



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.001038/2010-80
ACÓRDÃO	2002-009.602 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAURO SPINOLA CASTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM A MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. PERÍODO POSTERIOR À MP 351/2007. POSSIBILIDADE.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). (Súmula CARF n.º 147)

GLOSA DE DEDUÇÕES. DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente comprovadas, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

DEDUÇÕES. DESPESAS DE CUSTEIO. INDEDUTIBILIDADE DE APLICAÇÕES DE CAPITAL EM BENS DO ATIVO PERMANENTE. O titular de serviços notariais e de registro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeios pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Entretanto, não constituem despesas de custeio, não sendo, portanto, dedutíveis, as aquisições consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital, tais como reforma do prédio, aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral (substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o interessado supra foi lavrado o Auto de Infração e respectivos demonstrativos de fls. 1421 a 1439, por meio do qual se exigiu o pagamento do IRPF suplementar dos Exercícios 2009 e 2008, Anos-Calendário 2008 e 2007, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 278.887,25, em decorrência da apuração de dedução indevida de despesas de Livro Caixa no ajuste anual e no carnê-leão, sendo exigido o Imposto de Renda devido no ajuste anual, juntamente com multa de ofício, e a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e a informação, em suma, de que o lançamento decorreu da redução indevida da base de cálculo do IRPF, caracterizada pela utilização de despesas escrituradas em Livro Caixa, pleiteadas indevidamente no ajuste anual e no carnê-leão, e consequente multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, consoante se infere

do Termo 52 – Constatação de Irregularidade Fiscal, que passa a fazer parte integrante do Auto de Infração.

(...)

Cientificado do lançamento, em 23/10/2010, por via postal (AR-fls. 1442), o interessado apresentou a impugnação de fls. 1443 a 1468, em 22/11/2010, acompanhada dos documentos de fls. 1469 a 1704, onde, após transcrever dados do lançamento, passou a proferir seus argumentos contrários à exigência, conforme segue, em suma:

I - DOS FATOS.

- Sob esse título, inicialmente, informou sobre a atividade que exerce, titular de serventia extrajudicial não oficializada, conhecida como “Cartório”, sobre o regime tributário ao qual seus rendimentos estão sujeitos, sobre a necessidade de escrituração do livro caixa para a dedução das despesas relacionadas com sua atividade e sobre normas que disciplinam o exercício da atividade; informou, ainda, que cumpre, fiel e tempestivamente, suas obrigações fiscais, incluindo o recolhimento mensal do carnê-leão e apresentação de suas declarações anuais de ajuste do Imposto de Renda da Pessoa Física, e que, em decorrência de procedimento de fiscalização relativo ao ano-calendário de janeiro de 2007 a junho de 2008, que glosou despesas no total de R\$ 411.356,00, foi intimado a recolher o crédito tributário no valor total de R\$ 278.887,25, o qual impugnou parcialmente, por concordar com parte das glosas efetuadas, no valor de R\$ 107.193,25, e procedeu ao parcelamento de parte do crédito tributário constituído, conforme demonstrativo, e, assim, a impugnação se refere ao valor de R\$ 304.162,75 (Assessoria Jurídica, Plano de Saúde, Obras de Acessibilidade, Locação de Sistema – software, Manutenção dos Equipamentos de Informática, Papéis Timbrados, Manutenção do Ar Condicionado, IPESP e IAMSPE), relativo a despesas necessárias à percepção da receita ou manutenção da fonte produtora, cujo imposto exigido é de R\$ 83.644,75, e impugnação parcial da multa isolada, correspondente ao imposto exigido sobre a parte impugnada.

- Argumentou, ainda que a multa isolada aplicada é ilegal, por ter a mesma base de cálculo da multa proporcional e deve ser excluída; que a apresentação tempestiva da impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o artigo 151, III do Código Tributário Nacional; e que as despesas deduzidas do livro caixa foram realizadas com fulcro na legislação vigente, qual seja, o artigo 75 do Decreto nº 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda, cabendo ao fisco a prova de que tais despesas não preenchem os requisitos necessários para a dedução, e não a simples presunção, conforme jurisprudência administrativa que transcreveu.

II - DO DIREITO.

- Sob esse título, em suma, esclareceu que as serventias extrajudiciais são fiscalizadas pela Egrégia Corregedoria Geral da Justiça do Estado, devendo

praticar atos em conformidade com as Normas de Serviços emanadas daquele órgão através do Provimento nº 58/89, e em obediência às disposições da Lei nº 8935/94, que regulamentou o art. 236 da Constituição Federal de 1988; que cabe ao Tabelião/Oficial manter em perfeito funcionamento toda sua estrutura, sob pena de punição pela Corregedoria, de maneira que todas as despesas glosadas que ora impugna se classificam seguramente no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, cuja dedução é permitida pelo Regulamento do Imposto de Renda, através do seu Artigo 75, III; que, com base no disposto nesse artigo e no artigo 76 do mesmo Regulamento, se pode extrair três requisitos para que a despesas seja considerada dedutível: 1- Quanto a sua natureza, que ela seja necessária à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora, existindo um campo muito subjetivo para essa classificação, considerando que a legislação é aplicável a outros profissionais e não existe uma lista taxativa das despesas dedutíveis ou não dedutíveis; 2- Quanto a sua situação, que ela seja efetivamente paga; e 3 – Quanto a sua comprovação, que ela esteja comprovada através de documentação idônea, mediante apresentação de Notas Fiscais quando o fornecedor ou prestador de serviços for pessoa jurídica ou recibo de pagamento a contribuintes individuais, quando se tratar de prestador de serviços pessoa física; e que deve ser ainda considerado que a necessidade de realização de determinadas despesas pelo Oficial Registrador, para desempenho das suas funções, encontra fundamento de validade no Provimento nº 58/89, Capítulo XIII, item 17, que dispõe que é “obrigação de cada delegado, disponibilizar a adequada e eficiente prestação do serviço público notarial ou de registro”, sob pena de sofrer punição pela Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo.

III - DO MÉRITO - DESPESAS GLOSADAS

- Argumentou que as DESPESAS COM ASSESSORIA JURÍDICA LOBO E ORLANDI ADVOGADOS, no valor de R\$ 30.879,36, se referem a prestação de serviços de assessoria jurídica por escritório de advocacia especializado na área de protesto de letras e títulos, conforme contrato de prestação de serviços, sendo que os contratados prestam serviços de assessoria jurídica e técnica especificamente necessária para a prestação de serviços notariais/registros, disciplinados na Lei no.8935/94; que, apesar de todo conhecimento jurídico que possui o impugnante, na prática, ocorrem situações complexas que fogem do cotidiano da serventia e exigem atuação técnica especializada, posto que o objetivo principal é conferir total segurança ao usuário de serviço público de protesto de letra e títulos do qual é responsável, especialmente quando se trata tabelião de protesto de letra e títulos que formaliza a constituição da mora dos devedores; e que, assim, trata-se de despesa necessária à percepção da receita, tendo em vista que possui relação direta com os atos praticados dos quais o Notário/Registrador auferir seus rendimentos.
- DESPESA COM UNIMED SÃO JOSÉ DO RIO PRETO - ASSISTÊNCIA MÉDICA, valor de R\$ 127.001,33, são dedutíveis como todas as despesas necessárias a percepção

da receita tributável, sendo que a legislação tributária veda a dedução das despesas pessoais do próprio contribuinte o que não é o caso, posto que são referentes ao plano de saúde dos funcionários; que inexistia obrigatoriedade legal ou normativa para a concessão do referido, porém o mesmo se tornou obrigatório sob a ótica do direito do trabalho, na medida que é concedido com habitualidade e passou a integrar os direitos do empregado e o salário do mesmo, conforme previsto no art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho; que o Conselho de Contribuintes, atual CARF-Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu no sentido de que trata-se de despesa necessária a percepção da receita ou a manutenção da fonte produtora; e que o art. 39 do Decreto nº. 3000/99 relaciona esse benefício como rendimento isento do imposto de renda e, dessa forma, integra a remuneração dos prepostos para todos os efeitos, inclusive dedução da base de cálculo do imposto de renda do Tabelião/Registrador.

- DESPESAS COM REFORMA PARA ACESSIBILIDADE DO CARTÓRIO, valor de R\$ 9.159,85, se refere à adaptação das dependências da serventia para acessibilidade dos usuários com necessidades especiais, cumprindo determinação da Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo, Provimento nº. 12/2007, para adaptação das instalações para o adequado atendimento a esses usuários, e que a mesma Corregedoria, por meio do Provimento nº 58/89, obriga a disponibilização da adequada e eficiente prestação do serviço notarial, sujeito a fiscalização do corregedor permanente, não se tratando de benfeitoria ou reforma, mas de adaptação para o atendimento adequado ao usuário com necessidades especiais.

- DESPESAS COM LOCAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMA DE INFORMÁTICA - valor de R\$ 53.880,00. Trata-se de despesas com manutenção de sistema de informática (software), desenvolvido especialmente para o desempenho da atividade de protesto de letras e títulos; os serviços são prestados mediante contrato de prestação de serviços, por Alessandro Rodrigo Hegueduch, e consiste na prestação de serviços técnicos de informática cumulados com a locação de software desenvolvido pelo referido prestador para controle total das rotinas de Tabelião de Protesto; que a partir de janeiro/2008 referida pessoa constituiu uma empresa para prestar o mesmo serviço e, desde esse mês as notas fiscais emitidas pela empresa não foram glosadas e, tratando-se do mesmo serviço, as notas emitidas por Alessandro Rodrigo Hegueduch também não devem ser glosadas; por determinação da Egrégia Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo, através do Provimento nº 58/89, itens 17 e 17.1 do capítulo VIII, é obrigatória a disponibilização da adequada e eficiente prestação do serviço notarial, sujeito a fiscalização do corregedor permanente; como podemos verificar, no caso concreto, é obrigação do Tabelião utilizar sistema de informática para a prática dos seus atos, especialmente para conferir a segurança jurídica pretendida pelo usuário.

- DESPESA COM INFORMÁTICA (MATERIAL DE CONSUMO) - valor de R\$ 16.837,95. Trata-se de despesas com aquisição de toner para impressora e

manutenção dos computadores do cartório, ou seja, material de consumo para utilização em sua atividade, que exige a utilização de equipamentos de informática, cuja despesa com aquisição de insumos é necessária a percepção da receita, portanto dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

- **DESPESA COM GRÁFICA** - valor de R\$ 4.150,00. Despesa que consiste na aquisição de formulários para utilização na impressão de instrumentos públicos lavrados pelo Recorrente na qualidade de Tabelião de Protestos; trata-se, portanto, de material de consumo necessário ao desempenho da atividade notarial, e se subsume ao conceito de despesa necessária à percepção da receita; não deve prosperar constatação de que essa despesa não foi devidamente comprovada, sendo que foram apresentadas notas fiscais emitidas pela Empresa GAFIBRA INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA ME, documentos idôneos e hábeis para comprovar a aquisição dos formulários impressos, considerando: I) que notas fiscais são documentos suficientes para a comprovação de despesas; II) que as notas fiscais apresentadas pelo requerente são idôneas, III) que as despesas com impressos são indispensáveis à prestação da atividade notarial/registral, conclui-se que os valores dispendidos com essa empresa devem ser deduzidos no Imposto de Renda;

- **DESPESA COM MANUTENÇÃO DE AR-CONDICIONADO DO CARTÓRIO**, valor de R\$ 743,10. Trata-se de despesa com a manutenção de ar condicionado; a utilização de aparelhos de ar condicionado no país está cada vez mais frequente em função das condições climáticas, sobretudo em cidades como São José do Rio Preto, onde as temperaturas são elevadíssimas durante o ano todo; visando o bem estar dos colaboradores e dos usuários, instalou um sistema de ar condicionado na Serventia de forma a possibilitar melhora nas suas receitas; tão importante quanto a instalação dos aparelhos é a sua manutenção preventiva, como a limpeza de nitros e dutos, tendo em vista que estão intimamente ligados à possibilidade da contaminação das pessoas por doenças respiratórias, resfriados e alergias; logo, esses gastos são indispensáveis para garantir a saúde dos funcionários e usuários do "Cartório"; inúmeras exigências foram estabelecidas pelo Ministério da Saúde, abrangendo manutenções preventivas mensais e monitoração geral dos ambientes a cada semestre, as quais devem ser cumpridas pelo contribuinte enquanto prestador dos serviços que lhe são delegados.

- **DESPESA COM RECOLHIMENTO AO IPESP E AO IAMSPE A CARGO DO EMPREGADOR E DO EMPREGADO**, valor de R\$ 61.511,16. Despesa que consiste no recolhimento feito pelo requerente de valores ao Instituto de Pagamentos Especiais (IPESP) e ao Instituto de Assistência Médica ao Servidor Público Estadual (IAMSPE); realizou os referidos recolhimentos tanto a cargo do empregador como a cargo do empregado, sendo que para facilitar a devida compreensão serão separadamente analisados.

- O Recolhimento ao IPESP a cargo do Empregador está previsto no art. 48, da Lei 10.393 do Estado de São Paulo; o empregador, ora requerente, é titular de

serventia da Justiça não oficializada, estando obrigado por lei a contribuir como segurado e como empregador ao Instituto de Pagamentos Especiais; ademais, como dito acima, prevê o artigo Art.75, inciso III que as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora podem ser deduzidas na base de cálculo do Imposto de Renda, sendo que, se o contribuinte, ora empregador, I) necessita de funcionários para a prestação eficiente do serviço público delegado e para a manutenção da fonte produtora, II) contratando funcionários para a prestação do serviço, compulsoriamente está obrigado aos recolhimentos ao IPESP, subsume-se que pode deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda os valores recolhidos ao Instituto de Pagamentos Especiais.

- O Recolhimento ao Instituto de Assistência Médica ao Servidor Público Estadual (IAMSPE) é feito pelo contribuinte conforme previsto, no artigo 25, da Lei Complementar nº 539/88 do Estado de São Paulo; não se trata de um recolhimento realizado pelo empregador por mera liberalidade, mas sim de um recolhimento compulsório a seu cargo, corrobora esse entendimento o Capítulo VII, item 5 das Normas de Pessoal das Serventias Extrajudiciais do Estado de São Paulo editadas pela Corregedoria Geral de Justiça.

- Quanto ao Recolhimento ao IPESP a cargo do Empregado realizado pelo Empregador, inexistente obrigatoriedade legal ou normativa para tal recolhimento, porém este se tornou obrigatório sob a ótica do direito do trabalho, na medida que é concedido com habitualidade e pelo costume passou a integrar os direitos do empregado, bem como o salário do mesmo, como preceitua o artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho; que o próprio Conselho de Contribuintes atual CARF-Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu sobre a matéria, no sentido de que trata-se de despesa necessária a percepção da receita ou a manutenção da fonte produtora; a habitualidade no pagamento pelo empregador das contribuições obrigatórias aos empregados, consideram-se remuneração; e, por isso, dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda do Tabelião/Registrador.

- DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PELO CARNÊ-LEÃO RECOLHIDO A MENOR, valor de R\$ 41.822,37: que sobre um mesmo débito estão incidindo dois tipos diferentes de multas, ou seja, além da aplicação de multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor mensal, houve o acréscimo de multa de proporcional de 75% (setenta e cinco e cinco por cento) sobre a totalidade do imposto, o que não se permite diante da legislação vigente; o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 dispõe que sobre um mesmo tributo será aplicado multa e/ou juros de mora e não prevê a aplicação concomitante de multa; e que ele recolheu no vencimento apazado o imposto mensal que entendia devido, que nada mais é do que o adiantamento do imposto a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, e se houve imposto suplementar decorrente da glosa de despesas que o Auditor Fiscal presumisse indedutíveis, não se permite a exigência de multa isolada, já que foi aplicada a multa de 75% sobre o mesmo fato jurídico. Para ilustrar, transcreveu jurisprudência administrativa e doutrina tratando do assunto.

Em 25/08/2014, Glayde Spinola Castro apresentou requerimento, em nome do espólio do interessado, solicitando a desistência da impugnação contida no presente processo, em razão de adesão ao parcelamento da Lei 11.941/2009 (fls. 1715). Em consequência, esta 3ª Turma de Julgamento formalizou o Acórdão nº 04-36.397, de 27 de agosto de 2014, no qual decidiu por não conhecer da impugnação apresentada, por não persistir contraditório a ser dirimido.

Posteriormente, a SACAT/DRF/São José do Rio Preto/SP constatou que o pedido de parcelamento do débito feito em nome do Espólio de Mauro Spinola Castro foi formulado em nome de pessoa inexistente, pois o CPF já se encontrava cancelado por entrega de Declaração Final de Espólio, decorrente de Escritura Pública de Inventário e Partilha dos Bens deixados pelo “de cujus” lavrada em 05/07/2011 e retificada/ratificada em 16/03/2012.

Também foi constatado que a viúva Glayde Spínola de Castro era pessoa incompetente para solicitar o parcelamento dos débitos e a desistência do julgamento da impugnação em nome do espólio, posto que, na data da apresentação do pedido de desistência, o espólio já estava encerrado, e os demais sucessores não subscreveram o pedido de desistência da impugnação formulada.

Diante desses fatos e de ter sido apresentado pedido de reconsideração por parte de todos os sucessores do falecido, em 18/11/2015, o processo foi enviado a esta DRJ para análise quanto a possibilidade de tornar inexistente o pedido de desistência à impugnação formulada em nome do Espólio de Mauro Spinola Castro, e assinado pela sucessora viúva meeira, e consequente retificação do Acórdão de 27/08/2014, com prosseguimento do julgamento da impugnação (fls. 1972/1973).

A 3ª Turma da DRJ/CGE, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2010 REVISÃO DE VOTO E ACÓRDÃO.

Constatado que o pedido de desistência da impugnação foi feito em nome de pessoa inexistente, cujo CPF já se encontrava cancelado, além de não ter sido subscrito por todos os sucessores do espólio, impõe-se o cancelamento do Acórdão nº 04-36.397/2014 da 3ª Turma de Julgamento desta DRJ, que decidiu por não conhecer da impugnação em razão da apresentação do pedido de desistência, para que novo Acórdão seja proferido em boa e devida forma.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO. EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Nos termos no inciso III do art. 151 do CTN, fica suspensa a exigibilidade do pagamento do crédito tributário enquanto a impugnação ou recurso apresentado contra o mesmo estiver pendente de julgamento.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

GLOSA DE DEDUÇÕES. DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente comprovadas, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.

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

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/06/2016, o sujeito passivo interpôs, em 12/07/2016, Recurso Voluntário, pedindo a improcedência da decisão recorrida, reiterando sua impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

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

A decisão de piso acolheu em parte a impugnação manifestada para restabelecer a dedução das seguintes despesas:

- despesas com gráfica, no valor total de R\$ 4.150,00, pagas à empresa Gafibra Indústria Gráfica Ltda – ME, nos anos-calendário de 2007 e 2008, comprovadas pelas Notas Fiscais de fls. 1633, 1634, 1641 a 1659, referentes a aquisições de materiais diversos para consumo, ainda que não haja comprovação efetiva da transferência dos recursos para o vendedor, tendo em vista, inclusive, os valores correspondentes a cada aquisição.
- recolhimentos de contribuições ao IPESP devidas pelo empregador, efetuados nos anos de 2007 e 2008, no valor total de R\$ 20.060,96 (fls.1666 a 1684).

Assim, o litígio versa sobre a dedução indevida de despesas no Livro Caixa remanescentes.

Da Aplicação concomitante da Multa de Ofício e a Multa Isolada

Sustenta o recorrente que seria ilegal a aplicação concomitante da multa de ofício e a multa isolada aplicada em razão do não recolhimento de antecipações de imposto por meio do carnê-leão.

Não assiste razão ao recorrente neste ponto.

Sobre o tema, o CARF sedimentou o entendimento esposado no âmbito do Enunciado de Súmula CARF n.º 147, como segue:

Súmula CARF n.º 147 Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Pela leitura da Súmula mencionada, bem como a partir da informação de que a exigência fiscal se refere ao exercício de 2010, observa-se que não assiste razão ao Recorrente em sua irresignação, pois, no período lançado, já havia sido editada a MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passando a existir previsão expressa sobre a possibilidade de cumulação das multas pela falta de recolhimento do carnê-leão e a multa de ofício.

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

DA DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Com relação à apuração de dedução de despesas a título de Livro-Caixa, pleiteadas indevidamente nas DIRPF dos anos-calendário 2007 e 2008, a apuração dos valores glosados no lançamento se deu com base nos documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento às intimações fiscais.

A legislação tributária faculta ao contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, ao titular de serviços notariais e de registro e ao leiloeiro deduzirem da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas escrituradas em livro caixa, conforme os art. 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do

exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

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

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

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo; III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

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

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

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

A teor do art. 87 do RIR/99, as despesas declaradas a título de Livro-Caixa deverão ser comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, as quais serão mantidas em poder do contribuinte, ficando à disposição da fiscalização enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência.

A legislação tributária não especifica os gastos que podem ser deduzidos, cabendo ao contribuinte comprovar que a despesa paga é necessária para a percepção da receita de sua atividade profissional e manutenção da fonte produtora.

Portanto, ao elaborar sua declaração e apurar o imposto devido, o contribuinte poderá indicar as despesas relativas ao Livro-Caixa que cumpram os requisitos exigíveis pela disposição normativa, cujo aproveitamento independe de comprovação prévia ou mesmo simultânea com a declaração, restando apenas a possível verificação futura por parte do fisco.

O contribuinte que informou despesas na rubrica Livro-Caixa, para fins de dedução, pode ser instado a comprová-las, como condição de validade das referidas deduções conforme disposição do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99:

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

Destaca-se da legislação tributária em vigor que as importâncias dedutíveis sob o título de Livro Caixa devem atender seis (06) requisitos: 1) Exercício de atividade não assalariada; 2) Vinculação da despesa dedutível com a receita da atividade; 3) Dedutibilidade condicionada ao custeio de despesas pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; 4) Escrituração do Livro-Caixa; 5) Comprovação da veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação hábil e idônea; 6) Limite mensal de dedução à receita mensal da respectiva atividade, permitido o abatimento nos meses seguintes, sem transposição para o ano seguinte.

A forma de comprovação não se restringe a um documento específico, mas ao contrário, verifica-se que a terminologia adotada pela lei é “documentação”, o que, por certo, compreende diversos tipos de documentos. Portanto, embora a lei não proíba que os pagamentos de despesas sejam feitos em espécie ou por meio de transferência de ordem de pagamentos ou títulos e a legislação não obrigue a guarda de determinados documentos pelo contribuinte pessoa física, a lei exige que essas despesas sejam devidamente comprovadas para que possam ser deduzidas na Declaração de Ajuste Anual, nos termos do já citado art. 73 do RIR/99, que estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Para ilustrar o entendimento da Receita Federal do Brasil quanto às despesas dedutíveis a título de Livro Caixa, transcrevo a seguir orientações contidas no Manual de Perguntas e Respostas – IRPF, aqui transcritas as do exercício 2013, mas repetidas em outras publicações:

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

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

O valor das despesas dedutíveis, escrituradas em livro-caixa, está limitado ao valor da receita mensal recebida de pessoa física ou jurídica. (...) (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. 76; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51)

399- O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro-caixa o valor pago na aquisição de bens e ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?

Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro-caixa. Devese, 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 extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital. (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, inciso III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, inciso III; Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978)

402- Qual é o tratamento tributário das despesas com benfeitorias, efetuadas pelo profissional autônomo em imóvel locado?

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro-caixa.

405- São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)

Portanto, considerando que somente são dedutíveis a título de livro-caixa despesas vinculadas com a receita da atividade e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não são dedutíveis gastos com aquisição de bens de capital, de produtos que não se caracterizam como bens de consumo e com aquisição e instalação de equipamentos, inclusive de informática, que se caracteriza como investimento.

A possibilidade de dedução especificamente de gastos com implementação dos serviços de registros públicos, com amparo no art. 3º da Lei 12.024, de 27 de

agosto de 2009, não autoriza reconhecer como dedutíveis gastos com aquisição de equipamentos de informática a qualquer tempo.

Em linhas gerais, o entendimento predominante junto ao Fisco é que são consideradas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora as despesas inevitáveis ou mesmo indispensáveis, definição na qual não se enquadram gastos que são apenas úteis à atividade profissional e aplicação de capital.

Os pagamentos a autônomos são dedutíveis se se enquadrarem na definição de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Pagamentos efetuados por assessoria geral prestada por advogado, ao contrário, não são considerados necessários à percepção da receita da atividade profissional, ressalvados casos de serviços advocatícios contratados para caso específico que tenha vinculação com a atividade desenvolvida pelo profissional.

Gastos com reforma de dependências do cartório devem ser considerados como aplicação de capital e não despesas de custeio, o que se depreende da leitura das definições contidas no Manual de Perguntas e Respostas anteriormente transcrito, e, assim, o gasto do contribuinte com reforma do imóvel para atender exigências de acessibilidade, ainda que obrigado a isso por determinação da Corregedoria Geral de Justiça de seu Estado, não se trata de despesa dedutível a título de Livro Caixa.

Também não são considerados necessários para percepção da receita e manutenção da fonte produtora pagamentos que constituem liberalidade, ainda que sejam gastos vinculados à atividade profissional e possam ser considerados úteis.

O lançamento em questão, referente à apuração de dedução indevida de despesas a título de Livro-Caixa na DIRPF dos anos-calendário 2007 e 2008, foi formalizado com base nos documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento às intimações fiscais e, conforme relatado anteriormente, a autoridade fiscal cumpriu o procedimento previsto na legislação em vigor e descreveu detalhadamente as despesas consideradas indedutíveis a título de livro caixa, portanto, nesse momento, resta a análise das justificativas e documentos específicos apresentados na impugnação com vistas à revisão do lançamento.

Entendo que não é possível restabelecer a glosa da dedução das seguintes despesas:

- pagamentos efetuados por assessoria jurídica prestada por Lobo e Orlandi Advogados, que não se enquadram na definição de despesas dedutíveis, conforme já exposto anteriormente, por se referir a contrato de assessoria geral, não considerados necessários à percepção da receita da atividade profissional.
- pagamento de plano de saúde aos funcionários, fora da convenção coletiva de trabalho. A habitualidade no pagamento do plano de saúde não configura sua necessidade para fins de dedução da despesa no livro caixa. A existência de

decisão administrativa acolhendo a dedução dessa despesa como necessária à percepção da receita ou manutenção da fonte produtora, não vincula o julgador de primeira instância, sem amparo na legislação em vigor. Mesmo que o valor pago em benefício do empregado possa ser enquadrado como rendimento isento do imposto de renda nos termos do art. 39 do Decreto nº. 3000/99, não permite configurar o gasto como necessário à percepção da receita e manutenção da fonte produtora. Se configurada a necessidade, caberia ainda ao contribuinte comprovar que os beneficiários do plano de saúde são apenas os funcionários do cartório e seus dependentes.

- pagamentos efetuados a Alessandro Rodrigo Hegueduch, cujos recibos, relativos ao ano-calendário 2007, informam tratar-se de pagamentos “De acordo com contrato de locação de sistemas, software e cessão de direitos de uso...”, e que o impugnante afirma serem referentes a “despesas com locação e manutenção de sistema de informática (software), desenvolvido especialmente para o desempenho da atividade (...) exercida pelo Recorrente”, e acrescenta que, a partir de 2008, o Sr.Alessandro constituiu uma empresa para prestar o mesmo serviço, cujas notas fiscais não foram glosadas. A autoridade fiscal considerou essa despesa como aplicação de capital, indedutível, e os esclarecimentos e comprovantes juntados aos autos não são suficientes para considerar tais pagamentos como despesas dedutíveis do livro caixa, haja vista que não há comprovação do desenvolvimento ou da propriedade dos sistemas/software por parte de Alessandro Rodrigo Hegueduch, o qual informou à fiscalização não ter prestado serviços a outros clientes em 2007 (fls. 113 a 114), além de documentos juntados aos autos comprovarem que, no mesmo ano-calendário 2007, o contribuinte também deduziu pagamentos efetuados à empresa Racecar Rio Preto Manutenção de Máquinas Ltda- ME, do qual Alessandro era sócio, referente a manutenção de sistemas de informática.
- despesas com informática, no valor total de R\$ 16.837,95, que o contribuinte afirmou se tratarem de gastos com aquisição de toner de impressora e manutenção de computadores, material de consumo, sendo que as Notas Fiscais das empresas Tecnac Comércio e Assist. Técnica Ltda – ME, Informática Rio Preto Ltda. e Futura T. Informática Ltda. (fls. 953, 955, 956 e 1604 a 1630) comprovam que se tratam de aquisição de equipamentos, o que corresponde a aplicação de capital, não dedutível a título de livro caixa.
- despesas com aquisição de peças e acessórios para instalação de arcondicionado, no valor de R\$ 743,10, corresponde a aplicação de capital e não a despesas com manutenção.
- recolhimentos de contribuições ao IPESP e IAMSPE devidos pelos funcionários do cartório, por não corresponder a despesa do empregador. O fato de o empregador não efetuar o devido desconto nos salários do empregado, configura mera liberalidade. A habitualidade em não efetuar esse desconto não configura a necessidade do gasto para fins de dedução da despesa no livro caixa.

- recolhimentos de contribuições ao IPESP devida pelo próprio titular do cartório pode ser deduzida na apuração do imposto de renda, porém não corresponde a despesa dedutível no livro caixa.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura