



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.729375/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.969 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente JOSÉ CARLOS SIMÕES FRANCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2006, 2007

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Súmula CARF nº 38).

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. TERMO DE INÍCIO.

As multas lançadas isoladamente decorrem de lançamento de ofício e por coerência não se submetem, para fins da contagem de prazos de decadência, às regras do lançamento por homologação. Assim o prazo decadencial começa a fluir a partir do primeiro dia seguinte àquele que o lançamento do crédito tributário poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

IRPF. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas. Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

IRPF. CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 147.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 1261 e ss).

Pois bem. Trata o presente processo do Auto de Infração de fls.02/21, lavrado pela DRF/Salvador/BA em 21/09/2010, contra o contribuinte retro identificado, que resultou na cobrança do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, referente aos exercícios financeiros de 2006 e 2007, no montante de **R\$ 897.984,06**, sendo **R\$ 334.901,17** de imposto de renda, **R\$ 251.175,87** de multa proporcional (passível de redução), e **R\$ 145.014,01** de juros de mora calculados até agosto de 2010, bem como na aplicação da multa de ofício isolada, na importância de **R\$ 166.893,01**, por falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de Carnê-Leão.

O lançamento em foco decorreu da apuração pela autoridade fiscal de “**omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas**” ocorrida nos anos-calendário de 2005 e 2006, nos valores de **R\$ 106.037,14** e **R\$ 81.544,99** respectivamente, conforme tabelas às fls.42/43, e “**dedução indevida de despesas de Livro Caixa –Declaração de Ajuste Anual**” ocorrida nos anos-calendário de 2005 e 2006, nos valores de **R\$ 709.645,18** e **R\$ 322.796,04** respectivamente, conforme tabelas às fls.45/46, bem como na aplicação da **multa de ofício isolada** decorrente da falta de recolhimento do Carnê-Leão incidente sobre os rendimentos omitidos nos anos-calendário acima citados, nos valores de **R\$ 111.717,03** e **R\$ 55.175,98** respectivamente, tudo conforme consta no item “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” às fls.05/11 – parte integrante do Auto de Infração ora contestado – e no Termo de Verificação Fiscal de fls.22/49.

Em sua peça impugnatória de fls.1238/1253, instruída com as planilhas de cálculo de fls.1254/1256, o contribuinte contesta o lançamento efetuado, argumentando, em apertada síntese, que:

Preliminares: I - Nulidade da imputação de multa isolada. Concomitância com multa de ofício:

- 1) O procedimento utilizado pela autoridade lançadora colide com a jurisprudência administrativa consolidada, posto que os mesmos valores serviram de esteio à aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício; conforme fazem prova Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, dos quais transcreve as ementas;

II - Decadência do Direito de Lançar. Exigência de recolhimentos mensais obrigatórios:

- 2) A multa isolada “se refere aos recolhimentos mensais obrigatórios, uma vez que não incluiu os valores identificados como omissão de receitas na apuração do imposto devido no exercício anual”, formalizando assim “exigência relativa exclusivamente aos recolhimentos mensais obrigatórios (carnê-leão), necessário que se reconheça a decadência parcial do direito de lançar” relativa aos períodos mensais cujos fatos geradores ocorreram de janeiro a setembro de 2005, “posto que a notificação de lançamento, por via postal, aperfeiçoou-se em 30/10/2010” – transcreve ementas de Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF;

III - Nulidade do Lançamento: Impossibilidade de glosa integral das despesas registradas no Livro Caixa:

- 3) A autoridade lançadora considerou indevidas todas as despesas lançadas no Livro Caixa do impugnante, tendo por fundamento a ausência de comprovação do ônus do pagamento e a falta de comprovação de forma inequívoca de sua aplicação na atividade profissional exercida;
- 4) A primeira assertiva (ausência de comprovação de ter suportado os ônus das despesas) entra em contradição com o próprio trabalho desenvolvido pela Fiscalização posto que a autoridade lançadora atesta que o impugnante desenvolve as atividades de odontólogo (executando implantes dentários) e, mediante diligências, “constatou a efetiva prestação dos serviços, bem como a percepção de rendimentos pelos serviços”;
- 5) A segunda assertiva (ausência de comprovação da vinculação das despesas com a atividade profissional) é insustentável visto que o impugnante é odontologista, com especialidade em implantes dentários, constando do Livro Caixa as notas fiscais de “materiais utilizados exclusivamente no exercício da atividade profissional do impugnante”;
- 6) “Concorda o impugnante que os seus registros contábeis não traduzem vinculação entre os pacientes atendidos (e as receitas obtidas) e as despesas específicas de tal atendimento, o que, no entanto, não autoriza a glosa de todas as despesas”, levando a conclusão absurda de que o impugnante teve expressivas receitas nos anos-calendário de 2005 e 2006, “pela prestação de serviços odontológicos, sem direito à apropriação de nenhuma despesa”;
- 7) O procedimento fiscal obteve um resultado absurdo, uma vez que considera que o impugnante teve receitas nos montantes de R\$ 815.682,32 (ano-calendário 2005) e R\$ 404.341,04 (ano-calendário 2006) “pela prestação de serviços odontológicos, sem direito a apropriação de nenhuma despesa”;
- 8) “A deficiência na comprovação das despesas e receitas nos anos-calendário objeto do procedimento de fiscalização, bem assim a consideração de lançamento de despesas em excesso no Livro Caixa, justificariam a glosa parcial das despesas, mas, jamais, a glosa da totalidade das despesas registradas,

mormente quando a própria autoridade lançadora atesta a pertinência das despesas às atividades desenvolvidas pelo impugnante”;

- 9) *Apresenta o autuado, em anexo, “planilha demonstrativa dos custos mínimos para realização de implantes dentários, em valor aproximado de R\$ 1.251,87, planilha da qual consta a descrição de todos os materiais utilizados no procedimento”;*
- 10) *“Como decorrência direta da regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sendo possível à autoridade lançadora identificar, após exaustivo e minucioso trabalho de auditoria, os custos efetivos envolvidos na atividade profissional do impugnante, não se afigura justificável a glosa da totalidade das despesas lançadas no Livro Caixa”;*

IV – Pedido de Diligência:

- 11) *Requer o autuado “a designação de diligência por essa Delegacia de Julgamento para, uma vez definido o custo mínimo ou médio das intervenções do impugnante na realização de implantes dentários, sejam consideradas as despesas correspondentes no procedimento de apuração do IRPF devido”.*

Para corroborar sua defesa, o contribuinte transcreve várias ementas de Acórdãos exarados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 1261 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Mantém-se o valor apurado pelo Fisco quando o contribuinte, na fase impugnatória, não apresentar documentação hábil a refutar o feito fiscal.

GLOSA DE DEDUÇÃO. DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

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

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO.

Há que ser aplicada, isoladamente, a penalidade prevista no inciso II, alínea “a”, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto a guisa de carnê-leão, quando deixar o contribuinte de fazê-lo, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar em sua Declaração de Ajuste Anual.

MULTA ISOLADA. NULIDADE. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente às multas isoladas por falta de recolhimento do carnê-leão extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não havendo que se falar em decadência no presente caso.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência sem o amparo de justificação plausível, leva ao indeferimento desse pleito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1288 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, da seguinte forma, em síntese:

- 1) Diante da obrigatoriedade da busca da verdade real, decorrência direta da regra do art. 142 do Código Tributário Nacional, sendo possível à autoridade lançadora identificar, após exaustivo e minucioso trabalho de auditoria, os custos efetivos envolvidos na atividade profissional do Recorrente, não se afigura justificável a glosa da totalidade das despesas lançadas no livro-caixa, **o que impõe a anulação do lançamento.**
- 2) Por eventualidade, ante a possibilidade de manutenção do lançamento, o que razoavelmente não se espera, faz-se imprescindível a revisão do julgamento para exclusão da multa aplicada isoladamente por ausência de recolhimento do imposto na sistemática do "carnê-leão".
- 3) Verificada a aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada, impõe-se a revisão do lançamento para exclusão das parcelas pecuniárias exigidas à guisa de multa isolada, conforme jurisprudência iterativa desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.
- 4) Ainda por eventualidade, desta feita ante a possibilidade de manutenção da imputação de multa isolada, suscita o Recorrente a decadência parcial da multa aplicada.
- 5) Iniciando-se a contagem do prazo prescricional no momento da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), estão atingidos pela decadência as exigências referentes aos recolhimentos mensais obrigatórios cujos fatos geradores ocorreram, nos termos da descrição feita pela autoridade lançadora, em 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005 e 30/09/2005, **visto que a notificação do lançamento, por via postal, aperfeiçoou-se em 30/10/2010.**
- 6) Ressalte-se que a exigência consubstanciada no lançamento impugnado se refere aos **recolhimentos mensais obrigatórios** (carnê-leão), não tendo a autoridade lançadora formalizado exigência em relação a eventual saldo de imposto devido nos exercícios sob análise, o que impõe a consideração do regime específico de apuração (exercícios mensais) para fins de fixação do *dies a quo* do prazo decadencial.
- 7) Por fim, requer seja conhecido e provido este recurso voluntário, decretando esse Colendo Conselho a nulidade do lançamento, face a manifesta impossibilidade, no caso, de glosa integral das despesas lançadas no Livro Caixa, ou, sucessivamente, provimento do recurso para cancelamento da multa isolada aplicada ou reconhecimento da decadência parcial da penalidade.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Prejudicial de mérito – Decadência.

Em seu apelo recursal, o contribuinte suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente à multa isolada apurada anteriormente a 30/09/2005, eis que a notificação acerca do lançamento se deu somente em 30/10/2010.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, cabe apenas esclarecer que não há que se falar em decadência da obrigação principal, eis que, em se tratando de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, não havendo que se falar em fato gerador mensal, sendo possível, inclusive, aplicar a *ratio* da Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Dessa forma, o fato gerador do IRPF, considerando o último exercício lançado, ou seja, o exercício de 2006 (ano-calendário 2005), ocorreu em 31/12/2005, sendo este o termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Assim, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2010 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar (05 anos a partir da ocorrência do fato gerador), sob pena de homologação tácita.

Assim, considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento no dia 29/09/2010 (e-fl. 1236) e não em 30/10/2010, tal como alega o sujeito passivo, não há que se falar em decadência do crédito tributário lançado.

E com muito mais razão, também não há que se falar em decadência da multa isolada, eis que, conforme bem pontuado pela decisão recorrida, no caso de multa por descumprimento de obrigação acessória, a aferição da decadência tem como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, o prazo decadencial referente ao ano-calendário de 2005 teve como termo inicial **01/01/2006** e o prazo decadencial referente ao ano-calendário de 2006 teve como termo inicial **01/01/2007**. Considerando que a ciência do Auto de Infração impugnado ocorreu em **29/09/2010** (e-fl. 1236), ainda não havia transcorrido o prazo decadencial estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN.

Dessa forma, rejeito a prejudicial de decadência arguida.

3. Mérito.

Conforme narrado, trata o presente processo do Auto de Infração de fls.02/21, lavrado pela DRF/Salvador/BA em 21/09/2010, contra o contribuinte retro identificado, que resultou na cobrança do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, referente aos exercícios financeiros de 2006 e 2007, no montante de **R\$ 897.984,06**, sendo **R\$ 334.901,17**

de imposto de renda, **R\$ 251.175,87** de multa proporcional (passível de redução), e **R\$ 145.014,01** de juros de mora calculados até agosto de 2010, bem como na aplicação da multa de ofício isolada, na importância de **R\$ 166.893,01**, por falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de Carnê-Leão.

O lançamento em foco decorreu da apuração pela autoridade fiscal de (i) “**omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas**” ocorrida nos anos-calendário de 2005 e 2006, nos valores de **R\$ 106.037,14** e **R\$ 81.544,99** respectivamente, conforme tabelas às fls.42/43, e (ii) “**dedução indevida de despesas de Livro Caixa –Declaração de Ajuste Anual**” ocorrida nos anos-calendário de 2005 e 2006, nos valores de **R\$ 709.645,18** e **R\$ 322.796,04** respectivamente, conforme tabelas às fls.45/46, bem como na aplicação da **multa de ofício isolada** decorrente da falta de recolhimento do Carnê-Leão incidente sobre os rendimentos omitidos nos anos-calendário acima citados, nos valores de **R\$ 111.717,03** e **R\$ 55.175,98** respectivamente, tudo conforme consta no item “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” às fls.05/11 – parte integrante do Auto de Infração ora contestado – e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 22/49.

A matéria “**omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas**” foi considerada não impugnada, a teor do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97 e, assim, mantida a parcela do lançamento correspondente, nos valores de **R\$ 29.160,21** ($106.037,14 \times 0,275$) e **R\$ 22.424,87** ($81.544,00 \times 0,275$), para os anos-calendário de 2005 e 2006 respectivamente, tal qual formalizado pelo Auto de Infração em comento.

Em seu recurso, o sujeito passivo questiona a acusação fiscal, no sentido de que **não teria comprovado ter suportado o ônus financeiro das despesas lançadas no livro-caixa, bem assim a vinculação destas com a atividade profissional exercida.**

Alega, pois, que constam no livro-caixa notas fiscais de materiais utilizados exclusivamente no exercício de sua atividade profissional, posto ser odontologista com especialidade em implantes dentários, de modo que todos os materiais indicados nas notas fiscais são pertinentes à atividade desenvolvida.

Em relação à ausência de comprovação de ter suportado os ônus das despesas, alega que a acusação entra em contradição com o próprio trabalho desenvolvido pela fiscalização, posto que a autoridade lançadora, em diversas passagens do Termo de Verificação Fiscal, teria atestado que o sujeito passivo desenvolve as atividades de odontólogo (executando implantes dentários) em vários endereços da Cidade de Salvador, tendo, inclusive, efetuado diligências em relação aos clientes atendidos e constatado a efetiva prestação dos serviços, bem como a percepção de rendimentos pelos serviços.

Afirma, pois, não ser modelo de organização o que, no entanto, não autorizaria a autoridade lançadora a simplesmente desconsiderar os custos incorridos na prestação dos serviços odontológicos, custos estes sem os quais a atividade não se desenvolveria por impossibilidade material, motivo pelo qual, entende ser desarrazoada a glosa total dos custos lançados no livro-caixa.

Também alega que a deficiência na comprovação das despesas e receitas nos anos-calendário objeto do procedimento de fiscalização, bem assim a consideração de lançamento de despesas em excesso no livro-caixa, poderiam justificar a glosa parcial das despesas, jamais a glosa da totalidade das despesas registradas, mormente quando a própria

autoridade lançadora atestaria a pertinência das despesas às atividades desenvolvidas pelo recorrente e constata a existência das despesas em procedimento de verificação dos fornecedores.

Ao final, pontua que, diante da obrigatoriedade da busca da verdade real, decorrência direta da regra do art. 142 do Código Tributário Nacional, sendo possível à autoridade lançadora identificar, após exaustivo e minucioso trabalho de auditoria, os custos efetivos envolvidos na atividade profissional do recorrente, não se afiguraria justificável a glosa da totalidade das despesas lançadas no livro-caixa, motivo pelo qual, entende a anulação do lançamento.

Subsidiariamente, pleiteia a exclusão da multa aplicada isoladamente por ausência de recolhimento do imposto na sistemática do "carnê-leão", em razão de ter ocorrido a aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada.

Pois bem. Inicialmente, apenas registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

No mesmo sentido, a decisão recorrida foi devidamente fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Assim, ultrapassada as questões acima, nas linhas que seguem, passo a examinar os pontos abordados pelo recorrente.

3.1. Glosa de Deduções Indevidas com Livro Caixa.

Sobre a dedução de Livro Caixa, transcreve-se o art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, com a redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

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:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.

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

Da leitura do referido texto legal deve-se ter presente, preliminarmente, os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas: a) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; b) as despesas devem estar escrituradas no Livro Caixa; c) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.

Assim, o contribuinte deve comprovar as despesas escrituradas no Livro Caixa mediante documentação idônea que contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadradas como necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

O referido art. 6º da Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990, é reproduzido no art. 75 do RIR/99, a seguir transcrito:

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

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

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Por outro lado, deve-se identificar quando um gasto ou um dispêndio trata, realmente, de despesa, para distingui-la de aplicação de capital, tendo em vista que a primeira é dedutível e a segunda não. Tal distinção está expressa no Parecer Normativo CST nº 60, de 1978, DOU de 29/06/1978:

3.1 Na sistemática adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda, considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Para exemplificar, constituem aplicação de capital os valores despendidos na instalação de escritórios ou consultórios, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, utensílios, mobiliários, etc., indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.

3.1.1 Esses bens devem ser relacionados, destacadamente, na declaração de bens devendo informar nas colunas próprias o preço de aquisição; (...)

3.2 São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc., e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos os demais requisitos legais e normativos.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos

rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Em suma, são consideradas despesas passíveis de escrituração no Livro Caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas **indispensáveis** e **inevitáveis** à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos.

Como exemplos corriqueiros de despesa de custeio dedutíveis temos os valores pagos a título de aluguel, água, luz, telefone, condomínio (vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional), despesas com material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho.

Ressalte-se, ainda, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

De acordo com o Parecer CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, “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.”

A publicação da Receita Federal do Brasil “Perguntas e Respostas Pessoa Física – Imposto de Renda 2007”, em resposta à pergunta n.º 386, esclarece que despesa de custeio é aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; RIR/1999, art. 76; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51).

Como se percebe, a constatação da possibilidade de dedução de despesas exige um trabalho que ultrapassa a mera análise dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, muitas vezes sendo necessários procedimentos fiscalizatórios.

Ingressando na análise do caso concreto, verifica-se que o interessado não foi capaz de refutar as justificativas da autoridade lançadora para proceder à glosa das despesas pleiteadas como dedução de Livro Caixa, baseando suas alegações no campo da suposição, não logrando êxito em apresentar provas suficientes para a comprovação de sua tese de defesa.

Cumpre destacar, nesse contexto, que caberia ao sujeito passivo o ônus de comprovar a dedução das despesas escrituradas no livro caixa, não sendo suficiente a alegação genérica de que são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da dedução pleiteada, mas, sim, ao recorrente apresentar os documentos comprobatórios acompanhados da justificativa individualizada para cada despesa incorrida, refutando as alegações minuciosamente tecidas pela fiscalização, o que, repita-se, não foi feito.

Por serem pertinentes as informações colhidas durante o procedimento fiscal, opto por transcrever os seguintes trechos do Relatório Fiscal de e-fls. 22/49 e que bem demonstram a descrição detalhada das razões adotadas pela fiscalização para considerar indedutíveis as despesas apontadas a título de “Livro Caixa”, não tendo o sujeito passivo desincumbido do ônus de refutá-las:

“As despesas, para serem aceitas como dedução, devem ter claramente identificados os emitentes das notas fiscais/ recibos e os compradores. De imediato, foram glosadas algumas despesas que: não identificam os compradores, não foram apresentados os comprovantes, não identificam os emitentes, estão em duplicidade, notas fiscais em nome de terceiros, gastos não considerados material de consumo, etc.”.

“Constatamos que nos anos-calendário objetos da ação fiscal o contribuinte era sócio da NBI (Núcleo Baiano de Implantes Ltda, CNPJ 01.318.993/0001-07), admitido em 03/07/2002 Também nesta data, conforme alteração contratual, foi alterado o objeto social da clínica para incluir a atividade de comércio e representação de produtos odontológicos.

Em 14/02/2003 o contribuinte foi admitido na Bahia Implantes Representações Ltda, CNPJ 05.198.672/0001-77, O objeto social da empresa é a prestação de serviços de representações comerciais de implantes dentários, componentes protéticos, componentes cirúrgicos e produtos de higiene bucal ligados à odontologia e ortodontia”.

“O montante do dinheiro que o contribuinte teria movimentado, considerando os valores declarados nas Declarações de Ajuste Anual de Pessoa Física sob análise, pressupõe razoável estrutura profissional de pessoa física, situação esta não observada visto que na escrituração dos Livros-Caixa não há despesas a título de manutenção, luz, água, telefone, material de expediente, despesas com atendente, etc. dos prováveis consultórios próprios em que teria exercido suas atividades. Até mesmo despesas com protéticos, nos documentos escriturados, indicam o NBI para entrega das próteses. Tampouco há registros, nas declarações de bens, de dispêndios (aplicações de capital) com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, isto é, de valores despendidos na instalação do consultório, na aquisição de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc.”.

“Através destas verificações podemos inferir, mais uma vez, que o local de suas atividades profissionais era a clínica NBI Ante as considerações expostas cabem aqui constatações outras, tais como a verificação da confusão, constatada durante a fiscalização, entre a pessoa física e a pessoa jurídica do contribuinte, uma relação com total ausência de clareza, tornando-se praticamente indistinguíveis uma da outra, como a seguir demonstraremos”.

“É aceitável que assim tenha ocorrido, pois realmente declara rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício (Petrobrás), nos valores de R\$ 52.194,46 em 2005 e R\$ 27.895,04 em 2006. Entretanto, a justificativa de que o fiscalizado exercia atividades em consultórios próprios (atendimento ao convênio), no entender da Fiscalização não está comprovada (conforme acima relatado e conforme diligências junto aos pacientes), sobretudo porque os rendimentos recebidos pela prestação de serviços à Petrobrás são tão inexpressivos de modo que não há como atribuir a estes serviços tamanhas despesas.

A constatação da magnitude das despesas em seu Livro Caixa, da desproporção entre os valores declarados nas Declarações de Ajuste Anual e os valores contabilizados na pessoa jurídica pelos mesmos procedimentos prestados (conforme quadro abaixo), da ausência de endereço da prestação dos serviços, senão aquele da pessoa jurídica (NBI), **levam a constatação de que**, embora as receitas decorrentes dos serviços odontológicos prestados nas instalações do NBI estejam distribuídas, a critério da administração da clínica, entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas, **o custo do material empregado na execução dos serviços e as despesas com protéticos foram alocados, na sua quase totalidade, às pessoas físicas dos sócios**”. (Grifos não originais).

“Segundo avaliação da Fiscalização, **o contribuinte se utilizou da dedução a título de Livro Caixa, onde escriturou despesas necessárias ao exercício da atividade profissional, incluindo também as despesas pertinentes às atividades que prestou na qualidade de pessoa jurídica**, vez que, na empresa, que é tributada pelo Lucro Presumido, não há necessidade de comprovar qualquer despesa. Já a empresa tributou uma receita maior que a do fiscalizado, escriturou um custo infinitamente menor, assumindo também 100% das despesas operacionais (despesas administrativas, financeiras e tributárias)”. (Grifo não original).

Ao contrário do que sustenta o recorrente, verifico que a fiscalização realizou um trabalho minucioso, elaborando a conciliação dos documentos com os fatos e justificativas apresentadas pelo recorrente durante o procedimento fiscal, sendo que o sujeito passivo, em contrapartida, limitou-se a argumentar, de forma genérica e sem apresentar qualquer prova em sentido contrário, que o trabalho fiscal seria defeituoso.

Compulsando os autos, notadamente o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 22 e ss), verifico que a fiscalização aponta as inúmeras irregularidades apuradas, sendo que o recorrente se limitou a argumentar, genericamente, que houve a descon sideração do Livro Caixa sem a adequada motivação.

A propósito, o próprio sujeito passivo, em sua impugnação requereu ao Fisco que aceitasse uma estimativa de suas despesas, em função do “custo mínimo” elaborado nas planilhas de cálculo de fls. 1254/1256, o que demonstra que sequer possuir o efetivo controle da informação que alega ter escriturado no Livro Caixa.

Cumpra lembrar, pois, que toda e qualquer dedução pleiteada no Livro Caixa deve ser comprovada mediante a apresentação de documento hábil e idôneo, conforme estabelecido no § 2º do art. 62 da Lei nº 8.134/1990, **ônus que cabe ao contribuinte e não à fiscalização.**

Conforme bem pontuado pela decisão recorrida, a análise fiscal não se restringe aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade das despesas necessárias ao desempenho da atividade profissional, sendo indispensável que o contribuinte, para fazer jus à dedução em foco, submetesse à apreciação da autoridade julgadora provas materiais de que **assumiu o ônus dessas despesas**, de sua aplicação na atividade profissional de odontologia e de sua vinculação com a prestação de seus serviços profissionais de dentista autônomo.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente não apresentou fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

3.2. Multa Isolada. Concomitância.

Em relação à infração em epígrafe, o recorrente alega a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e multa isolada, eis que, admitindo que de fato houve a falta de recolhimento do carne-leão, é fato incontroverso que os mesmos rendimentos também teriam sido objeto de lançamento de ofício, isto é, houve a aplicação de duas penalidades sobre a mesma base de cálculo.

Sobre este ponto, entendo que assiste razão ao recorrente, devendo ser aplicado, ao caso concreto, o enunciado da Súmula CARF nº 147, *in verbis*:

Súmula CARF nº 147

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

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

Dessa forma, apenas a partir da vigência da Medida Provisória 351, de 2007 (convertida na Lei 11.488, de 2007) é que se tornou devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, sem prejuízo da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual.

Tendo em vista que o presente lançamento diz respeito aos exercícios 2006 e 2007, cabe destacar que é improcedente a aplicação da multa isolada do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o imposto de renda lançado decorrente da omissão de rendimentos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de excluir do lançamento a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, incidente sobre os rendimentos omitidos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite