



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16004.720216/2011-56</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.998 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CRISTIANO VIANA SILVEIRA SANTOS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

CONHECIMENTO. MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio do não-confisco ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

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

TITULAR DE SERVIÇO NOTARIAL. DESPESA COM INSTRUÇÃO.

É razoável que o desempenho da função, de titular de Cartório de Imóveis, demande a atualização e aprimoramento dos conhecimentos relacionados à respectiva área de atuação do profissional e, por consequência, os referidos gastos podem ser considerados como de custeio dedutíveis, uma vez que necessários à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora.

TITULAR DE SERVIÇOS NOTARIAL. DESPESAS COM PLANO DE SAÚDE.

As despesas com 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, conforme determinação expressa contida em Solução de Consulta Interna emitida pelo Órgão Central de Tributação da Receita Federal do Brasil

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF N. 147.

Somente com a edição da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n. 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%).

SELIC. SÚMULA CARF N. 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações no sentido do caráter abusivo e confiscatório da multa de ofício, por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a) cancelar a glosa com a despesa de prestação do serviço de processamento de dados, em específico a distribuição de software pertinente aos serviços de registro de imóveis (Nota Fiscal n. 017353 – e-fl. 108); b) reconhecer a possibilidade de deduzir, em livro caixa, o valor de R\$ 1.700,04 a título de despesas com instrução (mensalidades do curso de Pós-Graduação da PUC MINAS), consoante documentos de e-fls. 109, 125, 132, 135, 141, 147, 154 e 162 dos autos; c) afastar a glosa das despesas com plano de saúde dos funcionários (UNIMED), conforme notas fiscais de e-fls. 107, 124, 133, 140, 146, 153, 161, 167, 180, 186, 195, 200, 207, 214, 221, 234, 251, 265, 279, 293, 308, 325, 337 e 352; d) excluir do lançamento os valores lançados a título de multa isolada por falta de recolhimento de IRPF devido a título de Carnê-Leão com fato gerador compreendido no período de 31/01/06 a 31/12/06 (e-fl. 500), em aplicação da Súmula CARF n. 147.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Johnny Wilson Araujo Cavalcanti(Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 495/512) de Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF, atinente ao anos-calendários de 2006 e 2007, lavrado em decorrência da apuração das seguintes infrações: i) dedução indevida de despesas escrituradas em Livro Caixa e ii) falta de recolhimento de IRPF devido a título de Carnê-Leão (multa isolada). Quanto a infração “i”, foi aplicada a multa de ofício de 75% sobre o imposto apurado, bem como juros de mora.

É ver trecho da decisão de piso que esclarece a ação fiscal (e-fls. 636/665):

No presente caso, narra a autoridade autuante, no Termo de Constatação Fiscal, às fls. 482/494, que a ação fiscal teve como objetivo a verificação da regularidade e dedutibilidade de despesas escrituradas em Livro Caixa, relativa aos anos-calendário de 2006 e de 2007. A fiscalização transcreveu o art. 75 do RIR/99, que trata da matéria, fazendo, também, a distinção entre despesas de custeio e aplicações de capital.

A fiscalização narra que em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização recebido em 25/03/2010 (fl. 28), o contribuinte apresentou o Livro Caixa e pastas com os comprovantes das despesas nele escrituradas. Analisando-se a documentação apresentada, foi constatada a irregularidade na dedução de certas despesas, tais como:

5.1. Gastos com aquisição e instalação de equipamentos, tais como computadores e seus componentes, PABX digital, impressoras, compressor de refrigeração etc, indedutíveis, com menção ao item 3.2 do Termo de Constatação (aplicações de capital), incluindo-se aqui também dispêndios com aquisição e instalação de programas de computador, bem como despesas de alimentação, locomoção e estadia de técnico de informática;

5.2. Gastos com despesas que não podem ser enquadradas como de custeio, necessárias e essenciais, como definido no item 3.1 do Termo de Constatação (despesas de custeio), incluindo-se aqui, entre outros, dispêndios com

estacionamento, compra de café, açúcar e especiarias, cestas de natal, tarifas bancárias, CPMF etc;

5.3. Gastos com plano de saúde UNIMED dos funcionários, já que, como a obrigação não está expressa em contrato de trabalho, entende-se haver mera liberalidade do empregador.

Aplicou-se o mesmo entendimento às aquisições de medicamentos por intermédio do plano;

5.4. Gastos com instrução, que não podem constar como dedução em Livro Caixa, mas somente na Declaração Anual de Rendimentos, obedecidas as condições e limites impostos pela legislação (art. 81 do RIR/1999);

5.5. Constatou-se haver abatimento em duplicidade de valores correspondentes à Contribuição Previdenciária INSS dos funcionários celetistas. A autoridade fiscal narra que nos recibos de pagamento de salários consta a retenção de valores, mas os salários foram abatidos pelo valor bruto. Na ocasião do pagamento da contribuição pelo empregador, o valor relativo à retenção foi novamente abatido como despesa. Como geralmente o pagamento do INSS se dava no mês seguinte ao pagamento dos salários, adotou-se o critério de lançar a glosa no mês da retenção, ou seja, aquele do pagamento do salário, tendo sido observado que mesmo no caso de o fiscalizado ter arcado com a contribuição dos funcionários a glosa era cabível, pois como a obrigação da retenção e do repasse decorre de imposição legal, teria havido mera liberalidade, sem a configuração de despesa essencial e necessária à manutenção da fonte produtora. A fiscalização relata que anexou as GFIPs apresentadas pelo contribuinte; e

5.6. Nas folhas de pagamento dos funcionários estatutários consta expressamente que não é feita a retenção das contribuições para o IPESP e o IAMSPE, e os salários são abatidos pelo valor bruto. Entretanto, o valor correspondente à retenção que deveria ter sido feita por determinação legal não é excluído quando é lançado o pagamento relativo às contribuições. No caso do IAMSPE, que não tem cota patronal, a totalidade do pagamento deveria ter sido excluída, ressaltando a fiscalização que o fato de o fiscalizado arcar com a contribuição dos funcionários constitui mera liberalidade, sem a configuração de despesa essencial e necessária à manutenção da fonte produtora. Adotou-se o critério de lançar a glosa no mês de pagamento da contribuição, dado que efetivamente não ocorre a retenção. A fiscalização narra que foram anexadas as guias de recolhimento destas contribuições e uma amostragem das folhas de pagamento.

Por meio de tabelas (Demonstrativos das Glosas), constantes do Termo de Constatação Fiscal, a autoridade autuante demonstrou as despesas glosadas, agrupadas por mês e ano-calendário, citando a identificação da Nota Fiscal / Fatura / Comprovante, valor, folha e volume do Livro Diário em que constou o lançamento, e indicação do motivo da glosa, inclusive, quando foi o caso, com referência a item específico do Termo de Constatação, ressaltando, ainda, que

todos os documentos citados e o Livro Diário foram digitalizados e anexados ao processo.

Ao final, procedeu-se à lavratura do Auto de Infração (fls. 495/512), inclusive Demonstrativos de Apuração às fls. 503/510, tendo sido apuradas, em consequência de toda a fiscalização, as seguintes infrações:

- 1) Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Ajuste Anual) – Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa, relativa aos anos-calendário de 2006 e 2007;
- 2) Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Carnê-Leão) – Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa, relativa aos anos-calendário de 2006 e 2007; e
- 3) Multa Isolada no valor de 50%, por motivo de falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada pelas DIRPF referentes aos anos-calendário de 2006 e 2007, entregues pelo contribuinte.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 7ª Turma da DRJ/RJ1, por maioria de votos, rejeitaram a preliminar de decadência e, no mérito, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 673/714), alegando em breve síntese:

- a) Inicialmente, sustenta a decadência parcial do lançamento. O auto de infração foi lavrado em 29 de junho de 2011. Os fatos geradores objeto do auto de infração estão delimitados nos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Uma vez que o fato gerador para o contribuinte que paga imposto de renda através de carne-leão vence no último dia do mês em que há a disponibilidade econômica e que o prazo para o fisco lançar, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, é de 5 anos contados do fato gerador, são nulos os lançamentos referentes aos meses de janeiro a junho de 2006, em razão da decadência;
- b) Quanto aos gastos com aquisição e instalação de equipamentos tais como computadores e seus componentes, PABX digital, impressoras, compressor de refrigeração etc. sustenta que Lei que rege a atividade do ora recorrente, exige que o mesmo tenha hardware e software para exercer suas atividades. A própria Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009, reconhece a necessidade, na atualidade em que vivemos, da informatização dos serviços notariais e cartorários. A Lei mais benéfica, que reconhece o direito a dedução no livro-caixa na aquisição de bens de capital, atendendo ao mandamento de outra norma (Lei 6.015 de 1973), imperioso aplicar o Princípio da retroatividade da Lei mais benéfica;
- c) Ainda, defende que incluem-se aqui também dispêndios com aquisição e instalação de programas de computador, bem como despesas de alimentação/locomoção e estadia de técnico de informática. Expõe que firmou contrato com

a empresa Diginotas Informática Ltda de Locação de Software para o exercício de sua atividade, que por Lei é obrigatório. Naturalmente, o software, para que funcione, precisa de instalação, bem como, para que os funcionários utilizem o mesmo, precisam de treinamento. Assim, indispensável que esses fatos ocorram para que necessariamente os serviços sejam prestados. Ademais, a aquisição de licenças de programas de computador, salvo melhor juízo, não se confundem com aplicação de capital, pois nestes casos não estão presentes os bens duráveis que integrem o patrimônio do contribuinte. As licenças, por não serem transferíveis, portanto, não podem gerar ganho de capital. O material para a instalação de redes, que se exaure com a própria utilização e a mão de obra utilizada para tal fim, seguramente, é despesa necessária a percepção dos rendimentos tributáveis e não estão entre as hipóteses de exceção (numerus clausus). Assim, os gastos com licenças de aplicativos e com instalação de redes de informática, que não constituem bens duráveis, já que destinados ao desempenho da atividade do tabelião ou do registrador, também obrigados por Lei, e devidamente comprovados por documento hábil e idôneo, são efetivamente despesas dedutíveis;

- d) Defende a dedutibilidade dispêndios com estacionamento, compra de café, açúcar e especiarias, cestas de natal, tarifas bancárias, CPMF etc., vez que necessárias e indispensáveis às atividades do Cartório;
- e) A fiscalização equivocou-se ao glosar as despesas com plano de saúde dos funcionários, desconsiderando os acordos salariais dos funcionários estatutários (docs. anexos), bem como o contrato de trabalho dos funcionários celetistas (docs. anexos) que expressamente obrigam o recorrente a custear o pagamento do plano de saúde dos seus funcionários. Por força de dispositivo contratual, imprescindível o reconhecimento da dedutibilidade, vez que deve se considerar referido pagamento como remuneração paga a terceiros;
- f) No que tange à glosa de despesas com instrução, consta de todos os documentos fiscais glosados, de mensalidade de curso de Pós Graduação, proferido pela PONTIFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. O curso - Especialização -efetivado pelo recorrente foi de "ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO REGISTRAL IMOBILIÁRIO". O recorrente é titular do 2o Cartório de Imóveis de São José do Rio Preto - SP, consoante se observa de farta documentação juntada, bem como no incluso CNPJ (doc. anexo) Acerca da necessidade, normalidade e usualidade da especialização em Direito Registral Imobiliário para um titular de Cartório de Imóveis, dispensa maiores explicações. Não se confunda despesas com educação, cujas deduções têm limite anual, com o titular ou dependentes, com a possibilidade de dedução de despesas necessárias ao exercício e aprimoramento da função, dedução com fundamento legal no artigo 75, inciso III, do RIR, a ser efetivada no livro caixa, cuja despesa não tem limites;

- g) As despesas glosadas no item 5.5 do auto de infração não merecem prosperar, haja vista não ter a fiscalização cabalmente demonstrado a aplicação dobrada das deduções sobre as contribuições previdenciárias;
- h) Quanto ao item 5.5 (glosa das retenções – não efetuadas – para o IPESP e o IAMSPE), explica que objetivando uniformizar a forma de remuneração e benefícios junto aos funcionários, por reivindicação dos mesmos e mantendo a prática adotada pelo oficial anterior, obrigou-se contratualmente a remunerar os funcionários, bem como de arcar com as contribuições ao IPESP e IAMSPE. Tal prática se dá desde 2.004, consoante demonstram comprovantes da folha de pagamento por amostragem. Para demonstrar a obrigação, foram juntados também os acordos efetivados com os funcionários (docs. Anexos), bem como as folhas de pagamento, por amostragem, dos anos seguintes, quais sejam, 2005, 2006 e 2007. estes dois últimos objetos da fiscalização. Efetivamente e por força do contrato de trabalho, esses pagamentos passaram a integrar a remuneração dos funcionários;
- i) Defende a impossibilidade de cumulação da multa proporcional com a multa isolada. É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente, nos termos do artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996 (na redação da Lei anterior, vigente até 2.007, data da suposta infração). Não se pode aplicar a lei posterior para fatos pretéritos/ principalmente em caso tributário. Menciona jurisprudência;
- j) Alega a abusividade e confiscatoriedade da Multa de ofício de 75%;
- k) Por fim, aduz a aplicação abusiva de juros e ilegalidade da utilização da Selic.

É o relatório.

## VOTO

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

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

## 1 CONHECIMENTO

Não obstante, as alegações no sentido do caráter abusivo de confiscatório da multa de ofício não merecem ser conhecidas.

Em obediência às normas que regem a administração pública, não cabe a este Conselho, a fim de afastar a aplicação de lei com fundamento de inconstitucionalidade, análise sobre a violação de princípios constitucionais, nos termos da Súmula CARF n. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim sendo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações trazidas no tópico. “II.2.9 - Abusividade e Confiscatoriedade da Multa” (e-fls. . 704/709).

## 2 DECADÊNCIA

O recorrente defende a nulidade dos lançamentos referentes aos meses de janeiro a junho de 2006, em razão da decadência.

Não obstante, concordo com a decisão de piso, motivo pelo qual adoto como fundamento do presente voto as razões de decidir ali expostas, mediante a transcrição do seguinte trecho (art. 114, § 12 do RICARF):

### Preliminar de Decadência

O impugnante, em síntese, alega que, uma vez que o fato gerador para o contribuinte que paga imposto de renda através de carnê-leão vence no último dia do mês em que há a disponibilidade econômica, e que o prazo para o Fisco lançar, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, é de 5 anos contados do fato gerador, seriam nulos os lançamentos referentes aos meses de janeiro a junho de 2006, em razão da decadência, com transcrição, para amparar a sua tese, de ementa de julgado do Conselho de Contribuintes.

Pois bem. Inicialmente, cumpre ressaltar que o imposto sobre a renda de pessoa física é tributo sujeito à sistemática de lançamento por homologação, havendo previsão legal para a apuração do montante tributável e antecipação do pagamento pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade administrativa. Nesses casos, a definição do termo inicial para a contagem do prazo decadencial é feita de acordo com as disposições contidas no art. 150, §4º, do CTN, que estabelece, in verbis :

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se

tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (negritei)

Conforme entendimento dado pela Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 2000, o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Nesse particular, o IRPF devido no ajuste anual é tributo cujo fato gerador não se dá instantaneamente em um momento exato, mas se assenta ao longo do tempo. Se caracteriza, por assim dizer, como um tributo de fato gerador complexo, com incidência anual, que se inicia em primeiro de janeiro e termina em 31 de dezembro de cada ano, data em que se considera finalmente completo e ocorrido.

As disposições relativas à tributação dos demais rendimentos sujeitos ao ajuste anual vêm corroborar o mesmo princípio, pois, embora sujeitos à tributação no mês da sua percepção com base na tabela mensal, estão sujeitos ao ajuste anual, na forma do art. 11, da Lei nº 8.134/90.

A destacar que as deduções indevidas de despesas de Livro Caixa devem ser acrescidas à base de cálculo na Declaração de Ajuste Anual - DAA.

O prazo decadencial dependerá da situação em que o sujeito passivo se enquadrar: a) com pagamento de Imposto – o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro (art. 150, § 4º do CTN); b) sem pagamento de Imposto e/ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação – o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Nesse sentido, configuram pagamento antecipado de IRPF o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-leão), recolhimento complementar (Mensalão), a retenção do imposto feito pela fonte pagadora (Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF) e o pagamento de cota de imposto apurado em Declaração de Ajuste Anual - DAA.

Portanto, resta incabível a tese do contribuinte de que o fato gerador do imposto recolhido no carnê-leão ocorre por ocasião de cada recebimento, pois tal procedimento é antecipatório do imposto a ser apurado na DAA, não tendo, por óbvio, a natureza de tributação exclusiva na fonte ou tributação definitiva, hipótese aplicável a outros casos, a exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, 13º salário e ganho de capital.

Assim, o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual somente aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário, mesmo estando o contribuinte obrigado a sofrer retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do ano-calendário, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou ao recolhimento mensal do tributo, quando sujeitos ao Carnê-Leão.

No caso em tela, os valores decorrentes das infrações apuradas nos anos calendário de 2006 e 2007 foram acrescidos aos rendimentos tributáveis nas Declarações de Ajuste Anual correspondentes, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual (Auto de Infração, em especial fls. 503 e 507).

Assim sendo, no que diz respeito aos rendimentos auferidos ao longo do ano calendário de 2006, cuja antecipação restou comprovada por meio de recolhimentos a título de carnê-leão (fl. 03), não sendo o caso de dolo, fraude ou simulação, estão presentes os pressupostos para aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, teria a fiscalização 5 (cinco) anos, a partir de 31 de dezembro de 2006, para efetuar o lançamento relativamente à DAA/2007, com término em 31 de dezembro de 2011.

No caso, o Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2011, com a ciência efetivada em 06/07/2011 (AR à fl. 513), dentro do prazo quinquenal, não havendo, portanto, que se falar em decadência, mesmo que parcial.

No que tange à ementa de julgado do Conselho de Contribuintes, há que se esclarecer que o entendimento exposto porventura nessas decisões fica restrito às partes de tais processos, não se cogitando da extensão de seus efeitos jurídicos ao presente caso.

Ainda, cumpre destacar que a Jurisprudência não integra o conceito de legislação tributária, à luz dos arts. 96 e 100 do CTN, não vinculando à presente instância do julgamento administrativo-tributário.

Desta forma, rejeito a alegação de decadência levantada pelo impugnante.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 DESPESAS COM AQUISIÇÃO E INSTALAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR

Foram glosadas aquisição e instalação de programas de computador (item 5.1.1 do Termo de Constatação Fiscal). Em análise aos autos, verifica-se que a Nota Fiscal n. 017353 (SIPLAN – e-fl. 108) refere-se à prestação do serviço de processamento de dados, em específico a distribuição de software pertinente aos serviços de registro de imóveis.

De fato, concordo com a decisão de piso que, em função do advento da Lei n. 12.024/09, foi admitida apenas a partir de 28 de agosto de 2009 – data posterior ao fato gerador –, até o exercício de 2014, ano calendário de 2013, para fins de implementação dos serviços de registros públicos, em meio eletrônico, a dedução da base de cálculo mensal e anual de investimentos e demais gastos efetuados com informatização, que compreende a aquisição de aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes.

Não obstante, entendo que o gasto insere-se no contexto de despesas de custeio, consoante inciso III do art. 75 do Decreto n. 3.000/99 (vigente à época).

Observa-se que, por sua natureza, o contrato de software não afigura aquisição; e sim, mera utilização (licenciamento) de bem pertencente a terceiro, mediante remuneração previamente estabelecida. Da mesma forma que o locatário de um imóvel não efetua aquisição deste, quando celebra contrato de locação; de modo similar o usuário do software também não se investe da condição de proprietário do bem locado. Em ambos os casos, não se trata de bem integrante de ativo permanente.

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

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

Foram inseridas, ainda, foram inseridas no item 5.1.1, apenas outras cinco despesas, todas efetuadas em janeiro de 2006, cujos documentos encontram-se às e-fls. 105, 111/114, 115 e 119. Como observado pela decisão de piso, não consta dos autos o alegado contrato com a empresa Diginotas Informática Ltda. de Locação de Software, não se podendo precisar se as despesas representadas pelos documentos de fls. 105 (refeição), 111/114 (refeição / gastos não especificados), 115 (despesa com faxina), 115 (estadia) e 119 (locomção / gastos diversos) tenham qualquer relação com as alegações do interessado.

Do exposto, impõe-se o reconhecimento da dedutibilidade da despesa referente à prestação do serviço de processamento de dados, em específico a distribuição de software pertinente aos serviços de registro de imóveis (Nota Fiscal n. 017353 – e-fl. 108), no valor de R\$ 1.466,41.

### 3.2 DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Com relação às despesas com instrução, a fiscalização consignou “*que não podem constar como dedução em Livro-Caixa, mas somente na Declaração Anual de Rendimentos*”.

Em análise aos autos, conforme exposto pelo recorrente, verifica-se que os dispêndios são mensalidades do curso de Pós- Graduação, oferecido pela PONTIFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS, intitulado "ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO REGISTRAL IMOBILIÁRIO".

É razoável que o desempenho da função, de titular do 2o Cartório de Imóveis de São José do Rio Preto – SP, demande a atualização e aprimoramento dos conhecimentos relacionados à respectiva área de atuação do profissional e, por consequência, os referidos gastos podem ser considerados como de custeio dedutíveis, uma vez que necessários à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora.

Entendimento similar ao adotado fundamenta as razões expostas no “Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – Perguntas e Respostas 2024” da Receita Federal do Brasil:

CONGRESSOS E SEMINÁRIOS 432 — Gastos relativos a participação em congressos e seminários por profissional autônomo são dedutíveis?

Sim. As despesas efetuadas para comparecimento a encontros científicos, como congressos, seminários etc., se necessárias ao desempenho da função desenvolvida pelo contribuinte, observada, ainda, a sua especialização profissional, podem ser deduzidas, tais como os valores relativos a taxas de inscrição e comparecimento, aquisição de impressos e livros, materiais de estudo e trabalho, hospedagem, transporte, desde que esses dispêndios sejam escriturados em livro-caixa, comprovados por documentação hábil e idônea e não sejam reembolsados ou ressarcidos. O contribuinte deve guardar o certificado de comparecimento dado pelos organizadores desses encontros.

(Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978)

Nesse sentido, alinhada com o posicionamento vencido por maioria do acórdão de piso, entendo que as despesas são dedutíveis, concluindo pela possibilidade de deduzir, em livro caixa, o valor de R\$ 1.700,04 a título de despesas com instrução (mensalidades do curso de Pós-Graduação da PUC MINAS), consoante documentos de fls. 109, 125, 132, 135, 141, 147, 154 e 162 dos autos.

### 3.3 DESPESAS COM PLANO DE SAÚDE DOS FUNCIONÁRIOS

No que tange à glosa das despesas com plano de saúde dos funcionários (UNIMED), o recorrente defende que a fiscalização equivocou-se ao glosar tais despesas, desconsiderando os acordos salariais dos funcionários estatutários bem como o contrato de trabalho dos funcionários celetistas (Contrato de Trabalho a Título de Experiência - 45 dias -, às fls. 558/560 e Acordos Salariais às fls. 561/587), que expressamente obrigariam o interessado a custear o pagamento de plano de saúde dos seus funcionários.

O acórdão de piso, concordando com a fiscalização, diz que a despesas se tratam de mera liberalidade e não tendo o direito de abater as mencionadas despesas.

Contudo, entendo que essa não é a melhor compreensão. No caso dos autos, os documentos juntados demonstram tratar-se de obrigação com previsão contratual, que expressamente obrigam o recorrente a custear o pagamento do plano de saúde dos seus funcionários. Além disso, não há quaisquer insurgência da fiscalização ou indicação nos autos acerca da extensão do plano de saúde a todos os empregados.

Nessa linha, o entendimento consignado pela administração tributária, ao analisar situação similar, foi no sentido de que os titulares dos serviços notariais e de registros podem deduzir dos rendimentos percebidos as despesas planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, desde comprovados mediante documentos idôneos e escriturados no livro Caixa. É ver:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 6, de 18 de maio de 2015

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. DISPÊNDIOS COM EMPREGADOS. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as importâncias pagas devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração do empregado, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. As despesas deverão ser comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa. Na hipótese de convenções e acordos coletivos de trabalho, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, dedutíveis para fins de tributação dos rendimentos do trabalho não assalariado. 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. Dispositivos Legais: Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; Lei nº 9.250, de 1995, arts. 4º, inciso I, e 8º, inciso II, alínea “g”; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), arts. 75 e 76

Ademais, o art. 104 da IN RFB n. 1500/14, também aborda a temática, com destaque para o inciso IV e § 6º:

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

IV - as importâncias pagas, devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração destes, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, observado o disposto no § 5º.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

(...)

§ 6º As despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares de serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na DAA. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

A instrução normativa é posterior à data do fato gerador. Contudo, possui teor meramente interpretativo da legislação posta, visando esclarecer o que são consideradas despesas de custeio escrituradas no livro-caixa e passíveis de dedução. Assim, entendo pela possibilidade da aplicação retroativa, nos termos do art. 106, inciso I do CTN.

Ante o exposto, deve ser afastada a glosa das despesas com plano de saúde dos funcionários (UNIMED), conforme notas fiscais de e-fls. 107, 124, 133, 140, 146, 153, 161, 167, 180, 186, 195, 200, 207, 214, 221, 234, 251, 265, 279, 293, 308, 325, 337 e 352. Observa-se que tais conclusões não são extensíveis às aquisições de medicamentos por intermédio do plano, essas últimas tratam-se de mera liberalidade.

### 3.4 DEMAIS DESPESAS

No que tange aos demais argumentos e documentos trazidos aos autos e repisados em sede recursal, concordo com a decisão de piso. Assim, adoto como fundamento do presente voto as razões de decidir ali expostas, mediante a transcrição do seguinte trecho (art. 114, § 12 do RICARF):

1) Gastos com aquisição e instalação de equipamentos tais como computadores e seus componentes, PABX digital, impressoras, compressor de refrigeração, etc.

O impugnante, no que diz respeito a gastos com aquisição e instalação de equipamentos tais como computadores e seus componentes, PABX digital, impressoras, compressor de refrigeração, etc., faz as seguintes considerações:

- transcreve o art. 75 do RIR/99, com ênfase em seu inciso III, e alega que a lei que rege sua atividade exige que o mesmo tenha hardware e software para exercê-la, com transcrição, nesse sentido, do art. 41 da Lei Federal nº 8.935/94, e do art. 3º da Lei nº 12.024/2009, concluindo que a lei objetivamente reconhece, como necessidade, a utilização de computadores e programas para o exercício da atividade dos cartórios diversos, sendo a dedutibilidade premente; - embora reconheça que os equipamentos necessários à atividade cuja vida útil seja superior a um ano são despesas de capital, novamente transcreve o art. 3º da Lei nº 12.024/2009, bem como seus parágrafos 1º, 2º e 3º, e afirma que, antecipando-se ao surgimento da lei que trouxe benefício tributário, investiu em capital para estruturar todo seu cartório, consignando que a Lei de Registros Públicos faz a exigência da escrituração informatizada dos cartórios; - ressalta que a retroação da lei é admitida no ordenamento jurídico apenas em duas situações: no direito penal, em benefício do réu, e no direito tributário, quando em benefício do contribuinte, concluindo que, obedecendo à lei de regência, que

é a de Registros Públicos, fez todas as aquisições necessárias, devendo se beneficiar da norma incentivadora, com menção ao Princípio da Retroatividade da Lei mais Benéfica e transcrição do art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN e de ementas de julgados do CARF, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Pois bem. No que tange à matéria, faz-se oportuna a transcrição da pergunta nº 392, do “Perguntas e Respostas” do exercício 2007 (na mesma esteira o exercício posterior, também objeto deste processo), que assim dispõe:

**AQUISIÇÃO DE BENS OU DIREITOS 392** — O contribuinte autônomo pode utilizar como despesa dedutível no livro Caixa o valor pago na aquisição de bens ou direitos indispensáveis ao exercício da atividade profissional?

Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro Caixa. 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. (grifei)

(Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III; RIR/1999, art. 75, III; PN CST nº 60, de 1978)

Como visto, e inclusive admitido pelo próprio impugnante, 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 extingam com sua mera utilização.

Quanto à possibilidade de aplicação retroativa do art. 3º da Lei nº 12.024/2009, com fundamento no Princípio da Retroatividade da Lei mais Benéfica e, ainda, transcrição do art. 106, incabível acolher tal pretensão.

Isto porque o caso em tela não se insere nas hipóteses no referido art. 106 do CTN, como se pode observar de sua leitura:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Até porque, no que se refere especificamente aos gastos com informatização, abrangendo equipamentos (hardware) e programas (software), a dedução de tais despesas apenas é possível quando realizadas entre 28/08/2009 e 31/12/2013, observado o teor do caput do art. 3º da Lei nº 12.024, de 27/08/2009, transcrita pelo interessado em sua peça de defesa e abaixo reproduzido:

Art. 3º Até o exercício de 2014. ano-calendário de 2013, para fins de implementação dos serviços de registros públicos, previstos na Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, em meio eletrônico, os investimentos e demais gastos efetuados com informatização, que compreende a aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes pelos titulares dos referidos serviços, poderão ser deduzidos da base de cálculo mensal e da anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Nesse sentido, fundamental a transcrição do disposto na pergunta nº 388, do “Perguntas e Respostas” do exercício 2010:

UTILIZAÇÃO DO LIVRO CAIXA 388 — Quem pode deduzir as despesas escrituradas em livro Caixa?

O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, o titular de serviços notariais e de registro e o leiloeiro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as seguintes despesas escrituradas em livro Caixa:

1 - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários; 2 - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais; e 3 - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora; 4 – A partir de 28 de agosto de 2009, até o exercício de 2014, ano-calendário de 2013, para fins de implementação dos serviços de registros públicos, em meio eletrônico, os investimentos e demais gastos efetuados com informatização, que compreende a aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes pelos titulares dos referidos serviços, poderão ser deduzidos da base de cálculo mensal e da anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física .(grifei)Os investimentos e gastos efetuados deverão estar devidamente escriturados no livro Caixa e comprovados com

documentação idônea, a qual será mantida em poder dos titulares dos serviços de registros públicos, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou a prescrição.

Na hipótese de alienação dos bens acima mencionados, o valor da alienação deverá integrar o rendimento bruto da atividade.

O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.

As despesas de custeio escrituradas em livro Caixa podem ser deduzidas independentemente de as receitas serem oriundas de serviços prestados como autônomo a pessoa física ou jurídica.

Resta claro que os anos-calendário de 2007 e 2008, objetos do processo ora analisado, não se encontram contemplados pela permissão acima transcrita, restando incabível, como já exposto, aplicar retroativamente referido dispositivo.

Quanto à ementa de julgado do CARF, transcrita na impugnação, cabem aqui os mesmos esclarecimentos já prestados anteriormente neste Voto, ao se abordar a decadência.

Igualmente, no que tange às ementas de julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, tem-se que a jurisprudência judicial somente se aplica às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo, exceto nos casos previstos em lei. Não há, portanto, como aplicar sobreditas decisões ao caso de que aqui se trata.

A salientar que foi publicada no DOU de 19/07/2013 (edição extra), a Lei nº 12.844/2013, que, entre outros assuntos, alterou o art. 19 da Lei nº 10.522/2002, transformando em preceito legal a vinculação da RFB às decisões do STJ realizadas sob o rito dos recursos repetitivos (desde que não caiba mais recurso ao STF), após manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Contudo, não ocorreu manifestação da PGFN acerca das matérias levantadas na impugnação até a presente data.

Tem-se, portanto, que todas as despesas que foram glosadas, relativas ao item 5.1 do Termo de Constatação Fiscal (gastos com aquisição e instalação de equipamentos tais como computadores e seus componentes, PABX digital, impressoras, compressor de refrigeração, etc.), devidamente identificadas nos Demonstrativos das Glosas, constantes do referido Termo (mais especificamente às fls. 484/494, agrupadas por mês e ano-calendário, citando a identificação da Nota Fiscal / Fatura / Comprovante, valor, folha e volume do Livro Diário em que constou o lançamento) não podem ser aceitas como dispêndios ou despesas dedutíveis a título de livro caixa, não havendo reparos ao apurado pela fiscalização.

(...)

3) Dispendios com estacionamento, compra de café, açúcar e especiarias, cestas de natal, tarifas bancárias, CPMF, etc

### 3.1) Estacionamento

O contribuinte defende que a disponibilização de estacionamento aos usuários dos serviços do cartório, mediante convênio firmado pelo cartório com estacionamento para guarda dos veículos, em razão da total falta de vagas de estacionamento na região central da cidade, reflete infra-estrutura necessária à realização da atividade e, conseqüentemente, à percepção da receita, o que demonstraria o atendimento ao preceituado no artigo 75, III, do RIR/99, possibilitando a dedução.

Ocorre que, por se tratarem de despesas acessórias das despesas de transporte, as despesas de estacionamento estão sujeitas ao mesmo regime que as despesas de locomoção, expressamente declaradas indedutíveis pelo art. 6º, § 1º, 'b', da Lei nº 8.134/90, antes transcrito. Tal orientação consta do "Perguntas e Respostas" relativo ao exercício de 2007, anocalendarário de 2006, como a seguir demonstrado, ressaltando-se mesma orientação quanto ao exercício de 2008, ano-calendarário de 2007:

**DESPESAS COM TRANSPORTE, LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL 391** — 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. (Lei nº 9.250, de 1995, art. 34; RIR/1999, art. 75, parágrafo único, II; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51, § 1º, "b")

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

### 3.2) Compra de café, açúcar e especiarias

O interessado entende que gastos com a compra de café, açúcar e especiarias estariam inseridos no contexto das chamadas "despesas de copa", onde estão incluídos os gastos com água, café, açúcar, dentre outras, argumentando que a despesa relativa à aquisição de água mineral, bem como ao preparo de bebidas como café, chá ou refrescos, como no caso de sua região, decorrente de tradições locais, onde, no atendimento a usuários, magistrados e aos próprios colaboradores, serve-se água, chá, café ou suco. Ao final, requer sejam observados os critérios de razoabilidade.

Ocorre que, 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, a legislação afastou a possibilidade de liberalidade ou de discricionariedade na dedução.

No caso, as despesas com café, açúcar e especiarias, disponibilizadas aos usuários dos serviços, não possuem o caráter de imprescindibilidade requerido para a sua dedução. Ou seja, o serviço prestado pela serventia cartorária não ficaria inviabilizado sem a aquisição de café, açúcar e especiarias, de forma que, ainda que os gastos em exame possam proporcionar um bem estar, tanto para os clientes como para os trabalhadores, não há como considerá-los como necessários à manutenção das atividades cartoriais.

Sendo assim, resta incabível acatar gastos com a compra de café, açúcar e especiarias como despesa dedutível a título de livro caixa.

### 3.3) Cestas de Natal

O impugnante argumenta que, objetivando uniformizar a forma de remuneração e benefícios junto aos funcionários, por reivindicação dos mesmos, e mantendo a prática adotada pelo oficial anterior, obrigou-se contratualmente a fornecer Cesta Natalina aos funcionários todo mês de dezembro de cada ano, prática que se dá desde há muito, com menção aos comprovantes dos contratos dos estatutários e celetistas (Contrato de Trabalho a Título de Experiência - 45 dias -, às fls. 558/560 e Acordos Salariais às fls. 561/587), de forma que, por força do contrato de trabalho, esses pagamentos passariam a integrar a remuneração dos funcionários, enquadrando-se como dedutível enquanto remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (art. 75, inciso I, do RIR).

No caso, resta claro que a inexistência de tal benefício não influenciaria os serviços oferecidos pelo cartório a seus clientes. Neste sentido, tais gastos, ainda que dignos de respeito, apenas poderiam ser considerados como despesa dedutível em caso de obrigatoriedade legal em seu fornecimento (legislação municipal, estadual ou regimental dos cartórios). Entretanto, não se tem notícia de que o oferecimento de Cesta Natalina aos funcionários seja um obrigação disposta na legislação ordinária, tratando-se, portanto, de inteira liberalidade do cartório e, como tal, indedutível da base de cálculo do Imposto de Renda.

Em verdade, ao tentar abater essa despesa na Declaração de Ajuste Anual -

DAA, o interessado acaba passando esse gasto para o Erário, ou seja, o ônus de tal benefício fica transferido para toda a sociedade, sendo oportuno observar que o art. 123 do Código Tributário Nacional - CTN dispõe que, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Sendo assim, resta incabível acatar gastos com Cesta Natalina como despesa dedutível a título de livro caixa.

### 3.4) Tarifas bancárias e CPMF

O interessado, no que concerne às tarifas bancárias, faz uma diferenciação entre as mesmas e os encargos tributários e financeiros, e afirma que as tarifas são necessárias à utilização da conta, e esta é imprescindível ao exercício das atividades notariais e de registro, de forma que seriam dispêndios classificados como dedutíveis por necessários à percepção do rendimento tributável, com transcrição do inciso III, do art. 75, do RIR/99. Defende, ainda, que tecnicamente falando, não existe, nos dias atuais, a possibilidade de um estabelecimento, como cartório, no caso vertente, exercer suas atividades sem se utilizar dos serviços bancários, de forma que seria imperioso reconhecer a dedutibilidade de tais despesas, imprescindíveis ao recebimento das receitas, inclusive tributárias, decorrentes do exercício de sua atividade.

Quanto à CPMF, argumenta que se trata de tributo, do qual o atuante no sistema bancário não tem como escapar, sendo necessária, como as demais taxas bancárias lançados no livro caixa, para a percepção das receitas tributáveis,.

Ocorre que é preciso lembrar que as tarifas bancárias e a CPMF (até quando foi cobrada) incidiam sobre movimentações financeiras em geral, não sendo específicas dos titulares dos serviços notariais e de registro.

Ainda, não restou evidenciado nos autos que os débitos havidos nas contas correntes do contribuinte tiveram como destino apenas o pagamento de despesas dedutíveis no livro Caixa e que, portanto, não houve movimentação bancária decorrente de outras atividades.

Também deve ser levado em consideração que recebimentos e pagamentos não transitam necessariamente por contas bancárias.

Sendo assim, não é possível entender como dedutíveis, a título de livro caixa, as tarifas bancárias e os valores pagos a título de CPMF.

(...)

6) Contribuição previdenciária (INSS) dos funcionários celetistas, considerados abatidos em duplicidade pela fiscalização

O interessado, quanto aos gastos com a contribuição previdenciária (INSS) dos funcionários celetistas, alegou que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar a dedução em duplicidade, o que afastaria a glosa.

Pois bem. Consoante o disposto no já transcrito inciso I, do art. 6º, da Lei nº 8.134/1990, poderão ser deduzidos das receitas decorrentes da atividade os encargos previdenciários e trabalhistas de empregados. Entretanto, os encargos passíveis de dedução são aqueles que, por disposição legal, caibam ao empregador.

No que diz respeito à contribuição previdenciária ao INSS, relativa aos funcionários celetistas, confrontando-se, por amostragem, os dados constantes da GFIP (fls.

370/421), com os salários informados, ao final de cada mês, no livro caixa, observa-se que, de fato, os salários foram deduzidos pelo valor bruto.

Com efeito, observada a GFIP de fl. 372, referente ao mês de fevereiro de 2006, constata-se que o somatório dos salários dos funcionários celetistas resulta em R\$ 22.973,12, total idêntico ao informado no Livro Caixa para o mesmo mês (fl. 34). Nos meses em que não há a coincidência de valores, tem-se que o total informado no livro caixa supera o somatório dos salários mensais constantes da GFIP.

Por sua vez, consta do Livro Caixa, dedução sob a rubrica “GPS – Recolhimento de INSS dos funcionários jan/06”, como se observa da fl. 32 dos autos, aí incluído o INSS dos funcionários celetistas, como apurado pela fiscalização. Até porque, quando do lançamento, no livro caixa, os pagamentos dos salários dos funcionários celetistas foram informados em separado dos pagamentos dos salários dos funcionários dos estatutários, o que não ocorreu quando do lançamento dos recolhimentos do INSS, corroborando o apurado pela autoridade fiscal.

Ainda, e como bem ressaltado pela fiscalização, na hipótese de o interessado ter arcado com o pagamento do INSS (a exemplo das contribuições para o IPESP - Instituto de Previdência do Estado de São Paulo e para o IAMSPE - Instituto de Assistência Médica do Servidor Público Estadual, a ser analisado a seguir), tem-se que, decorrendo de lei a obrigação da retenção e do repasse, tal atitude teria ocorrido por mera liberalidade, já que não existe norma legal que obrigue o empregador a assumir o pagamento de parcelas de despesas previdenciárias de responsabilidade dos empregados.

Desta forma, deve ser mantida a glosa das despesas com contribuição previdenciária (INSS) dos funcionários celetistas, como apurado pela fiscalização.

#### 7) Contribuições para o IPESP e o IAMSPE

O interessado, no que tange às contribuições para o IPESP (Instituto de Previdência do Estado de São Paulo) e para o IAMSPE (Instituto de Assistência Médica do Servidor Público Estadual), esclarece que, objetivando uniformizar a forma de remuneração e benefícios junto aos funcionários, por reivindicação dos mesmos, e mantendo a prática adotada pelo oficial anterior, obrigou-se contratualmente a remunerar os funcionários, bem como de arcar com as contribuições ao IPESP e IAMSPE, prática esta que se dá desde 2004, com menção a comprovantes da folha de pagamento por amostragem e aos acordos efetivados com os funcionários (fls. 558/587), bem como às folhas de pagamento, por amostragem, dos anos seguintes, quais sejam, 2005, 2006 e 2007 (fls. 588/623), estes dois últimos objetos da fiscalização, concluindo que, por força do contrato de trabalho, esses pagamentos passaram a integrar a remuneração dos funcionários, encontrando a despesa espaço como dedutível enquanto remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (artigo 75, I, do RIR).

Também neste caso, a exemplo de outros itens já abordados anteriormente neste Voto, não há como acolher a pretensão do requerente.

Consoante o disposto no já transcrito inciso I, do art. 6º, da Lei nº 8.134/1990, poderão ser deduzidos das receitas decorrentes da atividade os encargos previdenciários e trabalhistas de empregados. Entretanto, os encargos passíveis de dedução são aqueles que, por disposição legal, caibam ao empregador.

Em relação às contribuições sociais dos funcionários, como IPESP e IAMSPE, é preciso ressaltar que tais contribuições deveriam ter sido descontadas dos salários dos funcionários. Agindo assim, o contribuinte iria abater os salários líquidos mais os respectivos descontos a título de contribuições, perfazendo o montante do gasto com os respectivos funcionários.

No caso, o próprio contribuinte reconhece que se obrigou contratualmente a remunerar os funcionários, bem como de arcar com as contribuições ao IPESP e IAMSPE, como se pode observar do item IV dos Acordos Salariais (fls. 561/587).

Ocorre que tais encargos previdenciários são de responsabilidade exclusiva dos empregados, sendo fato que não existe norma legal que obrigue o empregador a assumir o pagamento de parcelas de despesas previdenciárias de responsabilidade dos seus funcionários.

Portanto, não sendo compulsórias e necessárias para o desempenho da atividade de titular de serviço notarial e de registro, e apesar da boa intenção do contribuinte, tais despesas configuram mera liberalidade do interessado, sendo inadmissível sua dedução como despesa no livro caixa, para fins do imposto de renda, por falta de previsão legal.

Novamente cabe frisar que, ao tentar abater essa despesa na Declaração de Ajuste Anual - DAA, o interessado acaba passando esse gasto para o Erário, ou seja, o ônus de tal benefício fica transferido para toda a sociedade, sendo oportuno observar que o art. 123 do Código Tributário Nacional - CTN dispõe que, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

---

#### 4 MULTA ISOLADA

---

O recorrente defende a impossibilidade da aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Nesse particular, entendo que deve ser aplicada a Súmula CARF n. 147. É ver:

Súmula CARF nº 147

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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%).

Acórdãos Precedentes:

2401-005.139, 2202-004.088, 2301-005.113, 2201-002.719 e 9202-004.365.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Considerando que a Medida Provisória em referência foi editada em 22/01/2007, devem ser excluídos do lançamento os valores lançados a título de multa isolada por falta de recolhimento de IRPF devido a título de Carnê-Leão com fato gerador compreendido no período de 31/01/06 a 31/12/06 (e-fl. 500).

## 5 JUROS – SELIC

Em que pese os argumentos contrários à utilização da taxa Selic como juros de mora a incidir sobre o crédito tributário suplementar, não há como dar razão ao recorrente.

É ver o teor da Súmula CARF n. 4 e 108:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Pelo exposto, improcedentes se mostram as arguições do recorrente contra a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic

## 6 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações no sentido do caráter abusivo de confiscatório da multa de ofício, rejeitar a preliminar de decadência e dar-lhe parcial provimento para:

- a) cancelar a glosa com a despesa de prestação do serviço de processamento de dados, em específico a distribuição de software pertinente aos serviços de registro de imóveis (Nota Fiscal n. 017353 – e-fl. 108);
- b) reconhecer a possibilidade de deduzir, em livro caixa, o valor de R\$ 1.700,04 a título de despesas com instrução (mensalidades do curso de Pós-Graduação da PUC MINAS), consoante documentos de e-fls. 109, 125, 132, 135, 141, 147, 154 e 162 dos autos;
- c) afastar a glosa das despesas com plano de saúde dos funcionários (UNIMED), conforme notas fiscais de e-fls. 107, 124, 133, 140, 146, 153, 161, 167, 180, 186, 195, 200, 207, 214, 221, 234, 251, 265, 279, 293, 308, 325, 337 e 352;
- d) excluir do lançamento os valores lançados a título de multa isolada por falta de recolhimento de IRPF devido a título de Carnê-Leão com fato gerador compreendido no período de 31/01/06 a 31/12/06 (e-fl. 500), em aplicação da Súmula CARF n. 147.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**