



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10907.002003/2007-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.604 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente ROBERTO JOSÉ LEONE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. CARF. SÚMULAS CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

DEDUÇÃO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os

Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator), Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário constituído mediante auto de infração, exercícios 2003 a 2006.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão n.º 06-23.599 - proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – DRJ/CTA - transcritos a seguir (processo digital, fls. 367 a 373):

Trata o presente processo de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, fls. 211 a 222, referente aos anos-calendário de 2002 a 2005, exigindo R\$ 31.330,97 de imposto, com multa de ofício de 75% e juros de mora, em decorrência da glosa dos valores declarados como despesa de Livro Caixa.

Consta do auto de infração que o contribuinte só declarou, como despesas de Livro Caixa, pagamentos efetuados a auxiliares de despachantes, fls. 219 a 221, as quais foram consideradas não dedutíveis por falta de previsão legal, em razão da ausência de vínculo empregatício e por não poderem ser consideradas despesas de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtiva.

Pessoalmente cientificado do lançamento, em 21/08/2007 z fl. 211, o contribuinte apresentou, em 20/09/2007, a impugnação de fls. 223 a 235, acompanhada dos documentos de fls. 236 a 362, acatada como tempestiva pelo órgão de origem - fl. 363.

Alega ser despachante aduaneiro e que, no exercício dessa atividade, necessita do auxílio de ajudantes de despachante e de outros despachantes aduaneiros, em razão da existência de simultaneidade de despachos, inclusive muitas vezes em locais diversos, os quais necessitam de acompanhamento pessoal.

Ressalta que a atividade de despachante abrange os terminais retroportuários localizados na zona secundária, não sendo restrita à área interna do porto, e que dentre suas atribuições encontra-se também a logística de transporte de mercadoria e obtenção de licenças junto a órgãos públicos.

Enfatiza que a utilização de serviços de terceiros é eventual, mas necessária à percepção de seus rendimentos, além de os respectivos valores pagos terem sido consignados na declaração de ajuste dos beneficiários.

Aduz que a atividade de despachante aduaneiro e a de ajudante de despachante carecem de vínculo empregatício com a fonte pagadora, porque o art. 7º do Decreto n.º 646 de 1992, que regula aquelas profissões, prevê a contratação livre dos honorários profissionais.

Adicionalmente, argumenta que, nos termos do ADN n.º 4 de 1982 e dos arts. 45, V, e 719 do RIR/99, a atividade de despachante aduaneiro se sujeita à incidência do IR prevista para rendimentos do trabalho não assalariado.

Salienta que a remuneração por ele paga a terceiros não decorre de relação de trabalho protegida pela CLT, por não ser referente à contratação de mão de obra assalariada devidamente registrada e não possuir os atributos de subordinação, além de ser eventual.

Segue sua argumentação, afirmando que, em consequência da inexistência de vínculo empregatício, tais pagamentos devem ser deduzidos como despesas de custeio, considerando de interpretação subjetiva, discricionária e restritiva o fundamento transcrito nos autos de que "*o ajudante de despachante apenas torna mais lucrativa a atividade do despachante, incrementando os seus rendimentos, mas não são necessários ao desempenho das atividades*".

Cita o art 3º e o parágrafo único do art. 142 do CTN, além do art. 150, I, da Constituição Federal, para fundamentar sua alegação de ofensa ao princípio da legalidade, por entender que a exigência dos autos não respeitou cabalmente à previsão legal existente no inciso III do art. 75 do RIR/99.

Ratifica que as despesas escrituradas em seu Livro Caixa, por estarem comprovadas e serem usuais, normais e necessárias no seu ramo de atividade, são dedutíveis, citando decisão administrativa para corroborar sua afirmação.

Também se reporta ao art. 3º do ADI SRF n.º 7/2004, à pergunta n.º 398 do Manual de Perguntas do PIR/2007 e ao princípio da igualdade em matéria tributária previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, para ratificar a possibilidade de dedução de despesas pagas a terceiros sem vínculo empregatício.

Assevera que, se como citado no auto de infração, os ajudantes tornam mais lucrativa a atividade de despachante, implica dizer que a contratação daqueles concorreu para a manutenção da fonte produtora do rendimento, o que seria justamente a premissa básica para a dedução das respectivas despesas no Livro Caixa.

Também afirma que os argumentos citados no auto de infração, "*além de falaciosos e contraditórios ... agridem aos princípios da ordem econômica e seus consectários princípios da livre iniciativa e da valorização do trabalho, consagrados na Carta Magna*", reportando-se aos arts. 1º, IV, e 170, caput e parágrafo único da Constituição Federal, que asseguram os "*valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*".

Faz diversas considerações acerca dos benefícios gerados com a livre contratação de mão de obra auxiliar para concluir que "a prevalecer o entendimento esposado no auto de infração, estar-se-ia limitando, ou melhor, impedindo o exercício do direito de contratar".

Finaliza solicitando a improcedência do lançamento e o cancelamento da exigência fiscal.

Julgamento de Primeira Instância

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 367 a 373):

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

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, portanto, em âmbito administrativo, não é efetuada a análise de ofensa a princípios constitucionais e nem da validade sócio econômica das exigências legais.

LIVRO CAIXA. REMUNERAÇÃO PAGA A TERCEIROS. HABITUALIDADE. CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADO. COMPROVAÇÃO DA DESPESA.

A prestação de serviços por terceiros de forma contínua, por valor fixo e dependência do fiscalizado, caracteriza o vínculo empregatício, cuja comprovação para dedução como despesa de Livro Caixa está condicionada a apresentação da carteira de trabalho do beneficiário dos rendimentos, não podendo ser deduzida como despesa de custeio.

Impugnação improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 377 a 397):

1. Nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, pois caberia ao colegiado efetuar diligência, visando confirmar a relação de trabalho estabelecida com o assistente de despachante contratado.

2. O despacho aduaneiro é realizado por profissionais autônomos contratados por tarefa, razão por que o ajudante tem apenas subordinação técnica para com o despachante que lhe contratar. Portanto, trata-se de atividade não regida pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

3. Além de mencionada despesa está cabalmente provada, os prepostos contratados estão regularmente credenciados na Receita Federal do Brasil. Portanto, a remuneração a eles paga caracteriza-se despesa de custeio necessária à percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

4. Entre outras irregularidades, houve agressão aos princípios constitucionais sobre os quais está erigida a ordem econômica e social brasileira.

5. Transcreve doutrina e jurisprudência perfilhadas à sua pretensão.

6. Por fim, pede em face da decisão de origem:

a) preliminarmente, a nulidade, por cerceamento do direito de defesa;

b) subsidiariamente, o reexame de mérito, para cancelar integralmente o crédito constituído, em face do acatamento da dedutibilidade requerida.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 14/9/2009 (processo digital, fl. 376) e a peça recursal foi interposta em 25/9/2009 (processo digital, fl. 377), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Nulidade da decisão recorrida

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação do Recorrente no sentido de ter sucedido cerceamento de defesa sob o pressuposto de que alguns argumentos, ali expostos, deixaram de ser considerados. No caso, nota-se ter ocorrido desdobramentos de abordagens já objeto da discussão, como tais, nada inovando as razões já discutidas.

A propósito, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na

verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, incisos II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No entanto, conforme art. 60 do mesmo Decreto, eventuais falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, posteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Por oportuno, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142, § único, do mesmo Código, trata-se de atividade legalmente vinculada, razão por que a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente em face da decisão de origem não ter apreciado todos os argumentos da impugnação, mantendo glosa de despesa médica provada com documentação hábil, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, cujo enunciado de súmula transcrevo na sequência:

Enunciado de Súmula CARF nº 2:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Mérito

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC),

os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei n.º 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016).

Dedução das despesas escrituradas em livro-caixa

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado, desde que atendidos os requisitos legalmente a isso exigidos, conforme estabelece a Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, incisos I a III, e §§ 1º a 4º. Confira-se:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

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

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

(Grifo nosso)

Por oportuno, a compreensão da expressão “despesas **necessárias**” traduz fato de extrema pertinência para a presente análise, eis que norteador do entendimento que se pretende construir quando da análise do caso concreto. Por conseguinte, buscando afastar eventual subjetividade casuística, aproveita-se, por analogia, do mandamento visto no art. 47, §§1º e 2º, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim como do que está posto no art. 96, §§ 1º a 3º, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Confira-se:

Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Lei nº 10.406, de 2002:

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

Salienta-se que, de igual importância para o deslinde da questão, assim é definido o termo “necessário(a)” pelos dicionários “on line” disponíveis na rede mundial de computadores:

1. essencial, inevitável, imprescindível, indispensável, fundamental, preciso, crucial, primordial, básico, basilar, vital, capital, substancial (<https://www.dicio.com.br/necessaria/>);

2. impossível de ser dispensado, obrigado a ser cumprido, inevitável (<https://michaelis.uol.com.br/busca?id=KP94m>);

3. indispensável, imprescindível, fundamental, essencial, precisa, crucial, primordial, básica, basilar, vital, capital, substancial, inescusável. (<https://www.sinonimos.com.br/necessaria/>).

Analisando o acima transcrito, infere-se que as despesas **necessárias** aqui tratadas são aquelas **imprescindíveis** para o **usual** e **regular** desempenho da atividade profissional geradora dos rendimentos tributáveis, dos quais o Recorrente cogita deduzir reportados dispêndios. Logo, não basta o contribuinte alegar que o exercício de sua profissão demanda aludido desembolso, eis que, como visto, somente é dedutível o consumo também comum aos demais profissionais que atuam regulamente em igual ofício. Com efeito, aí também se inclui o custeio apropriado na manutenção que tenha por propósito a conservação e preservação dos bens igualmente indispensáveis para a normal e corrente execução do serviço prestado.

Igualmente visando arrear valoração subjetiva quando da classificação de suposto dispêndio em despesa ou aplicação de capital, utiliza-se, por analogia, do mandamento visto no art. 45, §1º, da citada Lei nº 4.506, de 1964, nestes termos:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

Analisando-se o excerto acima transcrito juntamente com o disposto na alínea “a” do § 1º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, também já reproduzida anteriormente, conclui-se que apenas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano são despesas de custeio, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital.

Sequenciando a contextualização legal da matéria, valioso registrar o benefício fiscal atinente à implementação dos serviços de registros públicos, em meio eletrônico, visto no art. 3º da Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009, *verbis*:

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

deduzidos da base de cálculo mensal e da anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

§ 1º Os investimentos e gastos efetuados deverão estar devidamente escriturados no livro Caixa e comprovados com documentação idônea, a qual será mantida em poder dos titulares dos serviços de registros públicos de que trata o caput, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou a prescrição.

§ 2º Na hipótese de alienação dos bens de que trata o caput, o valor da alienação deverá integrar o rendimento bruto da atividade.

§ 3º O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.

Como se vê, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderiam deduzir, na rubrica “livro-caixa”, os dispêndios com hardware, software e instalação de redes atinentes à informatização necessária para a implementação dos serviços de registro público em meio eletrônico.

Ante o até então exposto, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda. Assim entendido, o estudo acerca da referida dedutibilidade depende de análise individual e específica da suposta despesa, levando em conta as singularidades do respectivo exercício profissional.

Nessa perspectiva, por ocasião do cotejamento supracitado, é razoável a consideração dos seguintes aspectos:

1. não cabe para qualquer rendimento, senão para os decorrentes do trabalho não assalariado, inclusive aqueles dos titulares dos serviços notariais e de registro e os dos leiloeiros;
2. não cabe para qualquer despesa, mas tão somente para os emolumentos, a remuneração de empregados e correspondentes encargos trabalhistas e previdenciários, como também para o custeio necessário à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora;
3. referidas “despesas necessárias” compreendem apenas os dispêndios imprescindíveis para a respectiva atividade profissional; não o sendo, por exemplo, aqueles que lhe sejam apenas úteis;
4. tanto receitas como despesas, têm de estar escrituradas em livro-caixa e serem comprovadas com documentação hábil e idônea;
5. ditos comprovantes de pagamento devem estar em nome do contribuinte e fazerem referência a sua atividade profissional, excluindo-se os desembolsos supostamente perfilhados ao consumo pessoal e residencial do declarante;
6. mencionados dispêndios têm de ser realmente despesas de custeio, assim consideradas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital, a qual não é dedutível.
7. é vedada a dedução correspondente tanto à depreciação ou arrendamento dos bens e instalações como à despesa de transporte e locomoção, exceto, quanto à última, os dispêndios suportados pelo representante comercial autônomo;
8. Apontada dedução é vedada quando os respectivos rendimentos tiverem por origem a prestação de serviços de transporte em veículo próprio locado, ou adquirido com reservas de domínio ou alienação fiduciária, bem como no rendimento bruto dos garimpeiros regularmente matriculados;

9. excepcionalmente, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderão deduzir tanto aplicação de capital quanto despesa de custeio com hardware, software e instalação de redes, atinentes à informatização dos serviços de registro público em meio eletrônico.

10. a receita mensal da atividade é o teto da respectiva dedução, aproveitando-se o excedente até o final do correspondente ano-base, sendo desprezado o montante que supostamente restaria transportado para o ano subsequente.

Posta assim a questão, passo à análise do caso concreto.

Preliminarmente, como visto no relatório, o Sujeito Passivo exerce o ofício de despachante aduaneiro, atividade profissional geradora dos rendimentos, de cuja base tributável foram deduzidas citadas despesas. Portanto, além das já descritas **escrituração e comprovação**, a presente análise terá por pressuposto o acolhimento da dedução em montante correspondente à remuneração de empregados, juntamente com os encargos trabalhistas e previdenciários decorrentes, aos emolumentos pagos, assim como às despesas que se mostrarem **imprescindíveis** para o corrente exercício profissional em cenário de normalidade.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

[...]

Pode-se até admitir que alguns pagamentos a terceiros sejam dedutíveis como despesas de custeio, porém tais casos seriam os referentes a serviços esporádicos para atender a uma demanda específica. Tal situação corresponderia à narrada pelo contribuinte, que afirma ser a sua a relação para com os outros profissionais caracterizada pela eventualidade: "*trata-se, na verdade, de serviço eventual, porém, indispensável e necessário à percepção dos seus rendimentos*" - fl. 225.

No entanto, analisando-se os recibos apresentados e sintetizados a seguir, verifica-se que os serviços eram prestados durante todo o ano-calendário sob uma remuneração mensal fixa e não somente em determinados meses e com valor variável, conforme seria esperado em uma necessidade eventual.

2002	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	total
Luiz	700,00	700,00	700,00	700,00	700,00	700,00	751,50	752,33	757,47	781,40	781,40	781,40	8.805,50
Helia	700,00	700,00	700,00	700,00	700,00	700,00	751,50	752,33	757,47	781,40	781,40	781,40	8.805,50
													17.611,00
2003	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	total
Luiz	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	14.100,00
Helia	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	1.175,00	14.100,00
													28.200,00
2004	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	total
Luiz	841,67	841,67	841,67	841,67	841,67	841,67	841,67	841,67	841,67	841,67	841,67	841,67	10.100,04
Eugênio	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	10.800,00
Helia	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	1.258,33	15.099,96
													36.000,00
2005	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	total
Luiz	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	16.800,00
Eugênio	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	16.800,00
Helia	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	1.150,00	13.800,00
Ricardo								1.160,00	1.160,00	1.160,00	1.160,00	1.160,00	5.800,00
													53.200,00

Portanto, os documentos acostados aos autos atestam que os auxiliares têm com o fiscalizado, na verdade, uma relação de emprego ou de vínculo empregatício, conforme trata a legislação pertinente, pois parece clara a presença dos elementos que compõem esta relação: prestação de serviços, habitualidade, subordinação e salário, a teor do art. 3º da CLT - Decreto-Lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943:

[...]

Os recibos de pagamentos consignados nos autos demonstram a natureza não eventual e o recebimento de salário e, quanto à dependência do fiscalizado, ele próprio afirma que os serviços questionados são para auxiliá-lo em sua atividade.

Dessa forma, ainda que a atividade de despachante aduaneiro seja autônoma, no presente caso, o serviço de despachante era contratado, pelos importadores e exportadores, com o fiscalizado, portanto segundo uma relação autônoma e de acordo com a demanda daqueles. Porém, o impugnante de maneira contínua e por valor fixo era quem efetuava os pagamentos aos seus auxiliares, independente do montante dos serviços por eles efetuados. Tal fato está registrado nos recibos, onde o impugnante aparece como fonte pagadora de valores mensais invariáveis ao longo de todo o ano-calendário.

Pelo exposto, só caberia a escrituração desta despesa no Livro Caixa como salários pagos a terceiros, na forma do inciso I, do artigo 75, do RIR/99, e não como despesas de custeio. Sendo que, neste caso, a prova da despesa só poderia ser feita com a apresentação da carteira de trabalho do empregado, exigida pelas leis trabalhistas.

Trata-se de determinação legal que, delimitando a matéria na seara tributária, permite a dedução desde que haja referido vínculo, sendo irrelevante no presente contencioso a discussão sugerida pelo impugnante acerca da conveniência econômica ou social da livre contratação. Aliás, a legislação do IR não determina que o contribuinte se abstenha do seu direito de livre contratação, somente, dentro da sua área de atuação e obedecendo as prerrogativas do direito, limita os casos em que permite que uma despesa seja dedutível no Livro Caixa. Ou seja, nesse caso, importa apenas que, sem comprovação do vínculo empregatício por meio da carteira de trabalho, não está atendido o requisito legal para fins tributários, devendo-se manter a glosa efetuada pelo lançamento. Na verdade, como a legislação tem uma preocupação holística, a exigência de vínculo empregatício com carteira de trabalho visa garantir que o empregador cumpra também com as exigências trabalhistas e com o recolhimento dos respectivos encargos sociais.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Com a *maxima venia*, dirijo-me do I. Relator quanto ao reconhecimento das despesas comprovadas e lançadas em livro-caixa, as quais foram glosadas pela Fiscalização.

Do Livro-Caixa

A dedução de livro caixa é amparada no artigo 6º, da Lei n.º 8.134/1.990, que dispõe:

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 artigo 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;

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei n.º 7.713, de 1.988.

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

§3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

Por sua vez, o art. 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei n.º 9.250/1.995 dispõe que:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

(...)

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1.990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

Os documentos apresentados pelo Contribuinte, durante a instrução processual, a meu ver, atenderam o dispositivo legal do artigo 79, do Decreto n.º 1.041, de 11 de Janeiro de 1994, que regulamentava a cobrança e fiscalização do imposto de renda, vigente quando do fato gerador:

Art. 79. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte.

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

E, neste sentido, o Contribuinte, quando da intimação fiscal, apresentou o livro-caixa e os documentos das despesas.

Assim, entendo que a sistemática é **ESSENCIAL** para o desenvolvimento do trabalho não remunerado, razão pela qual os gastos apontados devem ser considerados como despesas no livro-caixa.

Conclusão

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento tributário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos