



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721749/2023-37
ACÓRDÃO	2101-003.453 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDA DE FREITAS LEITÃO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2019

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

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

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

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

LIVRO-CAIXA. SERVIÇOS NOTARIAIS. DEDUÇÕES AUTORIZADAS. DESPESAS COM ACESSO À INTERNET, SEGURO OBRIGATÓRIO DE RESPONSABILIDADE CIVIL DO TITULAR DO CARTÓRIO E TARIFAS BANCÁRIAS.

Necessários à percepção da renda e manutenção da fonte produtora, no caso da atividade notarial, o acesso à internet e o seguro obrigatório de responsabilidade civil facultativa do titular do cartório. Também, em decorrência da forma usualmente utilizada para efeito de pagamento de títulos e emolumentos, não se concebe a movimentação financeira dos valores auferidos diariamente pelo cartório sem a intermediação de instituições financeiras, de forma que o gasto incorrido com tarifas bancárias, no exercício da atividade cartorária, atende aos requisitos de necessário à percepção da renda e manutenção da fonte produtora.

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA CARNÊ LEÔO, MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 147. PERÍODO ANTERIOR A MP 351/2007. IMPOSSIBILIDADE.

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%).

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência não se destina a suprir comprovação falha ou inexistente pela parte a quem incumbe o ônus probatório, na forma legalmente estipulada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por afastar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas referentes a despesas constantes do livro caixa (ou seja, considerando os respectivos montantes como dedutíveis), conforme os valores expressamente discriminados no Tópico “4. Conclusão” do Voto do Relator: a) despesas com internet contratadas com a empresa Net; b) despesas com movimentação de livros, monitoramento de alarme, limpeza de galpão, limpeza do cartório, manutenção de elevadores, de ar-condicionado e de câmeras de vigilância; c) despesas bancárias, exceto aquelas relacionadas com empréstimos e respectivos encargos; d) despesas de seguro de responsabilidade civil facultativa, contratadas com a empresa Chubb Seguros S.A.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de e-fls. 02 a 04, lavrado junto a pessoa física da Sra. Fernanda de Freitas Leitão, com relatório fiscal às e-fls. 05 a 27, anexos de e-fls. 28 a 97 e cálculos adicionais às e-fls. 98 a 103, abrangendo as seguintes infrações, caracterizadas para o Exercício 2019 (ano-calendário 2018):

a) dedução indevidas em Livro Caixa das bases de cálculo do IRPF mensal (carnê-leão) e anual (declaração de ajuste anual), com aplicação de multa de ofício qualificada no percentual de 150%;

b) multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão;

2. O crédito tributário em litígio atingia, à época do lançamento, o valor de R\$ 8.246.713,91, sendo R\$ 2.362.870,78 de imposto, R\$ 605.131,20 de juros de mora (calculados até 03/2023), R\$ 3.544.306,17 de multa proporcional e R\$ 1.734.405,76 de multa isolada.

3. O resumo do feito até o julgamento de 1ª. Instância encontra-se competentemente formalizado no Acórdão prolatado pela autoridade julgadora de piso, às e-fls. 18.272/18.273, *expressis verbis*:

“(…)

3. No Relatório Fiscal (RF) (fls. 5/27), a autoridade tributária lançadora relata detalhadamente os fatos que redundaram na lavratura do Auto de Infração, abaixo os principais temas que serão detalhados no decorrer do julgamento:

3.1 Não poderiam ser deduzidos os valores repassados a terceiros (Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – “FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ” -, Mútua dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro – “MÚTUA” -, Caixa de Assistência da associação dos Conselheiros dos Tribunais de Contas do Estado e do Município do Rio de Janeiro - “ACOTERJ” – e Ofícios Distribuidores – “Distribuição”), porque não teriam sido computados na receita tributável do Livro Caixa da contribuinte.

3.2 As deduções não teriam respeitado o requisito da “necessidade para a percepção da receita e para a manutenção da fonte pagadora” (art. 75, III, RIR/99):

3.2.1 Honorários advocatícios

3.2.2 Despesas diversas

3.2.3 Despesas com drogaria Pacheco

3.2.4 Despesas com assessoria e consultoria

3.2.5 Despesas com manutenção e conservação

- 3.2.6 Despesas bancárias
3.2.7 Despesas com assistência médica
3.2.8 Despesas com locomoção e transporte
3.2.9 Despesas com seguro
3.3 Multa isolada
3.4 Multa Qualificada
4. Devidamente cientificado da autuação em 13/03/2023 (fl. 25), o contribuinte apresentou em 24/04/2023 a impugnação de fls. 4027/4051 para alegar, em síntese, que:
- 4.1 Discorda da análise da fiscalização quanto os valores de FETJ, FUNPERJ, MÚTUA, ACOTERJ e DISTRIBUIÇÃO;
- 4.2 Discorda da análise da autoridade fiscal quanto as diversas glosas de dedução do livro caixa.
- 4.3 É improcedente cobrança concomitante da multa de ofício e multa isolada.
- 4.4 É confiscatório a cobrança de multa de 50% concomitantemente multa de ofício qualificada de 150%.
- 4.5 Impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150% devido as súmulas do CARF 14 e 25.
- (...)"

4. Na forma acima mencionada, optou a autoridade julgadora por detalhar as alegações da contribuinte, específicas a cada rubrica de despesas, quando do julgamento de cada um dos temas, em voto de e-fls. 18.273 a 18.317. Assim, tais alegações serão oportunamente ora retomadas, em detalhes: a) ou, a seguir, no âmbito do presente relatório, caso semelhantemente deduzidas em sede recursal ou b) ou no âmbito do presente voto, caso assim se entenda pertinente, quando da menção ao julgado de piso.

5. A impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acima brevemente descrita) foi conhecida e julgada parcialmente procedente pela autoridade julgadora de 1^a. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ04 nº 104-015.535, de e-fls. 18.269 a 18.317, cuja ementa, resultado e acórdão são a seguir transcritos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2019

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

O contribuinte, pessoa física, que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, somente pode deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas de custeio indispensáveis à percepção da receita

e à manutenção da fonte produtora que estejam devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea e escrituradas em Livro Caixa.

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

As despesas com natureza de investimento, por gerarem bens com vida útil superior a um exercício, são consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital e, como tais, não são dedutíveis a título de despesas escrituradas em livro caixa.

LIVRO CAIXA. CARTÓRIO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE ASSESSORIA/CONSULTORIA EM GESTÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Os gastos efetuados com o pagamento de assessoria/consultoria em gestão, contratados pelo cartório, não são dedutíveis da receita decorrente do exercício da atividade por não configurarem despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO-CAIXA. CARTÓRIO. DESPESAS COM LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE. ATIVIDADES EXTERNAS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas suportadas por titular de serviços notariais e de registro com transporte e locomoção relacionados à execução das suas atribuições fora do cartório, inclusive o deslocamento de empregados e colaboradores para a realização de tarefas externas.

LIVRO-CAIXA. CARTÓRIO. DESPESAS COM EMPREGADOS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. DESTINAÇÃO INDISTINTAMENTE A TODOS OS EMPREGADOS.

Podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro, para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual, as despesas com vale-refeição, valealimentação e planos de saúde, desde que destinadas indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

MULTA DE 150% EXIGIDA JUNTAMENTE COM TRIBUTO. MULTA DE 50% EXIGIDA ISOLADAMENTE. COBRANÇA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa isolada de 50% incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão que deixar de ser recolhido, independentemente da multa de ofício incidente sobre o imposto suplementar apurado em procedimento de ofício.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções em virtude de interpretação da legislação, demonstrando o seu procedimento, visto que resta evidente a falta de intenção

de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar seu convencimento

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acordam os membros da 3ª TURMA/DRJ04 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, nos termos do relatório e voto.

6. Mais especificamente, na decisão de piso, consoante e-fls. 18.316/18.317:

6.1) Houve desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a a 75% e

6.2) Reduziu-se o imposto suplementar (código 2904) de R\$ 2.362.870,78 para R\$ 2.274.931,51 e a multa exigida isoladamente (código 6352) de R\$ 1.734.405,76 para R\$ 1.690.436,19, a partir da reversão das glosas referentes:

6.2.1) à rubrica de Despesas com Honorários advocatícios (Coluna 4 de resumo de e-e-fl. 27 do Relatório Fiscal) e

6.2.2) a valores referentes a pagamentos a estagiários constantes da rubrica de Despesas Diversas (Coluna 5 daquele resumo de e-fl. 27, aqui em parte, consoante quadro de e-fl. 18.294 da decisão de piso).

7. Cientificada da decisão de 1ª. Instância em 18.07.2024 (e-fls. 18.327), a contribuinte interpôs, em 24.07.2024 (e-fl. 18.329), Recurso Voluntário de e-fls. 18.330 a 18.366 onde, após pugnar pela tempestividade do Recurso:

a) Alega, inicialmente, que o auto de infração teria sido lavrado com indisfarçável parcialidade e sem a devida demonstração e comprovação das infrações fiscais, sendo que a autuação ignora que o IRPF está sujeito ao regime de caixa e glosa despesas reconhecidas como dedutíveis em inúmeras Soluções de Consulta, algumas proferidas pela própria Administração Tributária (Cosit) em caráter vinculante;

b) Defende que as glosas correspondentes dos valores repassados a terceiros (Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – “FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ” –, Mútua dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro – “MÚTUA” –, Caixa de Assistência da Associação dos Conselheiros dos Tribunais de Contas do Estado e do Município do Rio de Janeiro – “ACOTERJ” – e Ofícios Distribuidores – ‘Distribuição’) estão equivocadas, pois eles foram devidamente lançados e tributados no Livro Caixa, o que autoriza as respectivas deduções. Alega violação à verdade material e à legislação aplicável, que deveria conduzir a nulidade material e/ou ao cancelamento do lançamento, na forma que aponta como a seguir constante do recurso;

c) Após resumo do processo até a prolação do Acórdão recorrido, passa a discorrer sobre as glosas de despesas constantes do Livro Caixa de forma detalhada, consoante a seguir:

c.1) Quanto aos valores repassados a terceiros (FETJ, FUNPERJ, MÚTUA, ACOTERJ E DISTRIBUIÇÃO)

c.1.1) Alega ter demonstrado que: (i) por praticidade e com total neutralidade fiscal, ao efetuar o registro contábil dos pagamentos efetuados por sua clientela, reconheceu como rendimento tributável o montante total pago, incluídos, aí, os acréscimos devidos à FETJ, FUNPERJ, FUNPERJ, MÚTUA e ACOTERJ, e deduziu os valores respectivos no Livro Caixa quando os transferiu aos seus reais titulares, mediante o recolhimento das competentes GRERJ; (ii) a autoridade lançadora, baseada em exame superficial e incompleto, presumiu, equivocadamente, que em alguns meses não teriam sido contabilizados como rendimentos os valores de terceiros arrecadados pelo Cartório, pelo que, nestes mesmos meses, seria indevida a sua dedução no Livro Caixa;

c.1.2) Alega que, indo no detalhe e analisando individualmente os lançamentos mensais realizados no Livro Caixa, a recorrente, em sua impugnação, comprovou que, em todos os meses em que efetuou a dedução dos valores repassados a terceiros, os contabilizou como rendimentos tributáveis, apontando para o teor dos itens 23 a 26 da Impugnação, que torna a reproduzir em seu Recurso;

c.1.3) Cita que as autoridades julgadoras da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ, declaradamente (vide folhas 18.282 a 18.284), após a refazer “as tabelas da receita líquida elaboradas pela fiscalização (fls. 8/9) para verificar se com essas inclusões, permaneceria o contribuinte sem omissão de receitas” (e-fl. 18.282), concluíram que, “com as exclusões dos repasses, o contribuinte apresentaria uma receita líquida de R\$ 25.642.485,81 contra R\$ 26.398.155,43 informada pelo Tribunal de Justiça do RJ”, pelo que, “portanto, haveria inclusive omissão de rendimentos” (e-fl. 18.284, item 13.5), o que justificaria a manutenção da glosa;

c.1.4) Além disso, segundo as autoridades julgadoras, também justificaria a manutenção da acusação fiscal o fato de a comparação entre “as receitas supostamente recebidas das GRERJ com as despesas deduzidas de GRERJ” indicar “diferenças significativas entre as receitas e despesas, que deveriam, em tese, ser iguais, especial analisando os valores mensais” (e-fl. 18.284, item 13.6);

c.1.5) Defende, assim, de início, que o acórdão recorrido manteve a glosa em questão por fundamento jurídico diverso daquele adotado no auto de infração, violando o art. 18, §3º, Decreto nº. 70.235, de 1972, que estabelece que, quando forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem alteração da fundamentação legal da exigência, deverá ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar. Isso porque há verdadeira modificação do critério jurídico;

c.1.6) Menciona que, igualmente, o art. 142, do CTN, não deixa qualquer dúvida de que as autoridades julgadoras não possuem competência para alterar a fundamentação legal da

exigência, sendo necessária a lavratura de auto de infração por autoridade lançadora, citando doutrina que suportaria tal alegação e Acórdão oriundo deste Conselho;

c.1.7) A seguir, alega que a apuração levada a efeito, a seu ver, de forma inovadora, pelas autoridades julgadoras, assim como a fundamentação por elas adotada para manter a glosa sobre os valores repassados e devidos a terceiros, baseiam-se num evidente e determinante equívoco, absoluta e inteiramente incontornável: *o valor dos emolumentos informados pela recorrente, como Tabelião, à CGJ-TJ/RJ, e por este Órgão informado à autoridade lançadora, é apurado pelo regime de competência, enquanto os rendimentos tributáveis a título de IRPF estão sujeitos ao regime de caixa;*

c.1.8) Defende que, a partir do teor do art. 140, § 1º, do Código de Normas da Corregedoria Geral de Justiça – Parte Extrajudicial – TJRJ (que estabelece que o valor referente ao FETJ deve ser repassado pelo Tabelião ou Notário ao Tribunal de Justiça em 8 dias após a prática do ato), já se vê que inevitável descasamento temporal entre a data da prática do ato e a data dos recolhimentos devidos ao Tribunal de Justiça, pois os atos praticados nos oito últimos dias de um mês somente são computados, pela CGJ-TJ/RJ, no mês imediatamente seguinte;

c.1.9) Alega também não terem sido consideradas a impontualidade e a inadimplência de seus clientes, essenciais para a definição da ocorrência do fato gerador do IRPF, porquanto submetido ao regime de caixa e, logo, ao efetivo recebimento dos rendimentos, nos precisos termos dos artigos 2º e 4º, da Lei 8.134, de 1990, do art. 38, do RIR/99, e do art. 3º, da IN RFB 1.500. de 2014;

c.1.10) Resumidamente, defende que a suposta “omissão de rendimentos” extemporaneamente apontada pelas autoridades julgadoras da DRJ foi apurada de forma flagrantemente equivocada, do mesmo modo que, também, não há qualquer obrigatoriedade de, mesmo em tese, os repasses feitos ao TJ/RJ serem idênticos à parcela dos rendimentos reconhecidos no Livro Caixa que devem ser repassados ao TJ/RJ, pois, como visto, os primeiros são apurados pelo regime de competência enquanto os rendimentos são reconhecidos pelo regime de caixa;

c.1.11) Ainda, se insurge contra a afirmação contida no item 13.7 do acórdão recorrido (e-fl. 18.284), no sentido de que “a fiscalização intimou o contribuinte a justificar as Receitas Declaradas em DIRPF por diversas vezes (e-fls. 16.317, 16.322, 16.336) e o contribuinte apenas apresentou uma planilha com valores sem suporte de documentos comprobatórios dos valores”, pois, no curso do procedimento de fiscalização, foi coletada a documentação de suporte de todos os lançamentos efetuados no Livro Caixa (e-fls. 290 a 16.310), que dão suporte às alegações da recorrente e cujo teor probante dos lançamentos que fundamentam essas alegações jamais foi questionado pelas autoridades lançadoras.

c.2) Quanto à inobservância da Solução de Consulta Cosit 140/2016

c.2.1) A seguir, argumenta que o Acórdão recorrido não teria atentado para o efeito “vinculante das Soluções de Consulta Cosit no âmbito da RFB”, tendo deixado de empregar a

correta acepção ao conceito de “necessidade-utilidade da receita para manutenção da fonte pagadora”, em dissonância com a Solução de Consulta (SC) Cosit nº. 140, de 2016, que expressamente alberga ao conceito os “dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção dos rendimentos e para a administração da fonte produtora”, na forma que citada pela Solução de Consulta Interna Cosit (SCI) nº. 06, de 2015;

c.2.2) Transcreve o item 16 da referida SCI, bem como a menção, na referida SC, ao Parecer CST nº.1.554, de 1979, onde se reconhece que o termo “necessário” deve ser entendido tanto como gastos essenciais ou indispensáveis à percepção do rendimento, como também dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção dos rendimentos ou para a administração da atividade e onde são citadas, de forma meramente exemplificativa, despesas com publicidade, telefone, recepcionista, como despesas tipicamente administrativas;

c.2.3) Ou seja, a própria RFB reconhece que (i) as despesas de custeio necessárias à manutenção da fonte produtora da pessoa física não assalariada, de que trata o art. 6º, III, da Lei 8.134, de 1990, e as despesas operacionais da pessoa jurídica são similares e equiparáveis, e (ii) o conceito de despesas necessárias deve abarcar os dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção (ou majoração) dos rendimentos, bem como para a (simples) administração da atividade;

c.2.4) Cita que o art. 104, § 7º, da IN RFB nº. 1500, de 2014, veicula previsão expressa da dedutibilidade de gastos com contratação de carro-forte para transporte de numerários por serviços notariais. Ora, é lógico que a contratação de dito serviço não é, sob nenhuma hipótese, indispensável para a realização da atividade cartorária, mas, por óbvio, tal contratação é útil e oportuna para a administração da atividade;

c.2.5) Destarte, entende que a partir da evidenciação da utilidade e oportunidade na realização das despesas, seja para majorar a obtenção de rendimentos ou para apoiar a administração da atividade, ao se demonstrar que se trata de despesas convenientes ou proveitoras para a percepção do rendimento, emerge o direito à dedutibilidade e fica clara a improcedência das glosas efetivadas pela autoridade fiscal e mantidas pelo acórdão recorrido;

c.2.6) Entende que desse entendimento, de caráter vinculante, destoou o acórdão recorrido, que, como se verifica às folhas 18.284 a 18.288, visto que utilizou apenas o critério da necessidade, baseado em leitura literal, equivocada e ilegal, dos artigos 75 e 76, do RIR/99, e do art. 68, do RIR/2018, ignorando a dedutibilidade das despesas que, ainda que não estritamente necessárias, sejam úteis ou oportunas para a obtenção (ou majoração) dos rendimentos, bem como para a (simples) administração da atividade.

c.3) Quanto às despesas diversas

c.3.1) Destaca inicialmente que, apesar de o acórdão recorrido afirmar não parecer ser “impossível, um cartório ter suas operações normais sem café, sem estagiários, sem lanches e confraternizações” (item 26, e-fl. 18.293), esta glosa envolveu não só essas despesas, mas também aquelas relacionadas a uniformes para empregado e costura destes, refeições, celulares e computadores, que inequivocamente e por definição são necessárias, pois é impossível os

funcionários de um Cartório trabalharem sem uniforme, sem fazer as devidas refeições e sem utilizar celulares e computadores;

c.3.2) Alega que, assim, essas despesas específicas, referidas na impugnação (vide itens 70 a 72), comprovadas no seu Anexo 9 e sobre as quais o acórdão recorrido foi omisso, devem ter sua glosa afastada em razão de seu evidente caráter necessário, em linha com o argumentado no item c.2 supra;

c.3.3) Reitera que entende inobservada, pelas autoridades julgadoras da DRJ, o definido na Solução de Consulta Cosit, na medida em que, expressa e indevidamente, afirma que somente as despesas necessárias, e não também as úteis, são dedutíveis;

c.3.4) Assim, pugna pela dedução das demais despesas contidas na rubrica, uma vez que as demais despesas glosadas constantes da rubrica, notadamente aquelas referentes a lanches, confraternizações e café, bem como as despesas de ornamentação, ainda que não possam ser qualificadas como necessárias numa visão literal e ultrapassada, deram-se para manutenção e incremento da atividade do cartório, buscando humanizar o ambiente de trabalho e torna-lo mais atrativo à clientela e confortável para seus funcionários;

c.4) Quanto às despesas com Drogaria Pacheco

c.4.1) Insurge-se contra a utilização da definição do kit de primeiros socorros constante da NR 7.5.1 do Ministério do Trabalho, bem como da definição do kit trazida pela autoridade julgadora de primeira instância. Entende que o argumento da obrigação trazida pela NR 7.5.1, do Ministério do Trabalho e Emprego, não pode ser afastado com base em mera definição extraída de blog na internet;

c.4.2) Defende que ambas as definições, apresentadas pelas autoridades julgadoras da DRJ, contudo, além de não serem de forma alguma vinculantes, ou mesmo oficiais para fornecer embasamento à glosa de despesas deduzidas, na verdade reforçam o argumento apresentado na impugnação de que a despesa com drogarias é útil e proveitosa à manutenção da fonte produtora, devendo, assim, ser reformado o Acórdão neste ponto.

c.5) Quanto às despesas com assessoria e consultoria

c.5.1) Argumenta que, de forma lacônica, sem apresentar nenhuma explicação ou fundamentação, a autoridade fiscal se resumiu a glosar as despesas, que totalizam a quantia de R\$ 620.101,78 (seiscientos e vinte mil, cento e um reais e setenta e oito centavos), o que por si só acarreta a nulidade material da autuação neste particular, por falta de tentativa de demonstração e consequente comprovação da infração imputada ao contribuinte;

c.5.2) Alega que teve o cuidado de detalhar o objeto de cada um dos contratos que deram origem às despesas glosadas e que a decisão recorrida com marcada e indevida superficialidade, mais uma vez ignorando as vinculantes diretrizes da Solução de Consulta Cosit nº. 140, de 2016, manteve a autuação fiscal com base no genérico, singelo e insuficiente fundamento de que “tais despesas não se enquadram no conceito de despesas necessárias à percepção da

receita e à manutenção da fonte produtora, logo, não podem ser deduzidos do livro caixa” (item 41, e-fl. 18.297);

c.5.3) Retoma o argumento de que a própria Administração admite deduções de dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção dos rendimentos ou para a administração da atividade, citando as e-fls. 2.065, 2.107, 2.721, 2.723, 2.938, 2.941, 2.942, 2.943, 3.701 e o Anexo 11 da impugnação, onde elenca as atividades abrangidas na rubrica, defendendo que se enquadram no conceito de necessidade e, ainda, que estão diretamente correlacionadas e contribuíram para alavancar e maximizar a eficiência das atividades desenvolvidas pela recorrente, configurando dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção dos rendimentos ou para a administração da atividade, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº. 140, de 2016 e das respostas fornecidas pela RFB às Perguntas 404 e 418 da seção de perguntas e respostas do IRPF referente ao exercício de 2019, ano-calendário de 2018;

c.5.4) Assim, defende necessária a reforma da glosa também neste ponto.

c.6) Quanto às despesas com manutenção e conservação

c.6.1) Ressalta o caráter, a seu ver, manifestamente contraditório do acórdão recorrido neste particular, na medida em que: a) se de um lado, de forma genérica e superficial, simplesmente os gastos em questão configuram aplicação de capital, por outro lado, b) faz referência e reproduz o item 409 do Manual do IRPF, que expressa e textualmente estabelece que “são despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos reparos, conservação”, bem como que se considera “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 a sua mera utilização”;

c.6.2) Alega que a contradição, no caso, decorre do fato de a maior parte das despesas glosadas neste ponto referirem-se, justamente, a materiais de consumo (materiais para reposição como carimbos autotintados – e-fl. 2692; tinta e materiais para pintura – Anexo 12 da impugnação). Fora isso, a maior parte das despesas glosadas, tal qual demonstrado na impugnação (vide itens 84 e 85), não se referiram a quaisquer aquisições, mas sim a serviços de manutenção, instalação e conservação de equipamentos e dos estabelecimentos onde funcionam o Cartório.

c.6.3) Repete novamente o argumento de que, ao entender que as referidas despesas não constituíram despesas de custeio, o acórdão recorrido, tal qual o relatório fiscal, novamente se apega a conceito fechado de despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, alheia aos entendimentos já externados pela própria Administração, que expressamente admite deduções de dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção dos rendimentos ou para a administração da atividade, em linha com a Solução de Consulta Cosit 140/2016.;

c.6.4) Cita especificamente o caso das despesas com manutenção de aparelhos de ar-condicionado, limpeza e retirada de lixo, as despesas se prestaram inclusive a manter a salubridade do ambiente e com serviços voltados à segurança dos estabelecimentos, dada a violência crescente da cidade onde se localizam os estabelecimentos cartoriais;

c.6.5) Pugna, assim, pela reversão das glosas.

c.7) Quanto às despesas bancárias

c.7.1) Ressalta que a exata natureza de cada uma das “despesas bancárias” pode ser determinada pelo exame dos extratos bancários apresentados no curso do procedimento de fiscalização e juntados aos autos pela própria autoridade lançadora, às folhas 1.801/16.310, listando as rubricas que compõem os débitos em tais extratos e registrando que na planilha de folhas 63 a 85, elaborada pela própria autoridade lançadora, é possível identificar perfeitamente as despesas bancárias que correspondem a encargos relativos à obtenção de crédito das demais despesas bancárias;

c.7.2) Entende que a documentação carreada aos autos revela que as “despesas bancárias” glosadas referem-se, em sua esmagadora maioria, a tarifas cobradas compulsoriamente pelas instituições bancárias por conta da utilização de conta corrente bancária, realização de transferências, emissão de cheques, concessão de crédito, emissão, registro e controle de boletos bancários, emissão de extratos, etc., se tratando, em seu entender, de despesas absolutamente necessárias para a manutenção e desenvolvimento de qualquer atividade econômica;

c.7.3) Argumenta que as rubricas de “Tarifa registro de cobrança / tr. tit. pago vencido” e “Tarifa autoriz cobrança / tit. bx. decurso de prazo”, atestam a impontualidade e inadimplência sofrida pela recorrente, sendo que a assunção de despesas com juros e encargos financeiros, se torna necessárias na medida que faz necessário fluxo de caixa para arcar com os compromissos financeiros oriundos do exercício da atividade. Logo, tais despesas também são plenamente dedutíveis, porquanto são mais do que “dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção dos rendimentos ou para a administração da atividade”, sendo efetivamente indispensáveis.

c.8) Quanto às despesas com assistência médica

c.8.1) Quanto ao teor da Solução de Consulta Cosit nº. 08, de 2015, que estabelece que ““somente as despesas com planos de saúde destinadas indistintamente a todos os empregados podem ser deduzidas dos rendimentos dos titulares de cartório”, entende que o vocábulo indistintamente se refere à oferta à universalidade dos empregados, mas não necessariamente à homogeneidade do benefício, colacionando Acórdão deste Conselho a propósito;

c.8.2) Argumenta inequívoco que, além do pagamento em dinheiro, a prestação *in natura* de plano de saúde é compreendida no salário, devendo, portanto, ser considerada para efeitos de custos da fonte pagadora, citando novamente julgado do CARF neste sentido;

c.8.3) Cita que o Parecer Normativo Cosit nº. 11, de 1992, utilizado na Solução de Consulta Interna Cosit nº. 06, de 2015, estabelece que “os salários indiretos pagos aos empregados, quando acrescidos às suas respectivas remunerações, na forma do art. 74, § 1º, da Lei nº. 8.383, de 1991, integram os rendimentos tributáveis da pessoa física e constituem despesas dedutíveis do empregador, com respaldo no art. 191 do RIR/1980 (art. 299 do RIR/1999)”;

c.8.4) Conclui, assim, que a glosa quanto às despesas com plano de saúde também se demonstra totalmente insubstancial.

c.9) Quanto às despesas com locomoção e transporte

c.9.1) Defende que, apesar da disposição expressa da legislação tributária no sentido de indedutibilidade, citada pelo Acórdão recorrido, a dedução das despesas em questão se justifica em determinadas ocasiões, como é exatamente o caso daquelas associadas a serviços externos;

c.9.2) Alega que os serviços são prestados fora dos estabelecimentos cartoriais, ensejando a assunção de despesas não ordinárias, mas que estão diretamente vinculadas à percepção das receitas da recorrente;

c.9.3) Assim, segue a recorrente, é simplesmente inequívoco que, se tais despesas não tivessem sido assumidas, os serviços não teriam sido prestados pelo cartório e a renda não teria sido auferida. Este ponto sequer foi analisado de forma adequada pelo acórdão;

c.9.4) Defende, dessarte, que as despesas em questão foram simplesmente necessárias para a obtenção do rendimento e que se esse não fosse o entendimento a ser adotado, em tais situações, a despesa deveria ser abatida do valor pago pelo cliente, para fins de apuração da receita efetiva, em linha com o conceito de renda previsto na Constituição Federal;

c.9.5) Assim, também requer a reversão da glosa.

c.10) Quanto às despesas com seguros

c.10.1) Esclarece que, por equívoco, havia referenciado, em sua impugnação, a norma do art. 46 do Código de Normas da Corregedoria Geral da Justiça – Parte Extrajudicial, enquanto o correto seria referenciar a norma do art. 43 do referido ato normativo, que trata do seguro de responsabilidade civil dos titulares de cartórios, com a obrigação de manutenção de seguro restando mantida pelo art. 43-B então vigente;

c.10.2) Com relação ao seguro de vida para os empregados, para o qual se anexa a apólice (anexo 1), informa que se trata de obrigação que, nesse caso, decorre de previsão contida na Convenção Coletiva de Trabalho celebrada entre SINDINORERJ e o SINOREG-RJ, transcrevendo o art. 14 da referida Cláusula e o art. 104, §5º. da IN RFB nº. 1.500, de 2014, que prevê

expressamente as previsões contidas em convenções e acordos coletivos de trabalho constituem obrigações do empregado, configurando “despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”;

c.10.3) Argumenta, a seguir, que a acusação fiscal que deu origem à glosa da despesa seria se tratar de “mera liberalidade do contribuinte”, sem questionar sua efetividade (folha 21), sendo certo que a sua manutenção pelo acórdão recorrido com base em fundamento jurídico diverso, notadamente o suposto fato de que “o contribuinte não logrou êxito em comprovar que o seguro foi destinado a todos os funcionários do cartório indistintamente, bem como não apresentou apólice do seguro para conferência deste juízo da sua conformidade com a convenção coletiva” (item 71, folha 18.307), configura indevida alteração do fundamento jurídico do lançamento, em flagrante violação ao art. 18, §3º, Decreto nº. 70.235/72, conforme reconhecido por pacífica jurisprudência do CARF, que inquia de nulidade material os lançamentos assim mantidos pelas DRJ;

c.10.4) Quanto ao seguro de vida da própria contribuinte, para o qual o acórdão alega não haver previsão legal, registra que se trata de Tabeliã, sendo que o exercício de funções notariais, por sua natureza, demanda a contratação de terceiros e assunção de responsabilidades e custos em nome próprio, emergindo claro que a contratação do seguro em questão é útil e oportuna para a obtenção dos rendimentos e para a administração da atividade;

c.10.5) Raciocina que o eventual óbito da contribuinte ensejaria o encerramento da atividade, com o consequente desligamento dos empregados, rescisão de contratos etc., demandando valores rescisórios cujo adimplemento passa a ser assegurado pelo contrato de seguro;

c.10.6) Assim, conclui que as glosas mantidas pelo acórdão recorrido se evidenciam insubstinentes, devendo ser reconhecida a dedutibilidade das despesas com seguros;

Quanto à concomitância multa isolada/multa de ofício

d) Encerra seu recurso com tópico onde defende a impossibilidade de concomitância da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento mensal do IRPF do carnê-leão, com base nos seguintes fundamentos:

d.1) Cita Acórdão oriundo da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF nº. 9101-005.080), onde se concluiu pela impossibilidade de cobrança concomitante de duas multas de natureza penal, quais sejam, multas isoladas sobre não recolhimento de estimativas mensais pela pessoa jurídica e de ofício, para que não haja dupla penalização do contribuinte;

d.2) Defende que tal entendimento deverá ser aplicado ao presente caso, para que a multa isolada de 50%, que possui natureza penal, seja absorvida pela multa de ofício, também de natureza penal, com base no corolário da consunção;

d.3) Colaciona entendimentos doutrinários, para alegar que está sendo penalizada duas vezes por uma mesma infração fiscal, em violação ao princípio *non bis in idem*. Entende que

nem mesmo o fato de as multas aplicadas terem diferentes níveis de gravidade justificaria a exigência concomitante dessas duas penalidades. Tal alegação não prevalece por imposição do “princípio da absorção”, pelo qual a penalidade mais grave absorve a menos gravosa;

d.4) Por fim, destaca que a exigência da multa isolada, por falta de recolhimento ou recolhimento a menor do carnê-leão, só é devida quando o lançamento é efetuado até o encerramento do correspondente ano-calendário, pois, findo esse, não há mais se falar em recolhimento dessa antecipação do imposto, mas, apenas, na sua apuração definitiva.

d.5) Por tais razões, a multa isolada deve ser afastada.

e) Assim, requer:

e.1) que seja provido o recurso voluntário e julgado integralmente improcedente o lançamento inicial.

e.2) Minimamente, e por extremado apego ao princípio da eventualidade, pede-se que seja determinada a conversão do julgamento em diligência, para confirmar o alegado e o que consta dos documentos anexos, para ao final acolher as razões recursais.

e.3) Caso assim não se entenda, pede-se, subsidiariamente, que ao menos sejam acolhidas em parte as alegações recursais, reduzindo-se, no que couber e for correspondente, a exigência fiscal questionada.

8. É o relatório.

VOTO

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

9. Cientificada da decisão de 1ª. Instância em 18.07.2024 (e-fls. 18.327), a contribuinte interpôs, em 24.07.2024 (e-fl. 18.329), Recurso Voluntário de e-fls. 18.330 a 18.366. Assim, o pleito é tempestivo e dele conheço. A análise, inclusive quanto às preliminares levantadas, seguirá a ordem de matérias constante do pleito recursal.

1. Quanto às alegações preliminares da contribuinte

10. Sem razão a autuada.

11. Verifica-se que o auto de infração de e-fls. 02 a 04 encontra-se plenamente fundamentado, consoante relatório de e-fls. 05 a 27 e anexos de e-fls. 28 a 103, nos quais encontra-se extensivamente descrito o procedimento fiscal, bem assim explicitada a legislação aplicável que ali se julgou violada pela autuada e as provas obtidas no curso de tal procedimento fiscal, a embasar a acusação fiscal.

12. Tais provas, note-se, foram sempre obtidas de forma regular (com o devido amparo legal) no curso de tal procedimento, aqui abrangidas diversas intimações à autuada e

ófícios enviados a órgãos de interesse, sem que se possa cogitar de qualquer ilegalidade ou parcialidade.

13. Quanto à alegação de violação a entendimentos manifestados pela Administração Tributária através de atos administrativos diversos (mais especificamente, Soluções de Consulta, Solução de Consulta Interna e Pareceres), cedo se tratar de alegação a ser analisada em sede de mérito do Recurso Voluntário, não se podendo, note-se, confundir a discordância da autuada quanto ao mérito da autuação/acusação fiscal (a ser analisada a seguir) com a alegada existência de parcialidade ou falta de demonstração ou de comprovação das infrações imputadas, todas inexistentes no presente caso, a partir das evidências supra referenciadas.

14. Ainda, note-se, plenamente respeitado pela autoridade lançadora o art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, *verbis*:

Decreto 70.235/72

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

15. Dessarte, rejeito as alegações preliminares da recorrente de ilegalidade da autuação por parcialidade, bem como de violação ao princípio da verdade material pela autoridade lançadora e, passo, assim, à análise de mérito das demais matérias constantes do pleito recursal.

2. Dedução de Despesas em Livro-Caixa

2.1 Premissas

16. Trata-se de matéria recentemente enfrentada por este Colegiado (Acórdão CARF nº. 2.101-003.184, de 23 de julho de 2025), onde restaram estabelecidas premissas para a dedução das despesas que ora se discute, às quais também acede este relator, embora não fizesse parte deste Colegiado à época.

17. Dessa forma, são as seguintes as premissas a serem adotadas no âmbito do presente voto, em linha com o estabelecido pelo Conselheiro Mário Hermes Soares Campos (Relator) no julgado mencionado, *verbis*:

“(...)

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

- a) deve estar relacionada com a atividade exercida;
- b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-base correspondente ao exercício da declaração;
- c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora;
- d) deve estar escriturada em Livro-Caixa e comprovada com documentação idônea.

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

(...)

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

"Lei nº 8.134, de 1990:

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

(...)

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

(...)”

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

"IN RFB nº 1.500, de 2014:

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)"

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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

empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:

"Decreto nº 3.000, de 1999

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

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

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

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

18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.¹

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

20. Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o consulente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, as despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo”².

(...)

Conforme se verifica dos trechos acima reproduzidos da SC Cosit nº 210/2018, a melhor definição das despesas de custeio partiu de conceitos contábeis, constantes do próprio Regulamento do Imposto sobre a Renda. Também tomado por referência o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, onde esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e

¹ Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

² Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio". Finalmente, foi salientado na solução de consulta, que as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, de forma concomitante.³

(...)"

18. Ainda, ressalte-se serem tais premissas perfeitamente consistentes com a aplicabilidade, ao caso que ora se analisa, dos arts. 75 e 76 do RIR/99 e dos arts. 68 e 69 do RIR/2018 (citados no enquadramento legal da glosa de despesas no auto em questão), cabendo, ainda, o pleno respeito ao estabelecido pelos art. 73 do RIR/99 e do art. 66 do RIR/2018⁴, conforme muito bem pontuado pelo acórdão recorrido (e-fl. 18.286), *verbis*:

"(...)

13.12 Então, as despesas pleiteadas pelo sujeito passivo, mesmo que consideradas, em tese, dedutíveis, devem ser comprovadas, mediante documentação hábil e idônea, como determinava o art. 73 e 66 dos já citados RIR/1999 e RIR/2018, in verbis:

RIR/1999

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

RIR/2018

Art. 66. As deduções ficam sujeitas à comprovação ou à justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo estabelecido na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre inconsistências ou indícios de irregularidade fiscal detectados nas revisões de declarações, exceto quando a autoridade fiscal dispuser de elementos suficientes para a constituição do crédito tributário.

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou de justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

(...)"

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

2.2) Quanto às deduções de Livro-Caixa questionadas

³ Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

⁴ Também constantes do enquadramento legal do auto de infração.

a) Quanto aos valores repassados a terceiros (FETJ, FUNPERJ, MÚTUA, ACOTERJ E DISTRIBUIÇÃO)

20. Preliminarmente, quanto à alegação da autuada de que o acórdão recorrido teria mantido a glosa de acréscimos devidos à FETJ, FUNDPERJ, FUNPERJ, MÚTUA e ACOTERJ⁵, por fundamento diverso daquele do auto de infração, com suposta violação ao art. 18, §3º, do Decreto nº. 70.235, de 1972, entendo que não lhe assiste razão.

21. O que se constata, a partir do acórdão recorrido, é que, quanto aos meses objeto de glosa da rubrica, o julgador de piso buscou firmar sua convicção acerca da alegação da contribuinte (de cômputo dos valores repassados nos rendimentos oferecidos à tributação, com falta de uniformidade de nomenclatura e técnicas contábeis) e, para tal, utilizou de análise baseada nos elementos constantes dos autos, sem que em nenhum momento se tenha tentado alterar a fundamentação legal do auto de infração.

22. O que se constata é que foi elaborada, pelo julgador de 1ª Instância, análise que produziu evidências contrárias à argumentação da contribuinte, assim, suportando a fundamentação legal e a motivação do auto de infração (ou seja, a acusação fiscal de não oferecimento dos rendimentos dos valores repassados a terceiros nos meses objeto de glosa), acusação (fundamentação/motivação) esta note-se, que nunca restou modificada pela autoridade julgadora. Veja-se, a propósito, o teor do Acórdão recorrido às e-fls. 18.279 a 18.284:

“(…)

12 A contribuinte reconheceu ter adicionado a receita bruta equivocadamente os ingressos de valores de terceiros (FETJ, FUNPERJ, MUTUA, ACOTERJ, DISTRIBUIÇÃO), porém, para manter a neutralidade tributária, deduziu-se dessas “despesas” no seu livro caixa.

12.1 Entretanto, contesta as glosas efetuadas pela fiscalização em diversos meses, pois afirma ter considerado em todos os meses os ingressos de terceiros na receita bruta e, portanto, teria direito de reconhecer as saídas como dedução, conforme abaixo:

(…)

13 Pois bem.

13.1 Analisando os registros contábeis do livro caixa da Matriz Centro e da filial Barra da Tijuca, esses apresentam poucas fontes de receita com valores significativos. Percebe-se, de forma amostral, 4 fontes de receita nos meses de Janeiro, Fevereiro, Abril, Julho, Setembro, Outubro, e Dezembro:

- valor referente Balcão a vista
- valor referente Pagamento de Escreventes

⁵ Valores glosados por deduzidos no Livro Caixa sem oferecimento à tributação como rendimentos, segundo acusação fiscal.

- valor referente Pagamento de emolumentos Pessoa Jurídica
• valor referente complemento receita

13.2 Por outro lado, nos meses de Março, Maio, Junho, Agosto e Novembro também existem 4 fontes de receita, porém em vez da conta “complemento receita” tem-se a conta “pagamento grerj” com valores próximos em ordem de grandeza.

- valor referente Balcão a vista
- valor referente Pagamento de Escreventes
- valor referente Pagamento de emolumentos Pessoa Jurídica
- pagamento grerj

13.3 A argumentação do contribuinte de que os lançamentos dos Livros Caixa não utilizaram nomenclatura e técnicas uniformes tem indícios de materialidade nos registros contábeis, pois não teria sentido um cartório ter repasses de GRERJ em alguns meses e em outros não.

13.4 Diante dessa possibilidade, este colegiado refez as tabelas da receita líquida elaborada pela fiscalização (fls. 8/9) para verificar se com essas inclusões, permaneceria o contribuinte sem omissão de receitas, conforme abaixo:

(...)

13.5 Conforme demonstrado acima, com as exclusões dos repasses, o contribuinte apresentaria uma receita líquida de R\$ 25.642.485,81 contra R\$ 26.398.155,43 informada pelo Tribunal de Justiça do RJ. Portanto, haveria inclusive omissão de rendimentos.

13.6 Além disso, cotejou-se as receitas supostamente recebidas das GRERJ com as despesas deduzidas de GRERJ. O quadro comparativo indica diferenças significativas entre as receitas e despesas, que deveriam, em tese, ser iguais, especial analisando os valores mensais.

(...)

13.7 Por fim, cabe ressaltar que a fiscalização intimou o contribuinte a justificar as Receitas Declaradas em DIRPF por diversas vezes (fls. 16.317, 16.322, 16.336) e o contribuinte apenas apresentou uma planilha com valores sem suporte de documentos comprobatórios dos valores.⁶

13.8 Diante do exposto, mantém-se os valores glosados de GRERJ, Mútua/Acoterj e Distribuição.

(...)”

⁶ Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

23. Cediço, a partir do acima exposto, que a análise realizada pelo julgador de piso teve como objeto e resultado estabelecer motivação, com base em elementos constantes dos autos, para firmar seu livre convencimento, quando do necessário confronto das alegações, deduzidas em sede de impugnação, com os fundamentos utilizados no auto de infração para a glosa dos valores passíveis de repasse a terceiros que ora se discute, sem qualquer alteração destes fundamentos.

24. Assim, rejeito a alegação do contribuinte de alteração de fundamento jurídico da autuação e de violação ao art. 18, §3º. do Decreto nº. 70.235, de 1972.

25. Por sua vez, quanto às alegações recursais da autuada de existência de impropriedade na apuração da autoridade julgadora de 1ª. Instância, apuração esta que culminou na rejeição de sua argumentação de ter oferecido à tributação, nos meses objeto de glosa, os rendimentos passíveis de repasse a terceiros (FETJ, FUNPERJ, MÚTUA, ACOTERJ, DISTRIBUIÇÃO) (argumentação constante de itens 21 a 26 da impugnação de e-fls. 16.539 a 16.541), verifico que se cingem a:

25.1) Existência de inevitável descasamento temporal entre a data da prática do ato e a data dos recolhimentos devidos ao Tribunal de Justiça, pois os atos praticados nos oito últimos dias de um mês somente são computados, pela CGJ-TJ/RJ, no mês imediatamente seguinte.

25.2) Não consideração de impontualidade e inadimplência, essenciais para a definição da ocorrência do fato gerador do IRPF, porquanto submetido ao regime de caixa e, logo, ao efetivo recebimento dos rendimentos, nos precisos termos dos artigos 2º e 4º, da Lei nº. 8.134/90, art. 38, do RIR/99, e art. 3º, da IN RFB nº. 1.500/2014.

25.3) Argumentar que, no curso do procedimento de fiscalização, foi coletada a documentação de suporte de todos os lançamentos efetuados no Livro Caixa (folhas 290 a 16.310), que dão suporte às alegações da recorrente e cujo teor probante dos lançamentos que fundamentam essas alegações jamais foi questionado pelas autoridades lançadoras.

26. Quanto a tais alegações, ainda que as conheça, por força da exceção contida no art. 16, §4º, “c” do Decreto nº. 70.235, de 1972, entendo que caberia à contribuinte ter demonstrado detalhadamente, em sua impugnação e/ou recurso, suas alegações de efetivo oferecimento à tributação dos valores lançados para todos os meses, ou seja, com detalhamento individualizado dos montantes que compunham os lançamentos mensais do Livro Caixa, a partir de documentação-suporte também individualizada, sendo insuficientes:

a) Argumentação baseada em montantes globais mensais lançados no Livro Caixa (como a deduzida nos itens 21 a 26 da impugnação de e-fls. 16.539 a 16.541) quanto à tese fiscal de não oferecimento à tributação dos valores referentes aos acréscimos FETJ, FUNPERJ, MÚTUA, ACOTERJ E DISTRIBUIÇÃO (mais especificamente, de não cômputo como receitas declaradas e impossibilidade de dedução via Livro Caixa), sem qualquer detalhamento individualizado das rubricas de receita, necessariamente correlacionado com a documentação suporte também individualizada, bem como

b) Argumentação genérica de discrepância entre os regimes de competência e caixa (alegada para cada mês objeto de glosa), sem que, note-se, tenha a recorrente produzido, em sede de Recurso, qualquer elemento detalhado que demonstrasse, de forma exata e com base em lançamentos individuais e documentação suporte exaustivamente correlacionada, a inconsistência/incorreção da apuração realizada pela DRJ (apuração esta que, reitere-se, consistiu em análise, de forma a confirmar ou infirmar a tese da autoridade lançadora, à luz das alegações produzidas em sede de impugnação).

27. A propósito, cedo que os montantes apontados nos itens 21 a 26 da impugnação da autuada e novamente transcritos em seu Recurso somente seriam capazes de referendar as alegações da contribuinte, tanto no que diz respeito: a) ao oferecimento à tributação dos valores destinados aos terceiros em análise quanto b) à divergência alegada na apuração, supostamente decorrente de aplicação dos regimes de competência e caixa, caso efetivamente detalhados a partir de lançamentos individualizados e respaldados (comprovados) também de forma individual, além de global, por documentação hábil e idônea, cabendo, ainda, a correlação individual para fins de comprovação exclusivamente ao contribuinte.

28. Ou seja, incumbia ao sujeito passivo (e jamais à autoridade julgadora, a partir de singela menção às provas existentes nos autos) o ônus de produzir tal comprovação, necessariamente de forma individualizada (e não global), para cada lançamento e documento-suporte, de forma a desconstituir o lançamento e a apuração da decisão de piso.

29. Assim se conclui também em linha com o disposto nos arts. 73, caput do RIR/99 e 66, caput do RIR/2018, e art. 373, II, do CPC/2015, este último subsidiariamente aplicável ao Processo Administrativo Fiscal, e que, no caso, é cristalino em estabelecer o ônus da prova incumbente ao contribuinte, *verbis*:

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).

RIR/2018

Art. 66. As deduções ficam sujeitas à comprovação ou à justificação, **a juízo da autoridade lançadora** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

30. Resumidamente, a partir do acima exposto, o que se constata é que:

a) em sede de impugnação, mais especificamente a recorrente, em itens 21 a 26 de e-fl. 16.539 a 16.541, se limitou a apontar para os lançamentos globais mensais constantes em

livros contábeis, mas, note-se, sem qualquer correlação detalhada (necessariamente individualizada) com a vasta documentação suporte existente nos autos, de forma demonstrar sua alegação de oferecimento à tributação dos montantes glosados (a partir de suposta não uniformidade de técnica e nomenclatura contábil);

b) em sede de Recurso Voluntário, a recorrente, agora ao atacar a fundamentação da DRJ (repita-se destinada a validar ou infirmar a acusação fiscal de não oferecimento, à luz das alegações acima, deduzidas em sede de impugnação), se limitou novamente a reprisar a alegação citada no item “a” supra, agora porém acrescida de: b.1) argumento novamente genérico de descasamento temporal entre os regimes de caixa e competência, que justificaria eventuais diferenças e b.2) menção, também genérica, aos elementos de e-fls. 290 a 16.310, uma vez mais sem a anexação de qualquer análise detalhada, baseada em lançamentos individuais e em documentação-suporte individual (caso anexada aos autos até a impugnação ou mesmo eventualmente anexada em sede de recurso), que pudesse ser capaz de infirmar a falta de tributação, apontada pela acusação fiscal e geradora das glosas e confirmada pela análise da decisão de piso.

31. Conclusivamente:

31.1) O contribuinte não se desincumbiu a contento do ônus que lhe é legalmente imputado pelo art. 373, II, do CPC/2015, de demonstrar em detalhes (repita-se, necessariamente com base em lançamentos, documentação-suporte e correlação necessariamente individualizados), sua tese de oferecimento à tributação dos valores destinados aos terceiros objeto de glosa (FETJ, FUNPERJ, MÚTUA, ACOTERJ E DISTRIBUIÇÃO).

31.2) Assim, de se manter a acusação fiscal, inclusive à luz das evidências utilizadas como razões de decidir pela decisão de piso (também não infirmadas com base em demonstração individualizada baseada em documentação suporte correlacionada), sem que a decisão recorrida tenha alterado, note-se, em momento algum, a acusação fiscal de não tributação dos valores deduzidos e posteriormente glosados.

32. À luz do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tema de glosa de valores repassados a terceiros (FETJ, FUNPERJ, MÚTUA, ACOTERJ E DISTRIBUIÇÃO).

b) Quanto à inobservância à Solução de Consulta (SC) Cosit 140, de 2016

33. Acerca do tema, esclareça-se à recorrente que:

33.1) À época da lavratura do auto de infração já se encontrava vigente o teor da Consulta Cosit nº. 210, de 2018, posterior à Citada Solução de Consulta Cosit nº. 140, de 2016, devendo assim esta Solução de Consulta Cosit nº. 210, de 2018, ser a base a ser adotada para fins interpretativos de dedutibilidade de despesas, inclusive conforme excertos daquela SC nº. 210 constantes das premissas descritas no presente voto.

33.2) Esclareça-se, ainda, à recorrente que os efeitos da alegada Solução de Consulta Cosit nº. 140, de 2016, quando aplicáveis a qualquer sujeito passivo não consulente, se

limitam às hipóteses por ela abrangida, quais sejam, os gastos com a contratação de serviços de carro-forte para transporte de numerário e com vale-transporte efetuados por oficiais de registro, ambas rubricas estranhas aos presentes autos. Assim se estabelece na forma do art. 9º. da IN RFB nº. 1.396, de 2013, vigente à época de todos os fatos geradores objeto de tributação e, reproduzido novamente pelo art. 33, II, da IN RFB nº. 2.058, de 09 de dezembro de 2021, norma revogadora da IN RFN nº. 1.396 e vigente desde sua publicação (até a presente data), *expressis verbis*:

IN RFB 1396/2013

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultente, **desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida**, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação do artigo dada pela Instrução Normativa RFB nº 1434 DE 30/12/2013). (grifo nosso)

IN RFB 2058/2021

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consultente, **desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida**, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização. (grifo nosso)

33.3) Sem prejuízo de que, porém, na medida em que se constate, por rubrica, que a dedução pleiteada em sede recursal seja suportada tanto pela SC Cosit nº. 140, de 2016, como pelas premissas ora adotadas (ou seja, no caso de convergência daquela SC nº. 140 com as premissas aqui adotadas), seja defendida posição convergente com aquele normativo.

34. Dessarte, a partir do acima exposto, afasto as alegações da autuada quanto à violação legal por necessidade de aplicação da SC nº. 140, de 2016, seja pela autoridade lançadora ou pela autoridade julgadora de piso, passando-se à análise das rubricas objeto de questionamento, item a item e obedecendo-se as premissas já ora especificadas.

c) Quanto às despesas diversas

35. Além da alegação de necessidade de observância aos ditames da Solução de Consulta nº. 140, de 2016 (já afastada), alega a contribuinte que:

"b) Ainda, as despesas glosadas, notadamente referentes a lanches, confraternizações e café, bem como as despesas de ornamentação, ainda que não possam ser qualificadas como necessárias numa visão literal e ultrapassada, deram-se para manutenção e incremento da atividade do cartório, buscando

humanizar o ambiente de trabalho e torná-lo mais atrativo à clientela e confortável para seus funcionários”

36. Informa também o contribuinte que tais despesas encontram-se demonstradas no anexo 9 à impugnação, todavia, tal anexo inexiste nos autos (encerra-se o anexo 8 às e-fl. 17.564 e inicia-se o anexo 10 à e-fl. 17.565).

37. Assim, na ausência de evidência em contrário produzida pelo sujeito passivo, tem-se como incontrovertida a afirmação fiscal de se estar diante de despesas relativas a plantas ornamentais, uniformes, costureira, lanches, compra de celulares e computadores, consoante também respaldado por e-fls. 55 a 57 de anexo ao relatório fiscal.

38. Da análise das referidas e-fls. 55 a 57 do anexo, não vislumbro nestas despesas diversas, além das despesas com estagiários (já admitidas pela decisão recorrida) e, agora, também dos pagamentos efetuados sob o histórico “NET, outras “despesas de custeio”, assim entendidas, reitere-se, como aquelas sem as quais o recorrente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, como por exemplo, as despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo”

39. Aqui, a propósito da nova dedutibilidade ora admitida, cabível retomar o posicionamento desta Turma, também expresso no Acórdão nº. 2.101-003.184, de 23 de julho de 2025, e plenamente aplicável, *mutatis mutandis*, ao caso em questão, visto permanecer a obrigação de apresentação da DOI vigente até a presente data (tendo sido a IN RFB nº. 473, de 23 de novembro de 2004, ali citada, substituída pela IN RFB nº. 1.112, de 30 de dezembro de 2010 e, subsequentemente, pela IN RFB nº. 2.186, de 12 de abril de 2024, ambas, porém, mantendo a obrigação cartorial de entrega da DOI):

“(…)

Já à época do período objeto do lançamento, vigia norma baixada pela Receita Federal que criou a obrigação acessória, a cargo dos serventuários da justiça responsáveis por Cartórios de Notas, de Registro de Imóveis e de Títulos e Documentos, de apresentação mensal da Declaração sobre Operações Imobiliárias, na espécie, a Instrução Normativa da Receita Federal - IN RFB nº 473, de 23 de novembro de 2004. Conforme o art. 4º de referida IN, a DOI seria apresentada, sempre por intermédio da Internet, até o último dia útil do mês subsequente ao da lavratura, anotação, averbação, matrícula ou registro do documento.

Verifica-se assim, tratar-se de obrigação acessória, criada pela própria Administração Tributária, que deve ser cumprida mediante transmissão da declaração por intermédio da Internet. Portanto, havendo norma que, para seu cumprimento, exige do titular cartorário meios para acesso à rede mundial de computadores, tal fato, por si só, justifica a contratação de tal serviço, por se tratar de despesa necessária para efeito de cumprimento de expressa imposição

normativa a cargo do contribuinte, cujo descumprimento suscita aplicação de penalidade, tornando-se assim, necessária à regular exploração da atividade e manutenção da fonte produtora.

Pelo exposto, deve ser restabelecida a despesa incorrida pelo contribuinte pela contratação de serviços de conexão à Internet, oferecidos pela Net Virtua.

(...)"

40. Assim, quanto à rubrica de despesas diversas:

a) de se reconhecer os pagamentos efetuados à NET de e-fls. 55 a 57 como despesas de custeio;

b) De se manter a glosa das demais despesas, visto que:

b.1) ou o histórico do Razão de e-fls. 55 a 57 demonstra que se trata de valores cuja ausência não impactaria o exercício a contento (percepção de receita e manutenção da fonte produtora) do ofício de tabelião (tais como plantas ornamentais, máquinas de café, despesas com almoços com clientes ou confraternizações);

b.2) ou, alternativamente, quanto aos lançamentos constantes dos livros contábeis da autuada de histórico mais genérico (que, assim, impossibilitam que se constate que se está diante de despesa de custeio, tal como no caso de pagamentos a NET), a contribuinte não se desincumbiu minimamente do já citado ônus de comprovação individualizada, ou seja, com correlação individual à documentação hábil e idônea, de forma a demonstrar que se está diante de despesa capaz de impactar (impossibilitar) o exercício de suas atribuições notariais e, assim, necessária à regular exploração da atividade e manutenção da fonte produtora;

b.3) Aqui, abrangida em tal insuficiência probatória a ausência do citado Anexo 9 à impugnação, ressalte-se, não suprida em sede de Recurso Voluntário, protocolizado sem anexos (ou seja, quedando silente o contribuinte quanto à inexistência de tal Anexo 9, mesmo diante de nova oportunidade de manifestação, após o acórdão recorrido);

b.4) assim, em ambas as hipóteses acima, de se manter as glosas.

41. Por fim, esclareça-se quanto às despesas com aquisição de computadores bem como com mobiliário (como cadeiras) que, ainda que, no entender deste relator, possam ser consideradas como imprescindíveis para a atividade exercida pela serventia cartorial, vinculam-se à aquisição de itens não consumíveis, cuja vida útil ultrapassa um ano-calendário (constituindo-se, assim, em aplicação de capital), daí descartando-se seu reconhecimento como despesas de custeio.

42. A administração tributária é bastante clara, seja através da Pergunta 409 da publicação “Perguntas e Respostas ao IRPF”, citadas pela autoridade julgadora de piso (e-fl. 18.300) seja pela informação constante de seu sítio⁷, ao firmar tal posicionamento, de forma

⁷ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/pagamento/carne-leao/deducoes>, acesso em 20.10.2025.

acertada no entender deste relator, com fulcro na distinção contábil existente entre gasto registrável como ativo (gasto ativável, no qual se enquadram as aplicações de capital) e despesa, *verbis*:

“(…)

Compra de bens e direitos

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

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

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

(…)”

43. A partir das considerações acima, repara-se ainda, acerca do tema, a taxatividade do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que trata das deduções relativas às despesas escrituradas em Livro-Caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

44. Portanto, o que se conclui do dispositivo supra é que o legislador optou por elencar, em detalhes e de forma exaustiva, as hipóteses de dedutibilidade de despesa aplicáveis aos titulares de registro, limitando-se, no que interessa à rubrica aqui sob análise, às **despesas de custeio**, que, como acima exposto, não se confundem com aplicações de capital.

45. Conclusivamente, quanto ao tema, voto por dar provimento parcial às alegações da recorrente, para acrescer às deduções já concedidas pela autoridade julgadora de piso os seguintes valores de pagamentos efetuados sob o histórico “NET, já mensalmente segregados:

Data dispêndio	Mês Desp. Custeio	Valor
10/01/2018	jan/18	R\$ 268,50
09/02/2018	fev/18	R\$ 268,50
12/03/2018	mar/18	R\$ 268,50
10/04/2018	abr/18	R\$ 268,50
10/05/2018	mai/18	R\$ 268,50
14/06/2018	jun/18	R\$ 268,50
10/07/2018	jul/18	R\$ 276,25
10/08/2018	ago/18	R\$ 270,61
10/09/2018	set/18	R\$ 270,61
10/10/2018	out/18	R\$ 290,13
26/11/2018	nov/18	R\$ 290,25
10/12/2018	dez/18	R\$ 290,25

d) Quanto às despesas com Drogaria Pacheco

46. Inicialmente, de se registrar que os elementos constantes do anexo 10 (e-fls. 17.581 a 17.631) são meras notas ou comprovantes de pagamento à referida Drogaria, sem que se possa sequer distinguir quais os produtos ou serviços adquiridos através de tais dispêndios. Tal fato impossibilita que sequer se tente correlacioná-los com um “kit de primeiros socorros”, como tenciona a recorrente. Assim, sem reparos o teor do Acórdão recorrido quanto à matéria e cuja fundamentação aqui se utiliza como razão de decidir, com fulcro no permissivo legal estabelecido pelo art. 114, §12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº. 1634, de 21 de dezembro de 2023), *expressis verbis*:

“(...)

O contribuinte extrapola seu direito de dedução utilizando a argumentação de obrigação trabalhista de ter um kit de primeiros socorros.

32 Numa simples consulta na internet (<https://blog.volkdobrasil.com.br/kit-primeiros-socorros-paraempresa/>), verifica-se que um kit de primeiros socorros “é caracterizado pelo conjunto de materiais usados para a assistência de urgências e emergências em locais fora das unidades de saúde.”.

33 Claramente, são meios para promover os cuidados imediatos ao colaborador ferido ou doente no ambiente laboral e, posterior, encaminhamento a unidade médica.

34 São itens indispensáveis em um kit de primeiros socorros para empresas instrumentos básicos (tesouras, pinças, termômetros etc.), material para curativos, produtos antissépticos e esterilizantes e EPI.

35 É importante ressaltar que o kit de primeiros socorros não deve conter nenhum tipo de medicamento, nem mesmo analgésicos para aliviar a dor. Essa determinação, em conformidade com a legislação médica brasileira, estabelece que a prescrição médica é um ato exclusivo de médicos ou de enfermeiros do trabalho.

36 Por fim, o contribuinte apresentou comprovantes de pagamentos e recibos inservíveis para análise deste colegiado, já que não possuem a descrição dos produtos. (grifo nosso)

(...)"

47. Desta forma, de se manter a glosa quanto ao tema, negando provimento ao Recurso Voluntário.

e) Quanto às despesas com Assessoria e Consultoria

48. Quanto a tais despesas, esclareça-se inicialmente que se limitará a presente análise à matéria detalhadamente impugnada, assim entendida a cuja documentação contratual se anexou e correlacionou à contestada glosa, de forma individual, através do anexo 11 à impugnação de e-fls. 17.632 a 17.757.

49. No entender deste relator, resta absolutamente incabível que a recorrente, ao mencionar que tal documentação é “exemplificativa” e/ou que as despesas de assessoria e consultoria mencionadas são dedutíveis “dentre outras”, queira se eximir do ônus que lhe incumbe de comprovar individualmente, necessariamente mediante documentação hábil e idônea, que se está diante de lançamentos de despesas de custeio, a fim de afastar a acusação fiscal relacionada à rubrica e a consequente glosa, consoante já citado art. 373, II do CPC/2015.

50. De outra forma, rechaço aqui a possibilidade de que, através de exemplos, possa se transferir à autoridade julgadora de encontrar, nos autos, através de varredura nos elementos de prova, despesas que satisfaçam um alegado critério genérico de dedutibilidade, sem que sequer aponte o contribuinte quais elementos de prova, em detalhes e individualmente, justificariam como despesa de custeio cada montante glosado contra o qual se insurge.

51. Assim, a análise dos contratos individualmente apontados, constantes do anexo 11 de e-fls. 17.632 a 17.757, encontra-se a seguir resumida, em quadro analítico-explicativo:

ANEXO 11 à Impugnação - Despesas com Assessoria e Consultoria				
Fl.	Contratada	Objeto do Contrato	Compr. (S/N)	Motivação
17.633	BVV Consultoria Empresarial Eireli	Não identificado	N	Não anexado contrato, somente Nota Fiscal
17.634 a 17.637	Dom Consultoria em Comunicação Ltda. EPP	Assessoria de Comunicação, conforme Cláusula 1a. de e-fls. 16.634 e 16.635	N	Não se trata de despesa capaz de impactar (impossibilitar) o exercício regular das atribuições notariais e, assim, trata-se de despesa não necessária à regular exploração da atividade e manutenção da fonte produtora.
17.638 a 17.640	MR 1514 Serviços e Negócios Ltda.	Cobrança	N	Rescisão de Contrato ocorrida em 2016, cf. e-fl. 17.640
17.641 a 17.661	Sudquality Consultoria Empresarial Ltda.	Manutenção de sistema de gestão de qualidade e integração de sistemas de gestão, baseados em normas ISO.	N	Não se trata de despesa capaz de impactar (impossibilitar) o exercício regular das atribuições notariais e, assim, trata-se de despesa não necessária à regular exploração da atividade e manutenção da fonte produtora.
17.662 a 17.665; 17.669/17.670 e 17.701 a 17.709	Viden Consultoria Empresarial Ltda.	Consultoria Empresarial e Financeira	N	O contrato anexado às e-fls. 17.701 a 17.709 não possui valor probante, possuindo somente assinatura única, de autoria não identificada. No mais, tudo que se tem são Notas Fiscais e comprovante(s) de pagamento.
17.666 a 17.668	Symmetry Comércio M Ltda.	N/A	N	Não anexado contrato, somente Notas Fiscais e comprovante(s) de pagamento.
17.671 a 17.682	KA Serviços Administrativos Eireli	N/A	N	Não anexado contrato, somente Notas Fiscais e comprovante(s) de pagamento.
17.683 a 17.700 (tb. e-fls. 16.442 a 16.445)	TAM Serviços Gerais Ltda.	Assessoria bastante ampla destinada à implantação de gestão de contratos com fornecedores, informática, telefonia, reformas, indicadores de desempenho e sistemas de gestão	N	Objeto do contrato extremamente amplo, não tendo a contribuinte se desincumbido de demonstrar o quanto da despesa (se alguma parcela existente) se tratava de despesa de custeio, assim entendida como despesa capaz de impactar (impossibilitar) o exercício regular das atribuições notariais e necessária à regular exploração da atividade e manutenção da fonte produtora.
17.710 a 17.752	Quality Software	N/A	N	Não anexado contrato, somente Notas Fiscais e comprovante(s) de pagamento; Ainda, é mencionado haver serviço de infraestrutura, indício que, uma vez não refutado devidamente, leva à conclusão de se estar diante de aplicação de capital.
17.753 a 17.757	Planilha apócrifa	N/A	N	Sem valor probante, visto que desacompanhada de outros elementos de prova que não os já analisados.

52. Note-se, ainda a propósito, ser incontroverso, inclusive diante das evidências coletadas no quadro acima (e também consoante relatório fiscal, à e-fl. 17), que a glosa em questão abrange despesas oriundas de: prestação de serviços em comunicação e assessoria de imprensa; gestão da área administrativa, financeira e de contratos com fornecedores de serviços e produtos; assessoria em mídias digitais e para estabelecimento de indicadores de desempenho e sistemas de gestão; implementação de nova política de informática e telefonia; palestras de conscientização; estabelecimento de mecanismos de medição da contínua implantação das diversas políticas da empresa, como a ambiental, da qualidade, de saúde, e segurança ocupacional e de responsabilidade social.

53. A partir da natureza de tais despesas, conclui este relator também que se está diante de atividades que não são capazes de impactar (impossibilitar) o exercício regular das atribuições notariais e, assim, não necessárias à regular exploração da atividade e manutenção da fonte produtora, ou seja, que não se está, no caso, diante de despesas de custeio.

54. Ressalto, diante deste indício inicial da natureza das despesas neste item discutidas, cediço ser minimamente necessário, para a análise detalhada da alegada necessidade de reversão da glosa (ou seja, para casos que alegadamente pudessem ser excepcionados da

conclusão acima), que se estivesse de posse de cada um dos contratos de Assessoria e Consultoria serem excepcionados, sendo de se notar que:

- a) as e-fls. 2065, 2107, 2721, 2723, 2938, 2941, 2942, 2943 e 3701, citadas em sede de Recurso Voluntário, se limitam a Notas Fiscais, insuficientes para comprovação de que se está diante de despesa de custeio, uma vez considerada a descrição anterior natureza do(s) serviço(s) que as originou(aram);
- b) Além dos contratos constantes do Anexo 11, já citados e analisados (no quadro acima), o único contrato constante dos autos que se correlaciona à rubrica de Despesas de Assessoria e Consultoria, obtido durante o procedimento fiscal é o realizado com TAM Serviços Gerais Ltda., de e-fls. 16.442 e seguintes, já incluso no mencionado quadro;

55. Referenda-se, também, o posicionamento do Acórdão recorrido quanto à distinção entre despesas de propaganda e assessoria de comunicação/imprensa, *verbis*:

“(...)

Ressalto que o serviço de assessoria de imprensa e a publicidade/propaganda são atividades distintas no campo da comunicação, embora ambas busquem promover uma organização, marca ou pessoa.

43 Enquanto a primeira tem como objetivo gerar e manter uma imagem positiva da organização ou pessoa na mídia, a segunda busca promover produtos, serviços ou a marca de forma a aumentar as vendas ou a conscientização do público.

(...)”

56. Ainda, por fim, reitere-se, uma vez mais, a adoção das premissas constantes dos itens 15 a 17 do presente voto, com consequente afastamento da alegação de necessária obediência ao teor da Solução de Consulta Cosit nº. 140, de 2016.

57. Diante de todo o exposto, não tendo sido caracterizadas, na forma acima, quaisquer das despesas de Assessoria e Consultoria como despesas de custeio, é de se manter o lançamento, negando-se provimento ao recurso voluntário quanto ao tema.

f) Quanto às despesas com manutenção e conservação

58. Para análise do presente tópico, preliminarmente de se remeter novamente ao teor do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que trata das deduções relativas às despesas escrituradas em Livro-Caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

59. Assim, novamente limitada a dedutibilidade de despesas de manutenção e conservação às despesas de custeio, assim entendidas como aquelas necessárias à percepção da receita, à manutenção da fonte pagadora e sem as quais o recorrente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento. Ainda, aqui também necessária a distinção entre despesas de custeio (que se limitam a itens consumíveis) e valores dispendidos que devam ser classificados como ativo, por se estar diante de itens não consumíveis, cuja vida útil ultrapassa um ano-calendário (constituindo-se, assim, em aplicação de capital).

60. A partir das considerações acima, foi realizada análise individualizada dos documentos constantes do anexo 12 da impugnação (citado em itens 84 e 85 daquela impugnação), ou seja, assim se limitando a análise novamente às matérias detalhadamente impugnadas, rechaçando-se, novamente, que a menção “dentre outras” reverta para a autoridade julgadora o ônus de detalhamento individualizado de comprovação para fins de desconstituição de qualquer montante do auto lavrado. O resultado da análise foi o que se segue, rejeitando-se uma vez mais a necessária obediência à Solução de Consulta Cosit nº. 140, de 2016:

a) A maior parte dos comprovantes constantes do anexo 12 (e-fls. 17.759 a 17.808) ou, ainda, nas folhas expressamente citadas em sede de Recurso revestem-se de duas características: a) ou são recibos genéricos ou comprovantes de pagamento, sem que se possa identificar sua exata natureza, seja por Nota Fiscal ou Contrato (e-fls. 17.759, 17.788/17.789, 17.802 a 17.805, 1.950) ou b) são Comprovantes de Pagamento, Recibos ou Notas Fiscais que demonstram se tratar de benfeitorias (instalações, pessoal/materiais de construção ou benfeitorias/reformas/aquisição de ativo imobilizado – e-fls. 17.760 a 17.770, 17.774 a 17.777, 17.787, 17.791/17.792, 17.794/17.795, 17.796, 17.806 e 17.808, 2.344 a 2.346, 2.031, 2.179, 2.343, 2.665, 2.692, 3.653/3.654) e, assim, não se tratam de itens consumíveis, dado produzirem benefício que se estende por mais de um ano-calendário, além da data de dispêndio (aplicações de capital).

b) Excetuado do disposto no item a) apenas os seguintes documentos constantes do Anexo 12, que, no entendimento deste Relator, podem ser associados a despesas sem as quais a recorrente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, assim, dedutíveis como despesas de custeio:

b.1) e-fls. 17.771 a 17.773 - dispêndio de R\$ 945,00 em 25/10/2018, referente à manutenção de elevadores; b.2) e-fls. 17.778 - dispêndio de R\$ 420,00 em 01/10/2018, referente à manutenção de ar-condicionado; b.3) e-fls. 17.779 - dispêndio de R\$ 1.405,00 em 09/11/2018⁸,

⁸ Assumiu-se a data de dispêndio como a data de vencimento, diante da ausência de outras evidências.

referente à manutenção de ar-condicionado; (b.1, b.2 e b.3 conforme contratos de e-fls. 17.781 a 17.786 e 17.797 a 17.801); b.4) e-fls. 17.780 - dispêndio de R\$ 1.405,00⁹ em 03/12/2018, referente à manutenção de ar-condicionado; b.5) e-fls. 17.790 - dispêndio de R\$ 1.405,00 em 19/11/2018, referente à manutenção de câmeras; b.6) e-fls. 17.793 - dispêndio de R\$ 785,00 em 16/10/2018, referente à manutenção de câmeras; b.7) e-fls. 17.807 - dispêndio de R\$ 800,00 em 07/12/2018, referente à movimentação de livros; b.8) e-fls. 3.682/3.683 - dispêndio de R\$ 1.445,00 em 20/03/2018, referente à manutenção de ar-condicionado; b.9) e-fls. 2.217 - dispêndio de R\$ 273,00 em 15/01/2018, referente à monitoramento de alarme. b.10) e-fls. 2.397 - dispêndio de R\$ 164,46 em 20/01/2018, referente à monitoramento de alarme; b.11) e-fls. 3.615 - dispêndio de R\$ 380,00 em 16/03/2018, referente à limpeza de galpão; b.12) e-fls. 3.616 - dispêndio de R\$ 40,00 em 16/03/2018, referente à limpeza do cartório; b.13) e-fls. 3.713 - dispêndio de R\$ 190,00 em 23/03/2018, referente à limpeza de galpão; b.14) e-fls. 3.714 - dispêndio de R\$ 40,00 em 23/03/2018, referente à limpeza do cartório; b.15) e-fls. 3.686 - dispêndio de R\$ 164,46 em 20/03/2018, referente à monitoramento de alarme.

61. A partir do acima exposto, de se dar provimento parcial ao Recurso quanto ao tema, revertendo-se a glosa dos seguintes itens citados no item b) acima, por se tratar de despesas de custeio comprovadas:

ANEXO 12 à Impugnação - Despesas com Manutenção e Conservação			
e-fl.	Valor do Dispêndio	Mês	Data
2.217	R\$ 273,00	janeiro-18	15/01/2018
2.397	R\$ 164,46	janeiro-18	20/01/2018
		R\$ 437,46	janeiro-18 Total
3.615	R\$ 380,00	março-18	16/03/2018
3.616	R\$ 40,00	março-18	16/03/2018
3.682/3.683	R\$ 1.445,00	março-18	20/03/2018
3.686	R\$ 164,46	março-18	20/03/2018
3.713	R\$ 190,00	março-18	23/03/2018
3.714	R\$ 40,00	março-18	23/03/2018
		R\$ 2.259,46	março-18 Total
17.778	R\$ 420,00	outubro-18	01/10/2018
17.793	R\$ 785,00	outubro-18	16/10/2018
17.771 a 17.773	R\$ 945,00	outubro-18	25/10/2018
		R\$ 2.150,00	outubro-18 Total
17.779	R\$ 1.405,00	novembro-18	09/11/2018
17.790	R\$ 1.405,00	novembro-18	19/11/2018
		R\$ 2.810,00	novembro-18 Total
17.780	R\$ 1.405,00	dezembro-18	03/12/2018
17.807	R\$ 800,00	dezembro-18	07/12/2018
		R\$ 2.205,00	dezembro-18 Total
		R\$ 9.861,92	Total Geral

⁹ Assumiu-se a data de dispêndio como a data de vencimento, diante da ausência de outras evidências.

g) Quanto às despesas bancárias

62. Trata-se de matéria já enfrentada por esse Colegiado, em entendimento também constante do já citado Acórdão Carf nº. 2.101-003.184, que também é aqui adotado, por refletir o posicionamento deste relator sobre o tema, *in verbis*:

“(…)

O sistema de protesto e liquidação de títulos por meio dos cartórios é forma usual utilizada e que se vale do sistema bancário. Por outro lado, **não se concebe a movimentação financeira dos valores auferidos diariamente pelo cartório sem a intermediação de instituições bancárias, de forma que entendo, no caso da atividade cartorial, que o gasto incorrido com tarifas bancárias atende aos requisitos de necessários à percepção da renda e manutenção da fonte produtora**, com especial destaque, pela forma usualmente utilizada para efeito de pagamento de títulos protestados. (grifo nosso)

(…)”.

63. Adicionalmente, faço notar que, ainda que a autoridade fiscal tenha feito menção à utilização de cartões de crédito (anuidades e seguros) e de outras rubricas que poderiam, assim, se referir a despesas de natureza pessoal e/ou empréstimos contratados, os anexos produzidos pela própria autoridade lançadora, de e-fls. 63 a 85 (que embasam a glosa em análise) convencem este relator de que se tratou, de tarifas decorrentes da utilização de conta-corrente na regular atividade cartorial, **com exceção das linhas constantes de e-fls. 63 a 85 onde houver mencionado em seu histórico, a palavra “encargos”, que remetem a empréstimos financeiros, não imprescindíveis à percepção de receita e manutenção da fonte produtora.**

64. Assim, de se restabelecer as despesas bancárias e encargos financeiros, revertendo-se as glosas constantes da coluna (8) de quadro resumitivo de e-fl. 27, **com exceção dos linhas constantes de e-fls. 63 a 85 onde houver mencionado em seu histórico, a palavra “encargos”,** dando-se provimento parcial ao recurso quanto ao tema.

h) Quanto às despesas com assistência médica – Omint Serviços de Saúde

65. Não discorda este relator que, em linha com o argumentado com o contribuinte, o requisito a ser obedecido para fins da dedutibilidade da rubrica com despesas médicas oferecida aos empregados é o de oferecimento indistinto a todos (universalidade), permitida, assim, a variação da cobertura entre diferentes empregados (rejeitando-se a necessidade de homogeneidade de cobertura).

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

“(…)

Glosas de despesas com plano de saúde de empregados e diretores

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

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

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

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

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

É comum a empresa, abrindo exceção, pagar vultosa despesa hospitalar de determinado funcionário. Nesta hipótese, se a empresa não quiser ter problemas com o fisco, a melhor solução é considerar o pagamento como gratificação que é totalmente dedutível mas sujeito ao imposto de renda na fonte e à contribuição previdenciária a cargo do empregador."

De fato, entendo que a discussão é relevante apenas para a configuração do caráter de remuneração indireta dos dirigentes da pessoa jurídica, para fins de incidência dos referidos tributos.

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

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

"Anote-se que o artigo 300 do RIR/94 estabelece como condição de dedutibilidade unicamente que os benefícios sejam destinados indistintamente, entendendo que esse requisito é satisfeito quando a destinação se dá a todos os empregados, ainda que haja diferenciação nos serviços de acordo com a hierarquia do empregado,

exatamente como no caso dos autos, em que a própria fiscalização reconhece que a recorrente manteve planos de saúde a todos os seus empregados, contudo, dispunham de planos com peculiaridades.

Ora, se a lei silencia acerca da diferenciação na modalidade dos custos é vedado ao intérprete fazê-lo, ademais disso a dinâmica gerencial de uma empresa impõe distinções de nível hierárquico, de modo que afasto a glosa pertinente a esse tópico."

Destaco que, no caso sob análise, para parte dos empregados, ainda que a Recorrente desejasse, era impossível o fornecimento do mesmo plano por não haver disponibilidade da Operadora Ulbra no Município da sua Filial (embora fosse possível fornecer o mesmo plano da Operadora Sul América). Tal fato chama a atenção ainda para a situação de pessoas jurídicas que atuam em distintos países. A exigência de fornecimento de um mesmo plano de saúde acabaria por impedir a dedutibilidade da despesa.

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

(...)"

67. Todavia, ao se tentar aplicar as considerações acima ao caso sob análise, à luz das alegações da recorrente, o que se observa é que não restou comprovada tal universalidade, para as despesas com plano de saúde objeto de glosa, ao contrário. Veja-se as evidências coletadas, competentemente apontadas pela decisão da DRJ (e-fl. 18.303)

"(...)

59 Consoante destacado acima, somente as despesas com planos de saúde destinadas indistintamente a todos os empregados podem ser deduzidas dos rendimentos dos titulares de cartório.

60 Por fim, merece destaque o comentário da Autoridade Tributária quanto ao tratamento dado as despesas médicas próprias do contribuinte:

A contribuinte apresentou os boletos da OMINT sem a identificação dos nomes dos beneficiários. Os beneficiários são: a contribuinte e mais 4 (quatro) pessoas não identificadas nas faturas apresentadas pela contribuinte em resposta aos termos de intimação fiscal. Estão identificadas apenas como T1, F1 e C1. Concluímos que, além da própria contribuinte (T1), são beneficiários do plano de saúde seus 3 filhos (F1) e seu cônjuge (C1).

Não constam dependentes na sua Declaração de Ajuste Anual do IRPF 2019.

Portanto, relativamente a tais despesas, verifica-se um erro procedural da contribuinte que, ao invés de deduzi-las como despesas médicas próprias diretamente na Declaração de Ajuste Anual do IRPF 2019 (AC 2018), as escriturou, indevidamente, como despesas dedutíveis no Livro-Caixa da atividade profissional.

Tais despesas estão sendo glosadas pela fiscalização no Livro-Caixa, porém as despesas com o referido plano de saúde da contribuinte estão sendo consideradas no ajuste anual do IRPF como dedução de despesas médicas. Ou seja, estão sendo glosadas como despesas de Livro-Caixa, mas estão sendo repostas, pela fiscalização, na rubrica correta, ou seja, **como despesas médicas o valor de R\$ 42.007,56**

(...)"

68. O contribuinte em sua peça recursal, em nenhum momento desconstitui tais evidências, limitando-se a, além de pugnar pela universalidade, defender em tese a dedutibilidade da prestação *in natura* de plano de saúde como custos da fonte pagadora (citando Acórdão Carf) e, ainda, de planos de saúde como salário indireto, a partir do Parecer Normativo Cosit nº. 11, de 1992, Parecer este que, registe-se, mantém a necessidade, para fins de dedutibilidade de concessão a todos os empregados (aqui rechaçada com base na evidência acima, constante dos autos).

69. A partir do exposto, sem reparos o Acórdão recorrido, sendo de se manter a glosa quanto ao tema, negando-se provimento ao Recurso.

i) Quanto às despesas com locomoção e transporte

70. Novamente trata-se de matéria já enfrentada por este Colegiado no mesmo Acórdão 2101-003.184, cujo posicionamento a seguir também se adota:

"(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

Conforme os comandos normativos acima reproduzidos, somente são dedutíveis as despesas de transporte e locomoção incorridas pelos representantes comerciais autônomos, situação que não se coaduna com a atividade cartorial desenvolvida pelo recorrente, devendo ser mantida a glosa relativa a tais gastos.¹⁰

(...)"

71. Assim, de se manter a glosa, negando-se provimento ao Recurso quanto à matéria.

j) Quanto às despesas com Seguros

72. Quanto ao tema, preliminarmente, rejeito a alegação da autuada de alteração do fundamento jurídico do lançamento decorrente da glosa da rubrica pela decisão de piso. Assim concluo ao constatar que:

72.1) A liberalidade a que se refere a contribuinte (desde sua impugnação) é utilizada como mero *obter dictum* em sede de acusação fiscal, com a autoridade lançadora ali se referindo a liberalidade de outros dispêndios (e não das despesas de seguros), para fins de mero contraste. A acusação fiscal é no sentido do *seguro de responsabilidade civil profissional e seguro de vida dos empregados e da contribuinte não poderem ser classificados como despesas de custeio e do seguro de vida não ter seus valores associados descontados em folha*. Veja-se, a propósito, o Relatório Fiscal, à e-fl. 20:

"(...)

A exceção dos seguros relativos aos imóveis onde são exercidos os trabalhos profissionais do cartório, os demais seguros (seguro de responsabilidade civil profissional e seguro de vida dos empregados e da contribuinte) não podem ser considerados "despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora", posto que não possuem o caráter de essencialidade, não sendo, portanto, classificadas como despesas dedutíveis no livro Caixa.

¹⁰ Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

Embora sejam úteis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se pode dizer que tais despesas sejam despesas necessárias à realização desses fins, de modo que elas não são dedutíveis.

Especificamente com relação às despesas com seguro de vida dos empregados, cumpre ressaltar, ainda, que, ao contrário de outros dispêndios relacionados aos empregados que representam mera liberalidade da contribuinte, tais como assistência médica e vale refeição, os valores pagos a título de seguro de vida dos empregados, não tiveram qualquer parcela descontada dos mesmos em folha de pagamentos, razão pela qual foi glosado o valor total da despesa deduzida pela contribuinte a este título. (grifo nosso)

(...)"

72.2) O que a autoridade julgadora de 1ª. Instância fez foi, a partir de tal evidência/da acusação fiscal, e, então, à luz da alegação constante dos itens 115 a 117 da impugnação (e-fl. 16.565) - no sentido de se tratar de seguro de empregados decorrente de previsão contida na Convenção Coletiva de Trabalho celebrada entre SINDINORERJ e o SINOREG-RJ - aprofundar a investigação, daí acedendo à acusação fiscal de não se tratar de despesa de custeio (desnecessidade da despesa), a partir da falta de comprovação documental de que se estava diante da alegada hipótese prevista no art. 104, § 5º, da IN RFB nº. 1.500/14.

72.3) Reproduz-se a seguir o citado dispositivo e o voto condutor quanto ao tema da decisão de piso.

IN RFB 1500/2014

"Art. 104. (...).

§ 5º 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."

Acórdão recorrido (e-fls. 18.305/18.306)

"(...)

70 Sobre a contratação de seguro de vida para os empregados, afirma que não constitui liberalidade, mas obrigação prevista em convenção coletiva, conforme confirmado em consulta feita por este julgador ao site do SINOREG/RJ.

(...)

71 Porém, o contribuinte não logrou êxito em comprovar que o seguro foi destinado a todos os funcionários do cartório indistintamente, bem como não apresentou apólice do seguro para conferência deste juízo da sua conformidade com a convenção coletiva.

(...)"

73. Sem reparos assim: a) o procedimento da autoridade julgadora de 1ª instância (que em nenhum momento alterou o fundamento jurídico do lançamento da rubrica); b) também, sua conclusão de inexistir reversão de glosa a ser efetuada, a partir da falta de comprovação das despesas de seguros com empregados, seja como conformes aos ditames do art. 104 §5º. da IN RFB nº. 1.500, de 2014, seja como despesas de custeio. Daí de se negar provimento quanto ao pleito de reversão da glosa de despesas alegadamente referentes a seguros de empregados.

74. Por sua vez, quanto ao seguro de responsabilidade civil facultativa notarial/registral, previsto no art. 43, II, “b”, Código de Normas da CGJ/2016, ao examinar em detalhes o anexo 15 de e-fls. 18.121 a 18.218, verifica-se que, uma vez mais, o contribuinte não se desincumbiu a contento uma vez mais do ônus de produzir a correlação detalhada e individualizada entre a) as apólices anexadas aos autos de e-fls. 18.169 a 18.218; b) os pagamentos de e-fls. 18.120 a 18.166 e 18.251 a 18.266.

75. Ainda assim, este relator conseguiu verificar que a seguradora constante das apólices de e-fls. 18.169 a 18.250 trata-se de Chubb Seguros S.A., enquanto os pagamentos de e-fls. 18.120 a 18.166, 18.251/18.252 e 18.261 a 18.266 foram efetuados a Porto Seguro Cia. de Seguros Gerais, Prudential Seguros, Sul América Seguros, sem qualquer explicação da autuada sequer quanto a tal discrepância, quando lhe cabia, em verdade, reitere-se, uma correlação perfeita individualizada entre cada pagamento, a contabilização da referida despesa e a respectiva apólice, a fim de que se pudesse cogitar de reverter a glosa, como demandado.

76. De forma consistente, porém, com tal análise, entendo como comprovados, e, assim, passíveis de reversão da glosa, os seguintes valores, constantes de e-fls. 18.253 a 18.260 por se ter podido constatar se referirem a seguro obrigatório de responsabilidade civil facultativa da titular da serventia contratado junto a Chubb Seguros S.A. (vide apólices às e-fls. 18.170 e 18.212), consoante previsto no art. art. 43, II, “b”, Código de Normas da CGJ/2016:

Data	Valor dedutível	e-fl.
09/01/2018	R\$ 4.783,85	18.257/18.258
08/02/2018	R\$ 4.783,85	18.255/18.256
10/03/2018	R\$ 4.783,85	18.259/18.260
06/12/2018	R\$ 4.783,85	18.253/18.254

77. Por fim, referenda este relator o posicionamento do julgador de piso, no sentido de inexistência de base legal para a dedução de seguro pessoal (seja médico ou de vida) do livro-caixa da atividade notarial/registral da autuada, a partir de apólice de e-fls. 18.167/18.168 (que não se confunde com o seguro de responsabilidade civil facultativa, já analisado).

78. Assim, o fato deste seguro, cujas despesas decorrentes são indedutíveis, ter sido contratado junto à Prudential Seguradora (para os quais também se encontrou pagamentos), em nada socorre a recorrente quanto à possível reversão de glosa.

79. Dessarte, de se manter as glosas também quanto a esta derradeira rubrica, com exceção dos pagamentos de e-fls. 18.253 a 18.260, constantes de quadro acima, dando-se provimento parcial ao Recurso quanto à matéria.

3. Quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada

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

Súmula CARF 147

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

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

“(…)

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

Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

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

§ 1^{11º}. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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

(...)

¹¹ Lasso de menção, corrigido pelo relator do presente recurso voluntário

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

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

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

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

III - para a obtenção de ordem lógica:

- a) reunir sob as categorias de agregação subseção, seção, capítulo, título e livro apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;*
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;*
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)"

82. Assim, como no presente caso se está diante de fatos geradores ocorridos durante- o ano-calendário de 2018, a aplicação simultânea: a) da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%) e b) da penalidade pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%) já se encontrava respaldada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, sendo de se negar provimento ao recurso quanto a este tema.

83. Por fim, quanto à solicitação de diligência subsidiária, como corolário do posicionamento já aqui esposado, no sentido de que o ônus da prova, para fins de desconstituição do auto de infração (ora competentemente instruído e formalizado), incumbiria ao sujeito passivo (com fulcro no art. 373, II do CPC), resta completamente incabível que se cogite de qualquer suprimento à eventual insuficiência probatória através de conversão do presente julgamento em diligência.

84. Ou seja, no presente caso, uma vez estabelecido que é do contribuinte o ônus probatório relativo às evidências destinadas à insurgência contra o auto de infração (reiterese competentemente instruído e formalizado), não cabe ao Colegiado julgador, através de conversão em diligência ou retorno na marcha processual, suprir eventual ausência probatória ou sua insuficiência quando o sujeito passivo não tiver se desincumbido a contento de tal ônus.

85. A propósito, em situações jurídicas como a presente, quando a lei estabelece expressamente o ônus probante a qualquer das partes (no caso, ao Contribuinte) e constatada a inexistência de produção de provas capazes de serem produzidas ou de sua produção insuficiente, entendo que o livre convencimento motivado do julgador não só pode como deve ser firmado no sentido de atribuir os consectários legais da não comprovação à parte que não se desincumbe satisfatoriamente do ônus também legalmente estabelecido.

86. Nesta hipótese, onde se verifica comprovação falha ou inexistente pela parte a quem incumbiria tal ônus comprobatório, não se está diante de qualquer tipo de empecilho ao julgamento que justifique um retorno na marcha processual, encaminhando-se novamente o processo à autoridade preparadora ou, ainda, a realização de diligência, que resta, assim, prescindível para que se manifeste o julgador acerca do litígio, decidindo com base nas evidências presentes nos autos.

87. Tal posicionamento aqui esposado é amplamente prevalecente no âmbito deste CARF, conforme jurisprudência que abaixo se exemplifica.

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que o mesmo poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem. (Acórdão nº. 102-48.141, sessão de 25/01/2007)

88. A partir do exposto, voto por também negar provimento à solicitação da autuada de conversão do julgamento em diligência.

4. Conclusão

89. Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e afastar as preliminares levantadas pela recorrente para, quanto ao mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as seguintes glosas efetuadas referentes a despesas constantes de livro caixa (ou seja, considerando os montantes a seguir como dedutíveis):

a) Despesas diversas com NET:

Data dispêndio	Mês Desp. Custeio	Valor
10/01/2018	jan/18	R\$ 268,50
09/02/2018	fev/18	R\$ 268,50
12/03/2018	mar/18	R\$ 268,50
10/04/2018	abr/18	R\$ 268,50
10/05/2018	mai/18	R\$ 268,50
14/06/2018	jun/18	R\$ 268,50
10/07/2018	jul/18	R\$ 276,25
10/08/2018	ago/18	R\$ 270,61
10/09/2018	set/18	R\$ 270,61
10/10/2018	out/18	R\$ 290,13
26/11/2018	nov/18	R\$ 290,25
10/12/2018	dez/18	R\$ 290,25

b) Despesas com manutenção e conservação:

e-fl.	Valor do Dispêndio	Mês	Data
2.217	R\$ 273,00	janeiro-18	15/01/2018
2.397	R\$ 164,46	janeiro-18	20/01/2018
	R\$ 437,46	janeiro-18 Total	
3.615	R\$ 380,00	março-18	16/03/2018
3.616	R\$ 40,00	março-18	16/03/2018
3.682/3.683	R\$ 1.445,00	março-18	20/03/2018
3.686	R\$ 164,46	março-18	20/03/2018
3.713	R\$ 190,00	março-18	23/03/2018
3.714	R\$ 40,00	março-18	23/03/2018
	R\$ 2.259,46	março-18 Total	
17.778	R\$ 420,00	outubro-18	01/10/2018
17.793	R\$ 785,00	outubro-18	16/10/2018
17.771 a 17.773	R\$ 945,00	outubro-18	25/10/2018
	R\$ 2.150,00	outubro-18 Total	
17.779	R\$ 1.405,00	novembro-18	09/11/2018
17.790	R\$ 1.405,00	novembro-18	19/11/2018
	R\$ 2.810,00	novembro-18 Total	
17.780	R\$ 1.405,00	dezembro-18	03/12/2018
17.807	R\$ 800,00	dezembro-18	07/12/2018
	R\$ 2.205,00	dezembro-18 Total	
	R\$ 9.861,92	Total Geral	

c) Despesas bancárias: Revertidas as glosas constantes da coluna (8) de e-fl. 27, com exceção dos linhas constantes de e-fls. 63 a 85 onde houver mencionado em seu histórico, a palavra “encargos”;

d) Despesas de seguro de responsabilidade civil facultativa:

Data	Valor dedutível	e-fl.
09/01/2018	R\$ 4.783,85	18.257/18.258
08/02/2018	R\$ 4.783,85	18.255/18.256
10/03/2018	R\$ 4.783,85	18.259/18.260
06/12/2018	R\$ 4.783,85	18.253/18.254

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior