atividades cartorárias**, de modo que não se enquadra como despesa indispensável à manutenção da fonte pagadora, razão pela qual a **glosa de tal despesa devem ser mantida**.

#### **(v) Despesas com plano de saúde – R\$ 44.654,96**

O Recorrente pugna pela aplicação da Solução de Consulta Interna nº 6 – COSIT, que prevê a dedutibilidade das despesas tidas com plano de saúde e odontológico concedidos a todos os funcionários indistintamente.

A fiscalização efetuou a glosa da despesa com plano de saúde/seguro de vida por falta de previsão legal e que não seriam necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora, constituindo uma mera liberalidade do empregador, conforme informação extraída do Termo de Verificação Fiscal (fl. 29):

13. Plano de Saúde/ Seguro de Vida – Não obstante o caráter social e a satisfação pessoal dos beneficiários, inexiste norma legal obrigando esse pagamento, 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. Tais deduções não encontram respaldo legal por não serem necessárias à

percepção da receita e a manutenção da fonte pagadora, constituindo-se mera liberalidade do empregador.

A decisão de piso manteve a glosa da dedução de tais despesas, uma vez que (fls. 1947/1948):

12) glosa de gastos com plano de saúde / seguro de vida, por inexistir norma legal obrigando a esse pagamento, devendo o ônus ser suportado pelo contribuinte, por se constituírem estes gastos mera liberalidade do empregador.

O interessado, em sua peça de defesa, aduz que os pagamentos ao plano de saúde Unimed Belo Horizonte / Cooperativa de Trabalho, por constatar habitualidade no pagamento, devem ser considerados remuneração, mais especificamente classificados como salário utilidade, se enquadrando no art. 75, I, do RIR/99. Também defende que as despesas realizadas para a conservação da saúde do trabalhador não podem ser entendidas como mera liberalidade patronal e sim para preservar a dignidade da pessoa humana, prevista no inciso III, do art. 1º, da Constituição Federal, com transcrição de ementa de julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para amparar sua pretensão. E, por fim, afirma que, como o empregador disponibiliza o seguro saúde aos funcionários, o valor gasto com referida despesa é dedutível na Declaração do Imposto de Renda por parte de quem paga e não é tributável por quem recebe, com transcrição do inciso XLV, do art. 39, do RIR/99.

Neste sentido, no Anexo V (fls. 1531/1625) foram relacionadas despesas com o plano de saúde Unimed, no total de R\$ 44.654,96.

Pois bem. A respeito do tema em questão, 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 as despesas, entre outras, com planos de saúde, seriam passíveis de dedução na Declaração de Ajuste Anual - DAA pelos titulares dos serviços notariais e de registro, como se observa da transcrição de parte de sua ementa, abaixo reproduzida:

A mesma conclusão se aplica aos gastos com a empresa Gegê Mudanças (entre outras, nota fiscal de fl. 1258), os quais não se inserem no rol das despesas decorrentes do funcionamento regular e normal do Cartório.

*"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." (grifei)*

Mais recentemente, a Solução de Divergência nº 17 da COSIT, de 14/03/2017, confirmou o mesmo entendimento:

*"Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência consignando-se que tanto os valores pagos a título de alimentação, bem como de planos de saúde, **destinados indistintamente a todos os empregados**, 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 comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa (art. 6º, incisos I e III, da Lei nº 8.134, de 1990). "(grifei)*

Oportuna, também, a transcrição do teor do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 13 de abril de 2017, a seguir:

**ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB N°3, DE 13/04/2017**

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

Portanto, resta claro, das disposições acima transcritas, que **somente podem ser deduzidas despesas com plano de saúde oferecido indistintamente a todos os funcionários**. Em sentido inverso, as despesas com plano de saúde de pessoas que não são funcionárias do contribuinte não são dedutíveis a título de livro caixa, por falta de previsão normativa.

Ocorre que, no caso em análise, **não foi apresentado, junto com a peça de defesa, o contrato nº 00162024** (referenciado nas notas fiscais apresentadas, como, por exemplo, fls. 1534, 1538 e 1545), firmado com o referido plano de saúde Unimed – Belo Horizonte, que permitisse identificar os seus beneficiários, ou relação expedida pela Unimed neste sentido.

Em verdade, em sentido inverso, do já referido Anexo V, mais especificamente à fl. 1532, **consta documento intitulado “Dados da Fatura”, que também faz referência ao contrato nº 00162024**, fatura esta que identifica 12 clientes, sendo que grande parte destes beneficiários não constam das folhas de pagamentos de salários do cartório, atinentes aos anos-base de 2010 e 2011, apresentadas ainda em fase anterior à autuação e juntadas às fls. 732/928. Inclusive, ao que tudo indica, a julgar pelos nomes relacionados à fl. 1532, haveria relação de parentesco / proximidade destes com o contribuinte, indicando despesas de caráter particular, indedutíveis a título de livro-caixa.

Desta forma, uma vez que os documentos constantes dos autos não comprovaram que as despesas com o plano de saúde Unimed – Belo Horizonte se destinaram indistintamente a todos os funcionários do cartório, incabível a dedução pretendida.

Denota-se, portanto, que a glosa foi mantida pela decisão de piso, uma vez que o contribuinte, ora recorrente, não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse que fora concedido plano de saúde indistintamente a todos os funcionários do cartório, tal como exige a legislação.

Conforme entendimento da RFB, não há necessidade de se comprovar a obrigatoriedade de o empregador arcar com a despesa com o plano de saúde em virtude de convenção ou acordo coletivo de trabalho, sendo suficiente que se demonstre que a despesa esteja devidamente comprovada, mediante documentação idônea e escriturada em livro Caixa, e que seja fornecida indistintamente a todos os seus empregados.

Observa-se que as despesas com o plano de saúde foi devidamente escrituradas no livro Caixa e os pagamentos comprovados. **Quanto à obrigação de ser fornecida a todos os empregados, não consta que essa exigência tenha sido solicitada ao Contribuinte durante o procedimento fiscal.**

Desse modo, **restando afastada a motivação dada pela autoridade autuante, deve ser excluída a infração de glosa de despesas com plano de saúde, restabelecendo-se a sua dedução**, conforme documentos (fls. 1531/1625).

Sobre este entendimento cito o acórdão nº 2201-010.807, de Relatoria do Dr. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa assim ementado:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2007 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. Tributam-se, como rendimentos omitidos da atividade rural, as receitas devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos que não foram informados nas Declarações de Ajuste Anual. LIVRO CAIXA. PLANO DE SAÚDE DOS EMPREGADOS FORNECIDOS VOLUNTARIAMENTE. DESPESAS DEDUTÍVEIS. Constituem despesas dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, o plano de saúde fornecido indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa. LIVRO CAIXA. GLOSA DE DESPESAS. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRO GRAU. Não se pode admitir que o julgamento de primeiro grau inove nos fundamentos para manutenção da autuação, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

#### **(vi) Despesas com honorários advocatícios e assessoria jurídica – R\$ 44.654,96**

O Recorrente pugna pela aplicação da Solução de Consulta Interna – Cosit nº 638, e afirma que são dedutíveis as despesas realizadas com escritório de advocacia relativas aos honorários pelos serviços prestados na defesa dos interesses do contribuinte. Para tanto, apresenta um **documento novo**, consistente no contrato de honorários advocatícios firmado com o escritório Kamoi Advogados Associados (fls. 1998/1999), bem como a impugnação (fls.

2000/2026) e recurso administrativo (fls. 2027/2053) interposto em processo administrativo fiscal, que demonstram tratar-se de matérias alusiva aos serviços notariais.

Sobre a glosa das despesas com honorários advocatícios e assessoria jurídica, a fiscalização fundamentou que (fls. 28 e 30/32):

**10.** Honorários advocatícios – despesas efetuadas com pagamentos de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa do cartório não são dedutíveis da receita decorrente do exercício da atividade não-assalariada por não configurarem despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, conforme disposição legal. Pelo mesmo motivo, as despesas com as custas processuais também não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Confirma este entendimento a Solução de Consulta SRRF/ 9<sup>a</sup> RF/ DISIT nº 101, de 22/04/2004, publicada no DOU em 10/05/2004, cuja ementa é transcrita a seguir:

(...)

Sendo assim, os honorários advocatícios não integram aquelas despesas tidas como de custeio, já que as atividades cartoriais podem ser realizadas independentemente desse ônus.

(...)

**18.** Pagamentos a terceiros – Conforme item 1.4 deste Termo de Verificação Fiscal (TVF) foi encaminhado o Termo de Intimação Fiscal nº 01/2014 ao contribuinte solicitando-lhe:

1. Apresentar cópia do contrato firmado para a prestação de serviços entre as empresas a seguir relacionadas e o cartório do 6º Ofício de Notas de Belo Horizonte:

ANDRE TEODORO ADVOGADOS ASSOCIADOS, CNPJ n. (...)

DOCUMENTA NEGÓCIOS JURÍDICOS IMOB, CNPJ n. (...)

2. Informar detalhadamente o tipo de serviço prestado por estas duas empresas citadas no item anterior ao Cartório do 6º Ofício de Notas de Belo Horizonte no ano de 2010 e 2011;

3. Apresentar os comprovantes dos efetivos pagamentos às referidas empresas acima pelos serviços prestados ao Cartório do 6º Ofício de Notas de Belo Horizonte no ano de 2010 e 2011;

Em resposta a este Termo de Intimação, o contribuinte apresentou um Termo de Resposta (ver documento na íntegra, anexo 02 do presente TVF), onde informou que:

O contrato firmado para prestação de serviços com ambas as empresas é verbal;

- Os pagamentos às empresas eram realizados em dinheiro, o que impossibilita a efetiva comprovação;

- A empresa ANDRE TEODORO ADVOGADOS ASSOCIADOS presta serviços de assessoramento jurídico e de acompanhamento de ações judiciais em que o tabelião do 6º Ofício de Notas de Belo Horizonte configura como uma das partes;
- A empresa DOCUMENTA NEGÓCIOS JURÍDICOS IMOBILIÁRIOS LTDA presta serviços preparatórios de documentação exigida para lavrar escrituras públicas que tenham por objeto negociação imobiliária, assim como à prestação de serviços complementares, consistentes em encaminhamento dos translados dessas escrituras para a realização de seus negócios nos Ofícios de Registro de Imóveis.

(...)

Analizando a documentação apresentada e o conjunto de informações citadas, no curso desta fiscalização, verifica-se que o Cartório firmou uma terceirização de mão de obra com as empresas ANDRE TEODORO ADVOGADOS ASSOCIADOS e DOCUMENTA NEGÓCIOS JURÍDICOS IMOBILIÁRIOS. Portanto, foram glosadas as despesas lançadas no Livro Caixa, a título de pagamentos a terceiros, relativas a estas empresas.

A DRJ manteve a glosa, uma vez que:

Prosseguindo, a análise dos itens 10 e 18 se fará conjuntamente, tendo em vista que, na parte atinente a despesas com honorários advocatícios e assessoria jurídica, as mesmas foram relacionadas pelo impugnante no Anexo VI – Assessoria Jurídica (fls. 1626/1667), totalizando R\$ 188.261,70 e englobando as pessoas jurídicas Documenta Negócios Jurídicos Imobiliários Ltda.; André Teodoro Advogados Associados; Kamoi e Advogados Associados; e Homero Leonardo Lopes e Advogados Associados S/S. Sobre a rejeição dos gastos, se depreende do Termo de Verificação Fiscal o que se segue:

**10) glosa de honorários advocatícios** e despesas com custas processuais, que não configuram despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, podendo as atividades cartoriais serem realizadas independentemente desse ônus, com transcrição, neste sentido, de ementa da Solução de Consulta SRRF/9<sup>a</sup> RF/DISIT nº 101, de 22/04/2004;

e 18) glosa de pagamentos a terceiros (André Teodoro Advogados Associados e Documenta Negócios Jurídicos Imobiliários Ltda.), uma vez que, em resposta ao Termo de Intimação nº 01/2014, o contribuinte informou que o contrato firmado para a prestação dos serviços era verbal e os pagamentos realizados em dinheiro. A autoridade fiscal destaca que as despesas contidas no inciso I, do art. 6º, da Lei nº 8.134/90 não se confundem com as despesas de custeio, sendo necessário o vínculo dos prestadores dos serviços correspondentes, sob pena de todos os pagamentos efetuados a terceiros serem dedutíveis. É destacado que a legislação trabalhista não admite a terceirização da mão de obra, mas sim a terceirização de serviços (vigilância, conservação e limpeza, ou ainda serviços especializados

ligados à atividade-meio do tomador e, ainda assim, desde que inexistentes a pessoalidade e a subordinação direta, pois, presentes estes dois pressupostos, a relação jurídica se estabelecerá com o tomador dos serviços). No caso, a autoridade autuante concluiu que, da análise das informações e da documentação apresentada, o Cartório firmou uma terceirização de mão de obra com as referidas empresas, daí as glosas efetuadas.

O contribuinte argumenta que terceirizou tais serviços com o objetivo de maximizar os resultados. Defende que a contratação dos escritórios de advocacia André Teodoro Advogados, Homero Leonardo Advogados e Kamoi e Advogados Associados se faz necessária não só pela atuação em diversos casos, como para assessoria jurídica. No tocante aos honorários pagos à Documenta Negócios Jurídicos e Imobiliários, esclarece que estes se referem à prestação de serviços jurídicos na análise dos documentos apresentados pelas partes para a lavratura de escrituras, para viabilizar o seu registro junto ao Registro Imobiliário, trabalho que representa garantia para o usuário, ressaltando que o custo é suportado pelo recorrente, não sendo repassado para o usuário. Em conclusão, afirma que se trata de despesa necessária à percepção da receita, tendo em vista que possui relação direta com os atos praticados, dos quais o tabelião aufera seus rendimentos.

Pois bem. **No que tange à matéria em exame e a teor do disposto, em especial, na Solução de Consulta (SC) Cosit nº 210, de 22 de novembro de 2018, 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. Entretanto, é preciso restar cabalmente comprovado, por documentação à disposição da fiscalização, que estamos diante de despesas de custeio necessárias.**

Como já exposto neste Voto, a despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita, ou a afetaria significativamente. Assim, é fundamental a demonstração de que os gastos ora tratados estejam intimamente ligados às atividades do cartório, de modo a proporcionar a subsistência da fonte produtora. Portanto, para que sejam dedutíveis, é indispensável a comprovação da essencialidade dos serviços advocatícios / de assessoria jurídica ao bom desenvolvimento da atividade de cartorário.

**No caso, como narrado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação nº 01/2014, informou, especificamente quanto aos gastos com as pessoas jurídicas André Teodoro Advogados Associados e Documenta Negócios Jurídicos Imobiliários Ltda., que os contratos eram verbais.** Nesta resposta (fls. 727/731 dos autos), esclareceu

ainda que a prova material do contrato de prestação de serviços em continuidade seriam as notas fiscais emitidas mensalmente pelas sociedades prestadoras.

**Ocorre que resta impescindível a apresentação de contratos de prestação de serviços para se comprovar que os serviços ora tratados possuam vínculo direto com a atividade desempenhada pelo cartório, representando, dessa forma, despesa de custeio necessária à percepção da receita.**

Ou seja, apenas é possível o acatamento dos gastos com honorários advocatícios / assessoria jurídica por meio da apresentação conjunta dos correspondentes contratos celebrados entre as partes, em que se pode constatar a definição do objeto e demais termos do contrato, e, ainda, de documentos que comprovem o pagamento.

No caso, constam dos autos apenas as notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas Documenta Negócios Jurídicos Imobiliários Ltda. (fls. 1627/1638), André Teodoro Advogados Associados (fls. 1639/1649 e 1651/1663), com o qual, diga-se de passagem, o interessado possui proximidade no aspecto familiar (informação à fl. 729), Kamoi e Advogados Associados (fls. 1664/1666) e Homero Leonardo Lopes Advogados Associados S/S (fls. 1650 e 1667), destacando-se, inclusive, o caráter sucinto / genérico das informações contidas no campo “Discriminação dos Serviços”, restando claro que as mesmas, por si sós, se tratam de documentos precários para comprovar a essencialidade dessas despesas para a percepção das receitas profissionais por parte do contribuinte e, por consequência, para caracterizar a despesa como de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Destaco que a “Discriminação dos Serviços” constante da nota fiscal emitida pela Kamoi e Advogados Associados (que trata do pagamento pela apresentação de recurso administrativo junto à Delegacia de Julgamento e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) se mostra igualmente contrária à possibilidade de dedução em tela.

Desta forma, por não restar comprovado o vínculo direto das despesas em exame com a atividade desempenhada pelo Cartório, não configurando, portanto, despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos da legislação, devem ser mantidas integralmente as glosas correspondentes.

Sobre as glosas efetuadas de despesas com honorários advocatícios, cabe esclarecer que a Solução de Consulta Cosit nº 210, de 22 de novembro de 2018, está assim ementada:

**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 consultente 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.

Vê-se que, no entendimento da Receita Federal, 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 da atividade, desde que consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Desse modo, o cerne da questão está na necessidade da despesa.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado pelo CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

Ementa: (...) São dedutíveis as despesas com advogados para a assessoria e defesa do titular do cartório em demandas judiciais, vinculadas às atividades notariais, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa. (Acórdão nº 2402-009.762, Redator designado: Gregório Rechmann Junior, Data de Julgamento: 09/04/2021)

Ementa: (...) LIVRO-CAIXA. CARTÓRIO. 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, desde que consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Acórdão nº 2201-011.867, Relator: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Data de Julgamento: 08/08/2024).

**Nesse sentido, resta imprescindível a apresentação de contratos de prestação de serviços para se comprovar que os serviços ora tratados possuíam vínculo direto com a atividade desempenhada pelo cartório, representando, dessa forma, despesa de custeio necessária à percepção da receita.**

Ou seja, apenas é possível o acatamento dos gastos com honorários advocatícios / assessoria jurídica por meio da apresentação conjunta dos correspondentes contratos celebrados entre as partes, em que se pode constatar a definição do objeto e demais termos do contrato, e, ainda, de documentos que comprovem o pagamento.

Em sede de Recurso Voluntário, para contrapor a decisão da DRJ, o recorrente apresentou o contrato de honorários advocatícios firmado com a KAOMI ADVOGADOS ASSOCIADOS (fls. 1998/1999), cujo objeto consiste: “Cláusula Primeira: A contratada prestará ao contratante serviços jurídicos com vistas à elaboração e apresentação de recurso administrativo junto à Delegacia Regional de Julgamento e junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em face do Auto de Infração, MPF nº 0610100/00596/11”, firmado em 05/09/2011.

Entretanto, entendo que os serviços desempenhados pela citado escritório de advocacia não se relacionam diretamente à atividade desenvolvida pelo cartório, e não é necessário à manutenção da fonte pagadora, mas sim em prestação de serviços diretamente à pessoa física do tabelião, de forma individual, de modo que não é possível de dedução no Livro Caixa.

No caso dos serviços prestados pelos terceiros, ANDRE TEODORO ADVOGADOS ASSOCIADOS DOCUMENTA NEGÓCIOS JURÍDICOS IMOBILIÁRIOS LTDA não foram apresentados os contratos, mas apenas notas fiscais que supostamente comprovam o pagamento das despesas com honorários advocatícios – mas se trata de documentos precários para comprovar a essencialidade dessas despesas para a percepção das receitas profissionais por parte do contribuinte e, por consequência, para caracterizar a despesa como de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Desta forma, **por não restar comprovado o vínculo direto das despesas em exame com a atividade desempenhada pelo Cartório, não configura, portanto, despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos da legislação, devem ser mantidas integralmente as glosas correspondentes.**

#### **(vii) Despesas com tarifas bancárias – R\$ 2.731,79**

Afirma o Recorrente que as despesas bancárias a que alude a Fiscalização são tarifas cobradas pelas instituições financeiras para a manutenção da conta bancária, ponto eletrônico de recebimento de cartões de débito e crédito, emissão de cheques, transferências eletrônicas (DOC/TED), comissões bancárias e taxa de administração etc., indispensáveis para a tomada de serviços bancários sem os quais o Contribuinte não opera.

Neste ponto, assiste razão ao Recorrente, uma vez que a Solução de Consulta Cosit nº 280, de 26/12/2018, que trata de hipótese de dedutibilidade de despesas bancárias no livro-caixa pelo titular de cartório, admite a sua dedução. Eis a sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF LIVRO CAIXA.  
DESPESAS COM SERVIÇOS DE CARTÃO DE DÉBITO.

As despesas decorrentes do uso de sistema de recebimento mediante cartão de débito pelos clientes, tais como taxas e despesas bancárias, valores retidos pelo banco, locação de equipamentos e despesas com manutenção de conta bancária, podem ser deduzidas das receitas de serviços notariais e de registro, como despesas de custeio, desde que necessárias às atividades e sejam escrituradas em livro-caixa e comprovadas por documentação idônea.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, arts. 68 e 69, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

No presente caso, verifica-se que as referidas despesas constam dos extratos bancários apresentados (fls. 1668/1729) e estão relacionadas às suas atividades notariais, sendo, portanto, necessárias. O recebimento de receitas da atividade mediante operações bancárias é uma realidade dos cartórios e, desse modo, classificam-se como despesas de custeio, necessárias à percepção das receitas e à manutenção da fonte produtiva.

Portanto, deve ser afastada a glosa de despesas bancárias.

#### **(viii) Despesas com exames admissionais e demissionais – R\$ 368,00**

Afirma o Recorrente que trata-se de despesa com a realização de exame psicológico para admissão de prepostos, que encontra-se inserido no contexto do PCMSO (programa de caráter obrigatório). Para corroborar com suas alegações, apresenta recibos de empresas diversas (fls. 1730/1745).

Em que pese as afirmações tecidas pelo recorrente pudessem nos levar à conclusão de que tais despesas são essenciais à manutenção da fonte pagadora, o fato que é os documentos apresentados pelo Recorrente – simples recibos contendo a descrição genérica dos serviços (fls. 1730/1745) – não são hábeis a comprovar que os serviços se referem à realização de exame psicológico para admissão de funcionários como alega o recorrente.

Bastava que o recorrente tivesse apresentado o contrato de prestação de serviços firmado com as empresas, contendo a descrição detalhada dos serviços executados, e não de forma genérica como consta nos recibos apresentados, o que não o fez, não se desincumbindo de seu ônus probatório, nos termos do artigo 373 do CPC.

Diante disso, deve ser mantida a glosa da dedução a título de Livro Caixa das despesas com a referida empresa.

#### **(ix) Serviço de espera telefônica personalizada – R\$ 806,38**

#### **(x) Guiatel – Editora de Guias Telefônicas – R\$ 1.248,00**

O Recorrente argumenta que possui serviços de espera telefônica personalizada, Editara de Guias telefônicas (serviços de divulgação) que servem, em suma, para melhor atendimento aos usuários do serviço público, de modo que consistem em despesas indispensáveis à manutenção da fonte pagadora.

A DRJ manteve a glosa de tais deduções, argumentando que (fls. 1939/1940):

1) glosa de despesas cujos comprovantes não foram apresentados; despesas em nome de terceiros; sem identificação; relativas a orçamento, pedidos ou recibos; documentos emitidos por máquinas registradoras ou simplificados (sem possibilidade de identificar a natureza do dispêndio), com transcrição do § 2º, do art. 76, do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), bem como orientação contida em resposta à pergunta nº 395 do “Perguntas e Respostas do IRPF 2011”.

É preciso antes esclarecer que a autoridade fiscal, na Planilha Demonstrativa de fls. 41/75, parte integrante do Termo de Verificação Fiscal – TVF, associou diversas despesas ao nº 1, cuja transcrição acima consta do TVF (em especial fl. 24). Entretanto, várias delas, como, por exemplo, as despesas espelhadas pelos documentos de fls. 1880/1882 e 1903), serão analisadas em outros tópicos, tendo em vista a natureza das mesmas e a documentação constantes de Anexos apresentados pelo impugnante.

**A fiscalização incluiu neste tópico os gastos com a pessoa jurídica Áudio Comunicação Ltda., e também com a empresa Guiatel S/A Editores de Guias.**

**O contribuinte defende, quanto às despesas com o serviço de espera telefônica personalizada, que as mesmas fazem parte do conceito do bom atendimento ao público usuário dos serviços notariais, que seria a única forma de o tabelião fidelizar seus clientes; e, com relação aos gastos com a empresa Guiatel – Editora de Guias Telefônicas, argumenta que estes seriam essenciais, por se tratarem de divulgação dos serviços prestados pelo contribuinte, respaldados no Parecer Normativo COSIT nº 358/70, ressaltando, também, que na condição de delegatário de um serviço público estadual, deve prestar ao público em geral informações acerca dos serviços públicos prestados.**

Neste sentido, no Anexo IX foram relacionadas, pelo contribuinte, despesas descritas como “serviço de espera telefônica personalizada”, no total de R\$ 806,38 (docs. de fls. 1746/1785); e, no Anexo X, gastos descritos como sendo “Editora de Guias Telefônicas”, no total de R\$ 1.284,00 (docs. de fls. 1786/1804).

No presente caso, não obstante os argumentos do interessado, entendo que, na esteira do exposto anteriormente, na introdução deste Voto, **os referidos gastos não são necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não sendo essenciais ao exercício da atividade, a qual pode se desenvolver sem a existência dos mesmos.**

Com efeito, **o desenvolvimento da atividade notarial não está diretamente conectado aos gastos efetuados com as referidas empresas, os quais, ainda que agreguem qualidade ou sejam úteis aos serviços, não são imprescindíveis a ponto de, em não se realizando, impedirem a realização dos trabalhos.**

Desta forma, não há que se falar em dedução das despesas aqui tratadas, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda. **Glosas mantidas.**

Neste ponto, concordo com a decisão de piso, uma vez que a contratação de tais serviços embora aprimorem a atividade desempenhada pelo Recorrente, **trata-se de uma mera liberalidade, não obrigatória e condicionante ao exercício das atividades cartorárias**, de modo que entendo que não se enquadra como despesas indispensáveis à manutenção da fonte pagadora, razão pela qual a glosa de tais despesas devem ser mantida.

**(xi) Locação de equipamentos – impressoras e copiadoras – R\$ 56,176,20**

Afirma o Recorrente que “*os equipamentos de informática tornaram-se ferramenta essencial para o desenvolvimento de qualquer serviço, especialmente os serviços notariais que exigem total segurança e eficiência por se tratarem de serviços públicos, devendo ser impressos, copiados e digitalizados inúmeros documentos*”.

Para manter a glosa de tal despesa, assim justificou a decisão de piso (fl. 1943):

O mesmo raciocínio, ainda, pode ser empregado no que tange às despesas relacionadas no Anexo XI (fls. 1805/1878), todas efetuadas com a empresa Minascopy Nacional Ltda. e descritas como sendo de “locação de copiadoras e impressoras”.

Destaco, quanto a tais gastos, que o interessado, em sua defesa, argumentou que seria uma opção sua a locação ou aquisição de móveis e equipamentos e, vedada a dedução como despesas a aplicação de capital, optou pela locação, que seria dedutível, ato conhecido como Elisão Fiscal, discorrendo sobre tal assunto, com transcrição de ementa de julgado e trecho de doutrina. Enumerou, ainda, vantagens de tal opção, e concluiu, após transcrever a pergunta nº 393, integrante da coletânea “Perguntas e Respostas” divulgada pela Receita Federal, que a despesa é dedutível, por necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.

Pois bem. Não se questiona, aqui, a opção exercida pelo contribuinte, entre adquirir ou alugar mobiliário para o exercício de sua atividade produtiva. Entretanto, se não há vedação quanto a tal escolha, diferente é a abordagem quando se trata da pretensão de deduzir os dispêndios a título de livro caixa.

Com efeito, o legislador, ao prever, no inciso III, do artigo 75, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999), a possibilidade de dedução de despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora, com certeza não visava dar guarida a casos como o presente, em que se busca, como inclusive reconhecido pelo interessado, tornar dedutíveis despesas que não são dedutíveis (investimentos).

Fato é que copiadoras e impressoras se tratam de bens que possuem vida útil superior ao período de um exercício, além de não serem consumíveis, isto é, não se extinguem com sua mera utilização. Portanto, são consideradas como ativo fixo ou aplicações de capital e, como tais, não são dedutíveis da base de cálculo apurado na Declaração de Ajuste Anual - DAA, por não configurarem despesas de custeio.

Desta forma, não há como acatar a dedução de valores relativos à locação de copiadoras e impressoras, devendo ser mantida a glosa dos gastos correspondentes.

Neste ponto, **divirjo da decisão de piso, tendo em vista que a Solução Interna de Consulta – COSIT nº 160/2023**, autorizou que a dedução no Livro Caixa de despesas realizadas com locação de bens móveis – inclusive impressoras e copiadoras – quando forem necessárias à percepção de receitas e à manutenção da fonte pagadora, como é o caso tratado nestes autos, vejamos:

**SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2023**

DOU 17/08/2023 | Edição: 157 | Seção: 1 | Página: 53

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

RENDIMENTO DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. **PAGAMENTO REFERENTE A ALUGUEL DE BENS MÓVEIS E DE UTENSÍLIOS EM GERAL, FEITO A EMPRESA DA QUAL O TABELIÃO É SÓCIO.**

O pagamento de aluguel dos móveis e utensílios em geral, inclusive, computadores, periféricos e software, feito pelo tabelião, dentro da sua atividade de serventuário da justiça, na situação de locatário, **por conta de um contrato de locação com empresa, na qual possui quotas de capital, pode ser deduzido da na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) desde que o pagamento seja condizente com os valores praticados pelo mercado, seja necessário à percepção das receitas à manutenção da fonte produtora, e que esteja devidamente escriturado em livro-caixa e comprovado mediante documentação hábil e idônea.**

Assim, deve ser **reestabelecidas as deduções com as despesas de locação de impressoras e copiadoras**, conforme acima exposto.

**(xii) – Despesas com material de escritório – R\$ 70,80**

**(xii) Despesas diversas – R\$ 291,88**

Aduz o Recorrente que trata-se de despesas com materiais para escritório em geral, que se enquadra no conceito de despesa dedutível definido na própria legislação, além de outras despesas diversas que dispensam classificação própria, mas que guardam relação com a atividade notarial propriamente dita. Os documentos que comprovam tais despesas encontram-se às fls. 1879/1883 e fls. 1901/1903.

Para manutenção da glosa de tal despesa, assim se manifestou a DRJ (fl. 1954):

Prosseguindo, cabe salientar que o contribuinte relacionou, no Anexo XII (fls. 1879/1883) **despesas descritas como sendo de “material de escritório”, no total de R\$ 70,80**, bem como, no Anexo XIV (fls. 1901/1903), **despesas descritas como sendo “diversos”, no total de R\$ 291,88**. Incabível acatar os gastos

correspondentes, uma vez que os mesmos (como por exemplo despesas com cartões de visita – fl. 1903), por certo não se enquadram no conceito de “despesas de custeio” previsto na legislação que rege a matéria. Como visto anteriormente, entende-se “despesas de custeio” como aquelas indispesáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Como exemplo, temos gastos com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Destaco que o documento de fl. 1883 está ilegível e não há, no Anexo XIV, documento relativo a gasto com a OAB.

Neste ponto, **convirjo com a decisão de piso**, para manter a glosa de tal despesas, uma vez que, os documentos apresentados pelo contribuinte não são hábeis e idôneos a comprovar que se tais despesas se enquadram em “custeio” e necessárias à manutenção da fonte pagadora, inclusive encontram-se inelegíveis e de difícil constatação, de modo que não vislumbro que o recorrente se desincumbiu de seu ônus probatório (artigo 373, CPC), motivo pelo qual a glosa deve ser mantida.

#### **(xiii) ISSQN Retido na Fonte – R\$ 2.369,64**

Por fim, o Recorrente afirma que “*O Recorrente no exercício das suas funções de Tabelião de Notas, toma serviços de diversos prestadores, e na condição de tomador de serviços assume a responsabilidade de reter e recolher o ISSQN sobre os serviços tomados, conforme especificado nos artigos nºs. 20 e da Lei Municipal nº. 8725 de 30 de dezembro de 2003*”, que são compulsórios e, portanto, se subsumem ao conceito de despesas dedutíveis para fins de imposto de renda.

A DRJ manteve a glosa das despesas lançadas a título de ISSQN, uma vez que (fls. 1953/1954):

17) glosa das despesas lançadas no livro-caixa, relativas às retenções do Imposto sobre o Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre serviços terceirizados contratados que não correspondem a despesas de custeio necessárias à percepção das receitas decorrentes da atividade de titular de serviço notarial.

O requerente, em sua impugnação, relativamente a gastos com ISSQN, alega que, na condição de tomador de serviços, assume a responsabilidade de reter e de recolher tal imposto sobre os serviços tomados, conforme especificado nos arts. 20, 21 e 22 da Lei Municipal nº 8725/2003, recolhimentos estes que seriam compulsórios, ressaltando que não se trata de ISS incidente sobre os serviços prestados pelo impugnante, mas sobre os serviços tomados de prestadores de serviços.

Neste sentido, no Anexo XIII (fls. 1884/1900) foram relacionadas despesas descritas como sendo de “ISSQN Retido na Fonte”, no total de R\$ 2.369,64.

**No presente caso, verifica-se, na esteira do relato fiscal, que das guias de recolhimento do ISSQN, juntadas no Anexo XIII, constam serviços terceirizados que não correspondem a despesas de custeio decorrentes da atividade de titular**

de serviço notarial, quais sejam, os relativos às empresas Documenta Negócios Jurídicos Imobiliários e Áudio Comunicação Ltda., serviços estes que foram glosados pela autoridade fiscal e igualmente rejeitados neste Voto para fins de dedução a título de livro caixa. Desta forma, o ISSQN incidente sobre os referidos gastos foi glosado (por exemplo, glosa à fl. 42 do total de R\$ 157,51, que vem a ser observada a fl. 1886, o somatório dos ISSQN de R\$ 156,16 e de R\$ 1,35 – fls. 1627 e 1784, respectivamente) e, de fato, não pode ser utilizado para fins de dedução. Glosa mantida.

Como bem apontado pela decisão de piso, o ISSQN recolhido pelo recorrente refere-se à contratação de serviços que não correspondem às despesas de custeio inerentes à atividade notarial, e, por conseguinte, os respectivos tributos incidentes sobre a prestação de tais serviços não são constituem despesas dedutíveis no Livro Caixa.

Irretocável, portanto, a decisão de piso neste item.

#### **Multa Isolada do Carnê Leão**

Por fim, o recorrente afirma sobre a impossibilidade de se aplicar, de modo concomitante, a multa de ofício de 75% com a multa isolada do carnê leão, alegando bis in idem.

Não assiste razão ao recorrente.

Com a edição da MP nº 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 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 pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%).

No caso, deve ser aplicado entendimento perfectibilizado na Súmula CARF nº 147:

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%).

Desse modo, devida a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do carnê-leão, relativamente aos anos-calendários de 2010 e 2011, objeto desse lançamento fiscal, visto que posterior à edição da MP nº 351/2007.

Todavia, devem ser excluídas das bases de cálculo das multas isoladas os reflexos da exclusão da glosa proferida neste voto.

#### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, para dar **PARCIAL PROVIMENTO**, para:

**(I)** afastar as glosas das seguintes despesas:

**(a)** com plano de saúde – R\$ 44.654,96;

**(b)** com tarifas bancárias – R\$ 2.731,79;

**(c)** com locação de equipamentos – impressoras e copiadoras – R\$ 56.176,20.

**(II)** excluir das bases de cálculo da multa isolada os valores reflexos, correspondentes às glosas afastadas neste voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**