



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.725776/2018-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-013.064 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JOÃO FIGUEIREDO FERREIRA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

São dedutíveis as despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração e encargos com terceiros com vínculo empregatício. Compete ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea que a despesa pleiteada se enquadraria no conceito de necessidade previsto na Lei.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVA. ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações desprovidas de comprovação efetiva de sua materialidade não são suficientes para ilidir a autuação fiscal. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANO-BASE 2013 e 2014. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em

procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos.

**MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO.**

A vedação ao confisco pela Constituição Federal se refere a tributo e é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ07, consubstanciada no Acórdão 107-000.696 (p. 716), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 04) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas médicas, (ii) dedução indevida de despesas do livro caixa e (iii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 581), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) nulidade do lançamento por ausência de certeza do crédito tributário;
- (ii) fundamentação das glosas realizadas pela Fiscalização: **(1)** sem previsão legal e/ou com expressa vedação legal; **(2)** não necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora ou, ainda; **(3)** de aplicação de capital (imobilizado);
- (iii) da atividade do tabelionato;
- (iv) do princípio da essencialidade e necessidade;
- (v) das despesas glosadas no caso concreto: (v.i) despesas com serviço de tecnologia, (v.ii) despesas de conservação das instalações cartorárias, (v.iii) despesas com livros, jornais e revistas e (v.iv) despesas com transporte;
- (vi) caráter confiscatório da concomitância das multas aplicadas; e
- (vii) caráter confiscatório da multa.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 107-000.696 (p. 716), conforme ementa abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2014, 2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMENTA.

DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há que se falar em qualquer irregularidade no procedimento fiscal que implique nulidade, tendo em vista que a autoridade autuante procedeu de acordo com a legislação de regência da matéria, possibilitando ao contribuinte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

PEDIDO DE PERÍCIA / DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de perícia / diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS.

No âmbito do processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses ali previstas.

LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. DESPESAS DE CUSTEIO DEDUTÍVEIS.

A despesa de custeio somente é dedutível quando indispensável para percepção da receita e manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. GASTOS COM INFORMATIZAÇÃO.

Tendo em vista legislação de regência da matéria, é de se restabelecer gastos efetuados com informatização ao longo do ano-calendário de 2013.

**MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata. Cabível, assim, a cobrança concomitante das referidas penalidades.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão em litígio específico.

**INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.**

Não cabe a órgão administrativo apreciar argüição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário, sendo a autoridade fiscal mera executora de leis e a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**Impugnação Procedente em Parte****Crédito Tributário Mantido em Parte**

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 754), reiterando suas razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, a saber:

(i) fundamentação das glosas realizadas pela Fiscalização: **(1)** sem previsão legal e/ou com expressa vedação legal; **(2)** não necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora ou, ainda; **(3)** de aplicação de capital (imobilizado);

(i) da atividade do tabelionato;

(ii) do princípio da essencialidade e necessidade;

(iv) das despesas glosadas no caso concreto: (iv.i) despesas com serviço de tecnologia, (iv.ii) despesas de conservação das instalações cartorárias, (iv.iii) despesas com livros, jornais e revistas e (iv.iv) despesas com transporte;

(v) caráter confiscatório da concomitância das multas aplicadas; e

(vi) caráter confiscatório da multa.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas médicas, (ii) dedução indevida de despesas do livro caixa e (iii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Registre-se desde já que, conforme noticiado pela DRJ, o Contribuinte não se insurgiu contra a infração “dedução indevida de despesas médicas”.

Em seu apelo recursal (p. 754), o Contribuinte esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) fundamentação das glosas realizadas pela Fiscalização: **(1)** sem previsão legal e/ou com expressa vedação legal; **(2)** não necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora ou, ainda; **(3)** de aplicação de capital (imobilizado);

(i) da atividade do tabelionato;

(ii) do princípio da essencialidade e necessidade;

(iv) das despesas glosadas no caso concreto: (iv.i) despesas com serviço de tecnologia, (iv.ii) despesas de conservação das instalações cartorárias, (iv.iii) despesas com livros, jornais e revistas e (iv.iv) despesas com transporte;

(v) caráter confiscatório da concomitância das multas aplicadas; e

(vi) caráter confiscatório da multa.

Passemos, então, às razões de defesa do Recorrente.

**Das Despesas Glosadas do Livro-Caixa**

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no art. 6º, incisos e parágrafos, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, com a redação dada pela Lei nº 9.250, de 26/12/1995. Rezam os referidos dispositivos legais:

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.

A Lei nº 9.250, de 26/12/1995, por sua vez, dispõe que, in verbis:

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 nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.”

Assim, o contribuinte que recebe 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 à manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea (Acórdão 2002-006.273, sessão de 30/01/2024).

Neste esboço, considerando que as razões de defesa do Recorrente não diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

**a) despesas com farmácia, exceto plano de saúde, no total de R\$ 44.776,83 no ano-calendário de 2013 e R\$ 46.639,98 no ano-base de 2014**

Os referidos gastos constam das Tabelas 3 e 4, elaboradas pela fiscalização e integrantes do Relatório de Ação Fiscal (fls. 16/19 dos autos) e não foram considerados despesas de custeio, sendo identificados nas referidas tabelas pelo número 1.

A fiscalização relata que foram glosas relativas a “compras de remédios na farmácia conveniada”, despesas com vacinas e outras de pequeno porte, pagas por liberalidade.

O impugnante entende que, em verdade, não haveria que se falar em descontos indevidos, uma vez que não se trataria de descontos propriamente dito, nem de despesas dedutíveis, mas sim não incidência destes valores da base de cálculo do IRPF, uma vez que seria mero intermediador destes valores, retidos dos funcionários, para o adimplemento das despesas com farmácia, contraídas por estes funcionários.

No caso, não obstante a documentação apresentada junto com a impugnação, não há como acatar a pretensão do interessado. Em verdade, o mesmo reconhece que se trata de dedução indevida, uma vez que, como afirmado na própria peça de defesa, a despesa com farmácia é realizada por cada um dos funcionários indiretamente, pelos descontos em folha das respectivas rubricas. Ou seja, os valores eram descontados dos salários dos funcionários, de modo que o ônus cabia a estes (por exemplo, folha de pagamento de janeiro de 2013, às fls. 654/668). Sendo assim, equivocou-se o interessado ao utilizar-se da dedução em tela, não havendo amparo legal para o seu procedimento. O fato de atuar como intermediário no adimplemento das despesas não significa que tenha sido tributado quanto a tais valores, mas apenas que não lhe cabe valer-se de dedução a este título, já que sequer suportou os gastos. Destaco que, ainda que os tivesse suportado, inexistente norma legal obrigando a este pagamento, que se enquadraria como liberalidade do empregador. Também saliento que as despesas com farmácia não são passíveis de dedução na Declaração de Ajuste Anual – DAA e, ainda que o fossem, caberia apenas aos funcionários a possibilidade de adotar tal procedimento. Glosas mantidas.

**b) despesas com assinaturas de jornais e revistas, no total de R\$ 991,20 no ano-calendário de 2013 e R\$ 1.047,80 no ano-base de 2014**

Os referidos gastos constam das Tabelas 3 e 4, elaboradas pela fiscalização e integrantes do Relatório de Ação Fiscal (fls. 16/19 dos autos), tendo sido identificados nas mesmas como “revistas”, e foram considerados indedutíveis, sendo identificados nas referidas tabelas pelo número 1.

A fiscalização esclarece que o contribuinte foi devidamente intimado a comprovar as publicações compradas na Banca Fênix, uma vez que os comprovantes de pagamentos apresentados estavam com a descrição genérica de “revistas do mês”. Por falta de especificação das publicações adquiridas, que impossibilitou precisar se as mesmas vinculavam-se à atividade cartorial, foram efetuadas as glosas. Destaco que a fiscalização salientou que o contribuinte já teve glosa desta natureza no ano-calendário de 2008, permanecendo com a mesma conduta de não comprovação adequada.

O impugnante argumenta que os gastos sob a rubrica antes identificada guardariam relação com a entrega periódica de jornais e revistas, necessários à atualização dos funcionários do tabelionato, no exercício de suas funções, bem como revistas técnicas específicas da área de processamento de dados, necessárias à respectiva atualização, sendo também a informação indispensável ao exercício das atividades, invocando, ao final, o Parecer Normativo CST de nº 60/1978.

Não obstante as alegações do contribuinte, incabível acatar tal pretensão.

De fato, a orientação contida na publicação “Perguntas e Respostas” do exercício 2014, ano-calendário 2013 (em especial pergunta nº 403, igualmente constante do Relatório de Ação Fiscal), disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal na Internet, se faz no seguinte sentido:

*LIVROS, JORNAIS, REVISTAS E ROUPAS ESPECIAIS*

**403 - O profissional autônomo pode deduzir as despesas com aquisição de livros, jornais, revistas, roupas especiais etc.?**

*Sim, caso o profissional exerça funções e atribuições que o obriguem a comprar roupas especiais e publicações necessárias ao desempenho de suas funções e desde que os gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa. (grifei)*

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

Mesma orientação consta da publicação atinente ao exercício posterior, qual seja, exercício 2015, ano-calendário 2014 (mais especificamente, Pergunta 410).

Não obstante a fiscalização tenha solicitado ao contribuinte, por meio da Intimação Fiscal SEFIS/IRPF nº 201/2017 (fls. 137/140), em especial item 7, esclarecer e comprovar quais revistas foram compradas na Banca Fênix, a comprovação não foi feita de forma devida. Os documentos constantes dos autos (por exemplo, fls. 296, 305 e 321) não especificam as publicações adquiridas, constando das notas fiscais, na parte descritiva, unicamente a informação

“revistas do mês”, de que resultou a glosa efetuada pela fiscalização, como já exposto.

Os esclarecimentos do impugnante, por si sós, não permitem a reversão da glosa, não tendo sido apresentados, junto com a peça de defesa, documentos que pudessem precisar se as revistas adquiridas nos anos-calendário de 2013 e 2014 estão de fato vinculadas à atividade desempenhada (funções/atribuições), no caso, atividade cartorial, não suprimindo a motivação da glosa. Como salientou a fiscalização, permaneceu o interessado sem comprovar adequadamente a dedução em exame, a exemplo do que já ocorrera em fiscalização anterior.

É de se ressaltar que é dever do contribuinte instruir a impugnação com os elementos necessários e suficientes à comprovação do direito que pleiteia, nos termos do art 15 do Decreto nº 70.235, de 1972. Glosas mantidas.

**c) grupamento “despesa com transporte”, no total de R\$ 25.574,92 no ano-calendário de 2013 e R\$ 23.794,87 no ano-base de 2014**

Os referidos gastos constam das Tabelas 3 e 4, elaboradas pela fiscalização e integrantes do Relatório de Ação Fiscal (fls. 16/19 dos autos), tendo sido identificados nas mesmas como “transporte, autopeças e manutenção de veículos de empregados, exceto despesas de vale transporte”, e foram considerados indedutíveis por vedação legal, sendo identificados nas referidas tabelas pelo número 1.

Não obstante o contribuinte discorra sobre a importância dos “intimidadores” vinculados ao Tabelionato de Protestos, não há como reverter as glosas.

Com efeito, as despesas de locomoção e transporte, também incluídos os gastos com a manutenção de veículos / combustível, foram expressamente declaradas indedutíveis pelo art. 6º, § 1º, ‘b’, da Lei nº 8.134/90, já transcrito no início deste Voto. Tal orientação consta do “Perguntas e Respostas” relativo ao exercício de 2014, ano-calendário de 2013, mais especificamente pergunta nº 398 (igualmente constante do Relatório de Ação Fiscal), como a seguir demonstrado:

**DESPESAS COM TRANSPORTE, LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL**

398 — As despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio são consideradas necessárias à percepção da receita e dedutíveis no livro Caixa?

Referidas despesas não são dedutíveis, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando correrem por conta deste.

(Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 1995, art. 34; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, parágrafo único, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51, § 1º, "b")

Mesma orientação consta da publicação atinente ao exercício posterior, qual seja, exercício 2015, ano-calendário 2014 (mais especificamente, Pergunta 405).

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

Se o legislador quisesse estender o mesmo tratamento fiscal a outras profissões ou situações não teria utilizado a expressão restritiva “com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo”. No caso em concreto, tem-se que o contribuinte é titular de cartório e, portanto, não pode deduzir despesas relacionadas com locomoção de funcionários e manutenção de veículos, por falta de previsão legal. Glosas mantidas, nos montantes de R\$ 25.574,92 relativamente ao ano-calendário de 2013 e R\$ 23.794,87 atinente ao ano-base de 2014.

**d) despesas com material permanente, projetos e reformas (tais como fragmentadora, fogão, além de pagamento realizado à empresa Local Instalações e Manutenções), no total de R\$ 23.574,92 no ano-calendário de 2013 e R\$ 16.967,31 no ano-base de 2014**

Os referidos gastos constam das Tabelas 3 e 4, elaboradas pela fiscalização e integrantes do Relatório de Ação Fiscal (fls. 16/19 dos autos) e foram considerados aplicação de capital, sendo identificados nas referidas tabelas pelo número 2.

Destaco que nas Tabelas 3 e 4 também foram identificados pelo número 2 os gastos com despesas com consultorias, inclusive deslocamentos de terceirizados (pagamentos às empresas Brodbeck Tecnologia de Informação e Adiant Solutions). Entretanto, estes últimos, serão analisados em item específico, em consonância, inclusive, com a discriminação feita pela autoridade fiscal no Relatório de Ação Fiscal de fls. 08/26.

Pois bem. A fiscalização considerou não dedutíveis os investimentos com a instalação do tabelionato, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos e mobiliários, por serem considerados aplicação de capital, o mesmo quanto à mão-de-obra despendida na utilização destes materiais, estando nesta situação, entre outros, fragmentadora, cortadeira, fogão, móveis para escritório e mão de obra para a sua montagem, além de pagamento realizado à empresa Local Instalações e Manutenções.

O interessado pretende a reversão das glosas com despesas que, em seu entendimento, guardariam direta vinculação com a manutenção da atividade produtiva, sendo relativas à aquisição de peças de reposição e conserto de equipamentos, bem como a reparos e conservação de equipamentos deteriorados no uso diário do tabelionato.

Pois bem. No que tange à matéria, faz-se oportuna a transcrição da pergunta nº 399, do “Perguntas e Respostas” do exercício 2014, que assim dispõe:

*AQUISIÇÃO DE BENS OU DIREITOS*

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

*Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro-caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital.*

*São despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação.*

*Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital. (grifei)*

*(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, inciso III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, inciso III; Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978)*

Mesma orientação consta da publicação atinente ao exercício posterior, qual seja, exercício 2015, ano-calendário 2014 (mais especificamente, Pergunta 406).

Como visto, na sistemática adotada pela legislação do imposto de renda, considera-se **aplicação de capital** o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Neste mesmo sentido o disposto no Parecer Normativo CST nº 60, de 1978, transcrito parcialmente pela autoridade autuante, no Relatório de Ação Fiscal (em especial, fl. 14), bem como neste Voto.

Diversamente do que entende o contribuinte, na sistemática adotada pela legislação do imposto de renda considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. 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.

Certo é que despesas com a aquisição, em 2013, de fragmentadora, cortadeira, móveis para escritório (incluídas a sua montagem), fogão; e, em 2014, de

equipamento denominado passa mão, de aço inox, fixado na parede, bem como equipamentos de informática (computador, teclado, entre outros) e sua manutenção, não se subsumem ao conceito de despesas de custeio, como pretendidas pelo contribuinte, mas de aplicação de capital, devendo ser mantida a glosa do valor correspondente. Igual conclusão se aplica aos gastos sob a rubrica “Local Instalações e Manutenção Ltda.”, identificados pela fiscalização, observando-se o teor genérico das notas fiscais correspondentes, constantes dos autos, que não discriminam convenientemente a natureza das despesas (por exemplo, fls. 366 e 399). Saliento que os desembolsos com manutenção, conservação e reparo de bens móveis e imóveis possuem a mesma natureza do bem principal e por consequência são indedutíveis por se tratarem de aplicações de capital.

Destaco que os gastos com informatização abrangendo equipamentos (hardware) e programas (software) tiveram sua dedução condicionada a um intervalo de tempo, não alcançando, diga-se de passagem, o ano-calendário de 2014, período em que tal dispêndio se constitui aplicação de capital, como já abordado neste Voto.

Tem-se, portanto, que todas as despesas classificadas no item “d” do Relatório de Ação Fiscal, quais sejam, despesas com material permanente, projeto e reformas, identificadas nas Tabelas 3 e 4, de que são exemplos, como já exposto acima, fragmentadora, fogão, além de pagamento realizado à empresa Local Instalações e Manutenções, não podem ser aceitas como dispêndios ou despesas dedutíveis a título de livro caixa, não havendo reparos ao apurado pela fiscalização. Glosas mantidas.

**e) despesas diversas: floricultura, bebidas alcoólicas, refrigerantes, panetone, cartão, calendários, eventos de confraternização, no total de R\$ 27.257,46 no ano-calendário de 2013 e R\$ 18.593,41 no ano-base de 2014**

No caso, foram glosados R\$ 27.257,46 no ano-calendário de 2013 (somatório de gastos em maio com floricultura mais gastos em novembro com festa de confraternização e diversos, como panetone e espumantes); e R\$ 18.593,41 no ano-base de 2014 (somatório de despesas em julho com festa de aniversário mais despesas em dezembro com a Editora Vozes, relativas à compra de calendários).

Incabível acatar as despesas acima. Os gastos com floricultura, confraternização / festas e compra de “folhinha do Sagrado Coração” por certo não se enquadram no conceito de “despesas de custeio” previsto na legislação que rege a matéria. É de se ressaltar, inclusive, que não há maiores esclarecimentos quanto aos mesmos na peça de defesa. Como visto anteriormente, entende-se “despesas de custeio” como aquelas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Como exemplo, temos gastos com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Glosas mantidas.

**g) despesas com consultorias, inclusive deslocamentos de terceirizados (pagamentos às empresas Brodbeck Tecnologia de Informação e Adianti**

**Solutions), no total de R\$ 63.761,93 no ano-calendário de 2013 e R\$ 160.195,00 no ano-base de 2014**

A fiscalização motivou a glosa das referidas despesas, devidamente identificadas nas Tabelas 3 e 4 do Relatório de Ação Fiscal (em especial fls. 16/19), em razão de as mesmas serem relativas a serviços que, por terem características de duração e período superior a um ano e não serem despesas de serviço consumível dentro de um mesmo ano, seriam, em verdade, despesas de investimento, indedutíveis no Livro-Caixa.

O interessado, por sua vez, defende ser indispensável ao desenvolvimento da atividade de tabelionato a constante automação e atualização da tecnologia de seus procedimentos, demandando, entre outros, a implantação de novos e mais modernos sistemas; que os pagamentos foram feitos aos funcionários enviados pelas referidas prestadoras para a implantação de serviços de informática; e argumenta que a obtenção de licenças de programas de computador, assessorias de empresas especializadas para a realização de estudo e implementação de novas estruturas de tecnologia diretamente vinculadas com a atividade de tabelionato não se confundem com aplicação de capital, pois não se tratam de bens duráveis que integrem o patrimônio do contribuinte, sendo dedutíveis, uma vez que diretamente destinada ao desempenho da atividade do tabelião ou do registrador.

Pois bem. A princípio, tem-se que os gastos aqui tratados tratam-se, de fato, de despesas de investimento, pois contribuem para a geração de receitas em mais de um ano-calendário. Não são despesas correntes necessárias em um mês específico, mas sim um investimento cuja utilidade ultrapassa o período de um exercício.

Entretanto, quando da análise do item “d” foi aventado que os gastos com informatização abrangendo equipamentos (hardware) e programas (software) tiveram sua dedução condicionada a um intervalo de tempo.

Neste sentido, faz-se oportuno transcrever o art. 3º da Lei nº 12.024/2009, que assim dispôs:

(...)

*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. (grifei)*

No presente caso, consta dos autos Estudo desenvolvido pela empresa Brodbeck Tecnologia da Informação (fls. 269/284), realizado em julho de 2013, prevendo, entre outros, o desenvolvimento de novas funcionalidades nos sistemas, bem como recomendando a substituição dos sistemas DataFlex por PHP e MySQL. Por sua vez, a Proposta de Consultoria e Proposta Comercial de Treinamento em nome da Adianti Solutions (fls. 285/291) trata da capacitação sobre o software Adianti FrameWork (ferramenta que aumentaria a produtividade no desenvolvimento de novas aplicações), a ser utilizado pelo setor de tecnologia. Neste sentido, foi celebrado, entre o contribuinte e a Adianti Soluções em Informática Ltda. o Contrato de Prestações de Serviços de Consultoria Técnica em Informática correspondente, com referência ao desenvolvimento de sistema utilizando o software Adianti FrameWork (fls. 247/248), observada, ainda, a relação de pagamentos (fls. 249/264).

Com base na norma exposta acima, entendo que devem ser restabelecidos os seguintes valores, no total de **R\$ 45.108,33**, atinentes a gastos com informatização **no ano-calendário de 2013**: R\$ 4.000,00 – consultoria Brodbeck (fls. 363/364); R\$ 14.265,00 (fls. 377/378), R\$ 14.498,33 (fl. 401) e R\$ 12.345,00 (fl. 411), todos pagos à empresa Adianti Solutions.

É de se destacar, especificamente quanto à atividade julgadora, que a Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011, determina, em seu artigo 7º, que os julgadores das Delegacias da Receita Federal de Julgamento cumpram e façam cumprir as disposições legais a que estão submetidos, bem como que observem o disposto no inciso III, do art. 116, da Lei nº 8.112, de 1990, e o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Saliento que não cabe a dedução da parte referente aos custos com os deslocamentos de terceirizados, previstos nos contratos e identificados nas notas fiscais correspondentes (fls. 377/378, 401 e 411), uma vez que, consoante já exposto anteriormente, é vedada, por expressa determinação legal, dedução de despesas de tal natureza.

Por fim, o contribuinte também não aborda, em sua peça de defesa, as glosas assim especificadas pela fiscalização no Relatório de Ação Fiscal, todas relativas ao ano-calendário de 2013: **f) despesas lançadas a maior** (total de R\$ 17.169,70); **i) despesas particulares – gastos com “Confiança Sist de Segurança Ltda.”** (total de R\$ 1.870,00); e **h) despesas escrituradas sem a apresentação do respectivo**

**comprovante** (total de R\$ 3.044,18). Inclusive, no que tange às duas primeiras, o contribuinte, ainda em fase anterior à lavratura do Auto de Infração, admitiu o equívoco das deduções, consoante se observa das fls. 146, 147 e 149 dos autos. Glosas mantidas.

Desta forma, é de se acatar, apenas, despesas de livro-caixa, no total de **R\$ 45.108,33**, atinente ao ano-base de 2013, como antes demonstrado, mantendo-se a glosa sobre as demais despesas, relativas aos anos-calendário de 2013 e de 2014, que montaram em R\$ 149.686,07 (R\$ 194.794,40 glosados MENOS R\$ 45.108,33 restabelecidos) e R\$ 267.238,37, respectivamente.

### **Da Concomitância das Multas Aplicadas e Do Caráter Confiscatório**

Com relação à alegação de impossibilidade de ser aplicada a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de forma concomitante com a multa de ofício, cumpre destacar que, nos termos do Enunciado de 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%)*.

Neste espeque, tendo em vista que a cobrança da multa em análise se refere aos anos-calendário de 2013 e 2014, nega-se provimento ao recurso voluntário neste tópico.

Quanto à alegação recursal de que a multa de ofício ofende o princípio constitucional da “proibição do confisco”, insculpido no art. 150, inciso V, da Carta Republicana, esclarecemos que tal princípio é dirigido ao legislador, visando orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

Por sua vez, a multa em questão está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que assim dispõe, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

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:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)**

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

**VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Desse modo, independente do seu quantum, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção do caso concreto à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66:

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

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**