



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.000986/2010-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2802-002.579 – 2ª Turma Especial
Sessão de 16 de outubro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente FERNANDO ZANOTTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

IRPF. RECEITAS RECEBIDAS DE PESSOAS FÍSICAS. INCLUSÃO NO LIVRO CAIXA. VALOR DE RENDIMENTOS APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO. ÔNUS DO FISCO COMPROVAR QUE ESSES RENDIMENTOS NÃO ESTÃO INCLUÍDOS NOS VALORES DECLARADOS NO LIVRO CAIXA.

Cabe ao Fisco comprovar a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, demonstrando inequivocamente que as receitas comprovadamente recebidas não estão dentre os valores declarados como receitas no Livro Caixa.

IRPF. LIVRO CAIXA. ODONTÓLOGO. DESPESAS DE CUSTEIO. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA.

O odontólogo, como profissional não assalariado, está autorizado a deduzir as despesas de custeio pagas e necessárias à manutenção da atividade profissional, desde que comprovadas com documentação hábil e idônea. A idoneidade de nota fiscal como prova de pagamento pode ser afastada diante de fortes indícios de que as informações ali registradas não retratam a realidade dos fatos. Nesses casos, cabe ao contribuinte apresentar outros elementos que comprovem o pagamento das alegadas despesas.

IRPF. LIVRO CAIXA. ODONTÓLOGO. DESPESAS COM CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO. PAGAMENTOS COMPROVADOS.

Não há restrição legal para a dedução no livro caixa de despesas, comprovadas, efetuadas pelo contribuinte que recebe rendimentos do trabalho não-assalariado, com curso de especialização necessário ao desempenho da função desenvolvida pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO NÃO COMPROVADO. QUALIFICAÇÃO AFASTADA.

A exigência da multa qualificada tem como requisito a comprovação nos autos do evidente intuito de fraude. Ausente essa comprovação a qualificação da multa deve ser afastada.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre a mesma conduta, representada pela omissão dos mesmos rendimentos recebidos de pessoas físicas.

MULTA. CONFISCO. SUMULA CARF Nº 2.

A multa de ofício é prevista em lei. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para (a) alterar o valor da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas de R\$20.249,65 para R\$10.167,97; (b) restabelecer dedução de Livro Caixa no valor de R\$8.713,00 (R\$8.580,00 mais R\$133,00); (c) afastar a qualificação da multa de ofício; e (d) excluir a multa isolada referente ao não recolhimento do imposto mensal obrigatório, nos termos do relatório e votos integrantes do julgado. Vencidos os Conselheiros Jaci de Assis Júnior e Jorge Claudio Duarte Cardoso (relator) que davam provimento parcial em menor extensão. Designada para redigir o voto vencedor, quanto à dedução de despesas com curso de especialização, a Conselheira Dayse Fernandes Leite.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Relator

(Assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite – Redatora designada

EDITADO EM: 22/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Júnior, German Alejandro San Martín Fernández, Dayse Fernandes Leite e Julianna Bandeira Toscano. Ausente justificadamente o Conselheiro Carlos André Ribas de Mello.

Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física do exercício 2007, ano-calendário 2006, consistente na glosa de despesas de Livro Caixa, apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão e aplicação de multa de ofício qualificada.

A omissão de rendimentos de pessoas físicas refere-se a valores informados por pacientes do contribuinte, que é dentista, e comprovados por recibos juntados aos autos, rendimentos que a autoridade fiscal reputou não incluídos como receitas do Livro Caixa. Esses valores somam R\$20.249,65 e foram discriminados às fls. 208 (item 1).

A autoridade fiscal registrou que as atividades profissionais do contribuinte eram desenvolvidas na Clínica OPIC, usuária a marca CIIPO, e que, de acordo como contrato apresentado pelo contribuinte, este pagava à clínica uma quantia mensal variável, a título de aluguel de equipamentos odontológicos utilizados em sua atividade profissional.

As despesas informadas em Livro Caixa no valor de R\$7.742,32.

Para melhor compreensão deste caso, as despesas são separadas em dois grupos:

- a) As mais significativas referem-se ao Instituto IPENO, à Clínica OPIC, curso de especialização e locação de equipamentos, respectivamente.
- b) Há outros 4 pagamentos relativos a aquisição de produtos odontológicos e livros, sendo beneficiárias as empresas Dental Center, Odontex – Comércio de Produtos Odontológicos e Livros, Prodoctor e OPIC.

Quanto às primeiras, o contribuinte apresentou notas fiscais que não foram consideradas aptas a comprovar o pagamento em razão de uma série de indícios relacionados pela Fiscalização que colocaram em dúvida a realização desses pagamentos. Em síntese, esses motivos foram:

Do aluguel de equipamentos - OPIC

- a) evidências de que o contrato de locação de equipamentos não reflete a relação laboral entre o contribuinte e a Clínica OPIC;
- b) a empresa não comprovou ser proprietária dos bens locados, limitou-se a informar à Fiscalização que não possui a comprovação porque os bens contavam mais de cinco anos de fabricação e estaria dispensada de guardar as notas fiscais;

- c) o contrato não menciona a quantidade de bens locados, embora, nos termos do Código Civil, a individualização do bem locado seja imprescindível;
- d) as informações vagas acerca dos bens locados juntamente com as informações sobre a OPIC demonstram que a Clínica dispõe de sala cirúrgica, modernos equipamentos, inclusive unidades de reserva, e que a quantidade de bens não se limita apenas aos locados ao contribuinte, pois outros 15 odontólogos atuam no mesmo local (fls. 158);
- e) o contrato de locação prevê o valor de R\$35,00 por hora de locação, entretanto o número de horas locadas que foi informado pela clínica diverge do valor informado nas notas fiscais (fls. 212, item 6);
- f) a clínica não demonstrou a forma como controla as horas locadas;
- g) as despesas informadas no Livro Caixa são exageradas em relação aos rendimentos, gerando uma renda líquida anual de apenas R\$14.410,29, um valor inexpressivo que contradiz o propósito divulgado pela rede CIPO, que oferece um rentável modelo de negócios em odontologia (fls. 161/161);
- h) o valor mensal supostamente pago como aluguel também é desproporcional em relação ao valor mensal que a OPIC paga de aluguel pelo uso de imóvel onde os consultórios funcionam (R\$6.095,96);
- i) o contribuinte utiliza de toda a estrutura da Clínica OPIC, não se trata de apenas alugar equipamentos, esta conclusão é baseada na análise da planta baixa da OPIC, da Resolução ANVISA que dispõe sobre a estrutura mínima para clínicas odontológicas, na ausência de despesas significativas de custeio por parte do contribuinte e entrega de documentos à fiscalização por meio de funcionária da Clínica OPIC;
- j) a afirmação da Clínica OPIC de que aluga apenas equipamentos e não espaço representa uma artificio para simular um contrato de locação de equipamentos odontológicos e burlar a vedação à opção pelo SIMPLES, caso locasse consultório, bem como estratégia para não violar o contrato de locação, que veda a sublocação ou cessão do imóvel para pessoas físicas; para o contribuinte, o artificio resulta na elevação das despesas ligadas à atividade e, conseqüentemente, redução ou inexistência de imposto a pagar, tanto que no ano fiscalizado não recolheu imposto de renda;

- k) a quantidade de horas destinadas ao curso de pós-graduação em atividade profissional pactuada em contraprestação à bolsa de estudo recebida ratifica que o número de horas dedicadas à atividade na OPIC não é o que foi informado pela Clínica;

Do curso de pós-graduação – IPENO

- a) As notas fiscais não bastam para comprovar o efetivo desembolso;
- b) Houve concessão de bolsa de estudo no percentual de 35%, porém há notas fiscais emitidos no valor integral, a bolsa era contraprestação a serviços prestados;
- c) Não há distinção entre o patrimônio do IPENO e da OPIC, o contribuinte afirmou que os pacientes eram atendidos nas dependências do IPENO, sala 201, um das duas salas onde tem sede a OPIC (fls. 47, 56, 187/192) e o responsável pelas duas empresas é o mesmo;
- d) Ainda que comprovadas essas despesas, é indevida a inclusão no Livro Caixa, pois cursos de pós graduação somente são dedutíveis como despesas com instrução e no ano de 2006 o limite anual foi de R\$2.373,84;

As demais despesas não foram admitidas pela Fiscalização porque os comprovantes não contêm requisitos legais ou não comprovam o efetivo pagamento, em sua quase totalidade, não apresentam a identificação do destinatário, com o nome e CPF, e o endereço completo do consultório, no cupom fiscal emitido pela OPIC, em 31/01/2006, não há qualquer identificação do destinatário da mercadoria e no cupom emitido pela Dental Center, em 26/04/2006, o endereço do destinatário é a rua Bento Gonçalves, 183, sala 501, o mesmo da clínica CIIPO, da qual o contribuinte foi excluído do quadro societário em 2004; e o cupom fiscal emitido pela Prodoctor não apresenta o CPF e o endereço do adquirente da mercadoria; o recibo emitido pela Odontex não constitui documento válido como prova, pois o emitente pessoa jurídica deve fornecer nota fiscal ou cupom fiscal (Anexo I, fls. 25, 33, 37 e 41); a comprovação por meio de cupom fiscal está sujeita a requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 61, §1º.

O procedimento de fiscalização é resumido no Termo de Verificação Fiscal às fls. 204/221.

Na impugnação, em síntese, o contribuinte alegou que o contrato era padrão e imposto aos profissionais para assinatura, que pagava com repasse de cheques de seus clientes, que sua participação da CIIPO foi de apenas 0,25% e por certo período, por decisão da clínica que exigia que todos os dentistas fossem sócios com esse percentual, no valor de R\$50,00; está sendo acusado de fatos alheios à sua vontade (de responsabilidade exclusiva da OPIC e do IPENO), não tinha horário fixo a cumprir na clínica, apresentou poucos comprovantes de material dentário porque comprava diretamente dos representantes, os rendimentos imputados como omitidos foram registrados no Livro Caixa sob a denominação de “diversos” porque não localizou registros dos nomes dos pacientes; a multa é desproporcional e não cabe aplicação concomitante da multa isolada com a de ofício; não houve isonomia de tratamento, pois um colega seu, em situação semelhante, teve as notas aceitas pela Fiscalização; pagou pelo curso

de pós graduação e apresenta comprovante de conclusão, são despesas dedutíveis, ao menos como despesas com instrução, descreve a dificuldade financeira e comprova que possui ínfimo patrimônio, o que revela a improcedência da alegação de que as despesas foram desproporcionais

A impugnação foi indeferida sob a fundamentação adiante resumida:

a) cabia ao contribuinte comprovar a escrituração no Livro Caixa, não só das despesas com também das receitas, só assim comprovaria que os rendimentos apurados pela Fiscalização já haviam sido declarados no Livro Caixa; essa tributação não se confunde com a hipótese de tributação de atividades ilícitas como sugeriu o impugnante;

b) foi comprovado que o contribuinte locava não somente equipamentos, e sim “toda uma estrutura indispensável a sua atividade, mas que restou totalmente omissa no contrato”;

c) muito embora seja indubitável a existência de uma relação que envolve a atividade do profissional e as empresas OPIC e CIPO, o contrato e as notas fiscais não exprimem a verdadeira natureza desta relação e os reais valores despendido por este na execução do seu trabalho na sede destas;

d) devido à existência dos indícios arrolados pela autoridade fiscal, os art. 73 e 845, §1º do RIR1999 respaldam a exigência de comprovação e a decisão de não acatar as notas fiscais;

e) ainda que comprovado que a participação do contribuinte na CIPO era de 0,25% e não 25% como a autoridade fiscal considerou, esse equívoco não fragiliza o lançamento, pois não era preponderante em relação aos demais;

f) os fatos imputados à OPIC e CIPO são indissociáveis da fundamentação do lançamento à medida em que desqualificam a relação existente entre o contribuinte e a suposta locatária, não se trata de imputar responsabilidade por ato de terceiros;

g) Não restou esclarecido como ocorria o controle das horas locadas e não é crível que o contribuinte pagasse por um número de horas superior àquele que apurava em seu controle;

h) As alegadas dificuldades financeiras não afetam o fato gerador tributável;

i) Os pagamentos referentes ao curso de pós graduação não se enquadram como despesa necessária, o que impede a dedução no Livro Caixa; como despesa com instrução não pode ser aceita por falta de comprovação do desembolso, diante das circunstâncias evidenciadas nos autos;

j) As multas de ofício e isolada são devidas pois decorrem de previsão legal e não compete à DRJ afastar lei por inconstitucionalidade;

l) Não cabe à DRJ manifestar-se sobre a Representação Fiscal para Fins Penais;

m) O momento de apresentar provas é na impugnação, sob pena de preclusão, e não se configurou qualquer das hipóteses excepcionais do §4º do art. 16 do Decreto nº70.235/1972;

n) Os precedentes indicados não tem efeito vinculante neste processo.

O contribuinte tomou ciência do acórdão no dia 05/05/2011 e interpôs Recurso Voluntário em 02/06/2011, por meio do qual o recorrente reitera tudo quanto alegou em primeira instância, acrescido das alegações abaixo resumidas:

1. nulidade da decisão recorrida por ter indeferido o pedido de produção de provas, em afronta o direito de ampla defesa e ao da busca da verdade material;

2. a afirmação do item 001 da folha n. 3 do acórdão recorrido de que o recorrente foi sócio de uma unidade da CIPO em Bento Gonçalves não procede, pois nunca existiu essa unidade;

3. contesta a afirmação da folha n. 15 do acórdão combatido de que não tinha custo com materiais dentários, pois tinha gastos dessa natureza, nunca afirmou o contrário, simplesmente não guardou todas as notas fiscais ou estas não lhe foram fornecidas, pois comprava muito com representantes comerciais que geralmente não as emitiam; a afirmação de que se valia de matérias dentários da clínica também não é procedente, se assim o fosse, o recorrente não poderia ter apresentado notas de material dentários que foram glosadas pela autoridade fiscal;

4. contesta a afirmação da folha n. 14 do aresto recorrido, 3º parágrafo; nunca cogitou que o controle exigido pela fiscalização viesse a ser necessário, o motivo de os valores formalmente percebidos não guardarem coincidência com o valor convertido em horas porque repassava cheques de terceiros e completava com dinheiro, quando pago a maior, deixava saldo para o mês seguinte, mas pagava a nota do valor efetivamente pago;

5. o horário disponibilizado pela clínica aos colaboradores era de segunda a sexta, das 8:00 às 22h e sábados das 8h às 20h, muito clientes preferiam ser atendidos aos fins de semana (às vezes aos domingos), deste modo as horas disponíveis possibilitaram, com sobra, o uso das horas declaradas;

6. as horas formalmente destinadas ao curso de pós-graduação às sextas-feiras não eram totalmente destinadas ao pós-operatório do curso, mas sim, apenas duas a três horas, ou menos, alguns módulos do curso dispensavam o pós-operatório, de maneira que o tempo restante era dedicado ao labor profissional do recorrente junto à clínica;

7. na tabela apresentada no item 6 do recurso voluntário (fls. 303) é demonstrado o ganho declarado e correlação com as horas trabalhadas/mês;

8. contesta a afirmação do acórdão recorrido (fl. n. 19, 3º parágrafo) que não havia condições para o exercício da profissão nas horas alegadas, pois contava com 35 anos de idade, ainda era um clínico geral, e não um dentista bem sucedido, com rentabilidade pequena e que exigia uma carga de trabalho estafantes, como é normal nessas circunstâncias; tanto que ingressou no curso de especialização na esperança de elevar o nível profissional e, conseqüentemente, a remuneração;

9. enquanto a OMS recomenda 1 para cada 1.200 habitantes, em Florianópolis há número 5,5 vezes maior que o recomendado, o que corrobora as afirmações acima;

10. o contrato social já anexado demonstra que, de 2002 a 2004, o recorrente detinha 0,25% de participação na clínica e não 25% como constou no Termo de Verificação Fiscal, retificação relevante pois essa premissa foi levada em conta pela autoridade fiscal para concluir que o recorrente agiu em conluio, embora este equívoco tenha sido apontado na impugnação, o acórdão recorrido não se manifestou sobre ele; essa participação societária foi imposta pela clínica, mas não lhe trouxe qualquer ganho, e ainda que houve existido, seria ínfimo em razão de a participação ser de apenas 0,25%;

11. os documentos firmados com as empresas OPIC, CIPO e IPENO representam a realidade dos fatos, as fraudes imputadas a essas empresas e seus proprietários constituem fatos alheios ao conhecimento e vontade do recorrente; à época paga esses contratos com cheques de terceiros ou dinheiro, atualmente paga com cheques próprios e a prática atual reafirma a veracidade das operações antigas;

12. se a clínica burlou o SIMPLES, ela é que deve arcar com a responsabilidade pelas infrações, não o recorrente; se a empresa não comprovou a propriedade dos bens locados, o recorrente agiu de boa fé, pois sempre acreditou que os móveis pertenciam à clínica, presumir o contrário é absurdo; a quantidade e individualização dos bens locados não era importante para o recorrente, o que importava era o fato de ser disponibilizado um local adequado para o desempenho de suas atividades profissionais; não era de seu conhecimento se a clínica estava impedida de sublocar;

13. a própria autoridade fiscal reconheceu que a CIPO (ou a OPIC) oferece muito mais que local aos dentistas, oferece equipamentos modernos, qualidade de instalações e, especialmente, uma marca consolidada no mercado;

14. o fato de as empresas pertencerem ao mesmo dono e estarem situadas no mesmo local não permite concluir que houve fraude e, ainda que fosse uma fraude, o recorrente não tem relação com tais acontecimentos; o grupo organizacional possibilitou ao recorrente realizar o curso de pós-graduação, com bolsa de 30%, às fls. 19 consta cópia autenticada do certificado emitido pela renomada Unicastelo, cuja autenticidade não pode ser motivo de dúvida;

15. a assertiva do acórdão que o atendimento que realizava no pós-operatório era contrapartida da bolsa de estudos que recebia é inverídica, e ainda que fosse verdade, restaria ao recorrente pagar o valor de R\$780,00; é este o valor que o recorrente pleiteia como dedução do imposto de renda;

16. a prolatada desproporção entre rendimentos e despesas não é signo de fraude com foi imputado ao recorrente, e sim da dificuldade financeira da profissão e de uma opção mal sucedida, sob o prisma econômico-financeiro, referente ao contrato com a OPIC;

17. não houve omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas pois todo o valor imputado a esse título foi declarado como receitas no Livro Caixa, ou sob a denominação de “diversos” ou com equívoco em relação ao nome do paciente; se não for afastada toda a infração, ao menos o valor registrado em receita como “diversos” deve ser expurgado;

18. contesta a glosa de despesas com fornecedores pois a legislação exige a comprovação das despesas e não o cumprimento de requisitos extrínsecos de documentos fiscais, o que importa é que o documento comprove materialmente a realização da despesa, as infrações formais devem ser imputadas aos emitentes desses documentos; cita precedente judicial alusivo a presunção de boa fé do adquirente;

19. não está impedido de pagar em dinheiro ou com cheques de terceiros, se as micro e pequenas empresas estão dispensadas de manter escrituração contábil com muito mais razão a pessoa física;

20. tem direito à dedução das despesas com o curso de especialização;

21. por analogia com a legislação sobre arbitramento de lucro, não é válido aceitar toda a receita e glosar quase toda a despesa, esta deveria ser arbitrada em 50% das receitas, nos termos do Decreto-Lei 1.648/78;

22. conforme precedentes deste Conselho, deve ser excluída a multa isolada porque o recorrente não estava sujeito a recolhimento mensal obrigatório; de todo modo esta multa deve ser excluída pois há *bis in idem* pois já foi aplicada a multa de ofício;

23. a multa qualificada é improcedente pois o recorrente não agiu com dolo e não pode ser penalizado por conduta de terceiro, com as quais não participou, mas da qual está sendo vítima;

24. conforme precedentes judiciais, a multa de ofício é confiscatória e deve ser reduzida a, no máximo, 20%; e

25. contesta a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais, pois não há um lançamento definitivo contra o recorrente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

I – Da preliminar de nulidade

O acórdão recorrido indeferiu o pleito para produção de provas com fundamentação suficiente, pois consignou que a prova era um ônus do contribuinte e há dispositivo legal que define o momento processual para sua apresentação. De outro lado, o recorrente não traz outras provas e não demonstra objetivamente qual teria sido o prejuízo a sua defesa. Não há declaração de nulidade sem prejuízo. Desta forma, rejeita-se a alegação de nulidade da decisão recorrida.

II - Da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

A autoridade fiscal intimou o contribuinte a apresentar o Livro Caixa e respectivos documentos comprobatórios e registrou que o contribuinte apresentou cópia da documentação, na qual não constavam comprovantes das receitas escrituradas, quanto a esse ponto, o contribuinte teria afirmado que, embora não tenha encontrado todos os recibos

fornecidos, todos os valores auferidos foram declarados e apresentado a relação de receitas com nomes dos pacientes atendidos e respectivos valores, mês a mês.

A autoridade fiscal com base diligenciou junto a pacientes, coletou diversos recibos e concluiu que foram omitidos rendimentos dos contribuinte relacionados às fls. 208 (item 1).

O contribuinte insiste em afirmar que os valores que a autoridade fiscal reputou como omitidos estão incluídos dentre aqueles declarados no Livro caixa como receitas e relacionados como “diversos” porque não foi possível identificar todos os pacientes.

Por sua vez, o acórdão recorrido rejeitou essa alegação sob o fundamento de que cabia ao contribuinte comprovar a escrituração no Livro Caixa, não só das despesas como também das receitas, só assim comprovaria que os rendimentos apurados pela Fiscalização já haviam sido declarados no Livro Caixa.

Essa premissa não é totalmente apropriada, pois em primeiro lugar é ônus da autoridade fiscal comprovar que os valores que relacionou às fls. 208 não estavam contidos no Livro Caixa. Diante de relação elaborada pelo contribuinte, não poderia ignorar a menção a existência de receitas cujos pacientes não estavam informados.

Ainda que seja dever do contribuinte comprovar documentalmente as receitas, a falta de documentação que comprove quem pagou pela receita declarada, não permite presumir que as receitas cuja comprovação foi colhida pela fiscalização sejam, necessariamente, uma omissão. Isto somente é possível, por uma questão lógico-aritmética, quando os rendimentos comprovados pela autoridade fiscal forem de valor superior ao que foi declarado no mês.

A receita que na relação não tem indicação do paciente que pagou pode ou não ter sido paga pelas pessoas com as quais a fiscalização colheu a comprovação, a comprovação da omissão é ônus do Fisco.

Desta forma, a tabela abaixo discrimina a diferença que espelha o quanto o Fisco tem direito de tributar como omissão. Esta tabela deve ser adotada para retificar o lançamento, onde a “diferença” é negativa não se pode presumir que houve omissão.

	Valor dos recibos obtidos pela fiscalização	Valor declarado como diversos	Diferença
Janeiro	781,55	56,80	724,75
Fevereiro	1.165,00	1.106,20	58,80
Março	1.500,00	1.240,65	259,35
Abril	2.281,55	1.151,00	1.130,55
Maio	1.711,55	929,13	782,42
Junho	280,00	39,80	240,20
Julho	1.230,00	1.051,05	178,95
Agosto	1.530,00	1.339,45	190,55
Setembro	580,00	697,45	(117,45)
Outubro	1.450,00	481,00	969,00
Novembro	1.800,00	1.231,00	569,00
Dezembro	5.940,00	758,15	5.181,85
Total	20.249,65	10.081,68	10.167,97

Alem disso, não há imputação fiscal que demonstre suficientemente o evidente intuito doloso nessa omissão de rendimentos, o que desautoriza a qualificação da multa.

III – Da glosa do Livro Caixa

III.1. Das despesas com “aluguel de equipamentos”.

Nessa fase recursal é incontroverso que o recorrente exercia a atividade de dentista em consultório da empresa OPIC, a qual detinha direito de uso da marca CIIPO, e que, não obstante, haver um contrato formal que estipulava a locação de equipamentos, o recorrente locava mais que isso, pois usufruía de toda a estrutura disponibilizada pela OPIC.

Outro fato incontroverso é que o recorrente era responsável técnico da CIIPO, marca usada pela Clínica OPIC.

A questão central do litígio está nas conclusões opostas que Fisco e contribuinte desenvolvem a partir dessa premissa básica, no que concerne à comprovação do pagamento das despesas de locação representadas pelas notas fiscais emitidas pela Clínica OPIC.

A dedução de despesas de locação de estrutura operacional para atividade de odontologia, assim como demais despesas de custeio pagas e necessárias à manutenção da atividade profissional, tem como requisito a comprovação com documentação hábil e idônea.

Nestes autos, os únicos documentos apresentados para provar o pagamento foram as notas fiscais emitidas pela OPIC nas quais foi registrado locação de equipamentos e valores que, convertidos em horas de locação estipuladas no contrato pelo valor de R\$35,00/hora, representam um número de horas locadas superior ao que foi informado pela OPIC.

Em suma: a nota fiscal indica algo que não representa a realidade dos fatos e valores que não são corroborados pela OPIC.

A idoneidade de nota fiscal como prova de pagamento pode ser afastada diante de fortes indícios de que as informações ali registradas não retratam a realidade dos fatos. Nesses casos, cabe ao contribuinte apresentar outros elementos que comprovem o pagamento das alegadas despesas.

A extensa argumentação desenvolvida pelo recorrente na tentativa de justificar as discrepâncias e a falta de documentação que comprove o pagamento é insuficiente, pois não foi superada a questão central: apresentar documentação hábil e idônea

Essa conclusão não é alterada pelo fato de ficar esclarecido que a participação do recorrente na OPIC era de 0,25% tal como diversos outros dentistas (e não 25% como foi considerado pela autoridade fiscal).

O engano da autoridade fiscal em relação à participação societária na OPIC foi apreciado pelo acórdão recorrido, no qual foi consignado que esse equívoco não foi decisivo no lançamento. Desta forma, fica rejeitada a alegação do recorrente de que o acórdão não apreciou esse ponto.

O pleito do recorrente de arbitrar o ganho com base em legislação alusiva a arbitramento de lucro de pessoas jurídicas (Decreto-Lei 1.648/78) deve ser rejeitado pois não se cuida de um lançamento por arbitramento, apenas glosa de despesas.

Nessas circunstâncias, é legítima a glosa das despesas consignadas nas notas fiscais.

II-2. Das despesas com o curso de especialização.

Essas despesas não podem ser deduzidas no Livro Caixa como adequadamente exposto no acórdão recorrido, somente são dedutíveis como despesas com instrução.

Explica-se.

A previsão legal acerca de dedução de despesas com instrução tem natureza de norma específica que não pode ser suplantada pela norma genérica de despesas de Livro Caixa.

Além disso, no Livro Caixa somente são dedutíveis despesas de custeio pagas e necessárias à manutenção da atividade profissional. Não são dedutíveis os investimentos que o profissional realiza para fins de ampliar as fontes de rendimentos. É uma regra geral do regime de custos e despesas, que devem ser computadas no mesmo período em que são tributadas as receitas ou rendimentos. Nessa questão, o curso de especialização é um investimento feito pelo profissional e não uma despesa de custeio.

No sentido de não autorizar a dedução de despesas com instrução no Livro caixa colhem-se precedentes do CARF cujos excertos são transcritos abaixo:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF
Exercício: 2002, 2004, 2005*

Ementa: (...)

DESPESAS. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. Comprovadas com documentação hábil e idônea as despesas necessárias a manutenção da fonte produtora dos rendimentos, deve-se deferir a dedução delas da base de cálculo do imposto de renda.

ANOS-CALENDÁRIO 2003 E 2004. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. DISPÊNDIOS COM CURSOS LIVRES PROFISSIONALIZANTES. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO DESSAS DESPESAS PARA O LIVRO CAIXA. Pela simples leitura do art. 8º, II, "b", da Lei nº 9.250/95 e da legislação regulamentadora (IN SRF nº 15/2001), vigente nos anos-calendário auditados, vê-se que somente há autorização para despesas incorridas com pagamentos a estabelecimentos de ensino (da pré-escola ao 3º grau, passando por cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e seus dependentes), não havendo previsão para albergar cursos de especialização ou profissionalizante livres. Não foi demonstrado nestes autos que as entidades emitentes dos recibos de instrução se enquadrassem como estabelecimentos de ensino, nos termos da Lei nº

9.394/1996 (lei de diretrizes e bases da educação nacional), pois são cursos livres, não regulamentados pela Lei citada. A exigência de enquadramento nessa lei citada, feita pelo IN SRF nº 15/2001, está dentro do poder regulamentar do executivo, não parecendo desbordar do comando do art. 8º, II, “b”, da Lei nº 9.250/95. **Já quanto à conversão das despesas acima para o livro caixa, as despesas passíveis de dedução a título de livro caixa são aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora dos rendimentos e, por óbvio, que não estão especificadas como de utilização geral (dependentes, previdência privada e oficial, despesas médicas, com instrução e pensão alimentícia). Assim, a despesa com instrução deve ser deduzida como tal, e não a título de livro caixa. (...).** (Acórdão nº 2102-001.398, de 29/07/2011)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 2005

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO DESSAS DESPESAS PARA O LIVRO CAIXA. Quando a despesa com instrução não puder ser deduzida como tal, em observância à legislação de regência, por óbvio não poderá sê-la a título de livro caixa, pois a despesa com instrução consta como despesa dedutível específica, aberta a todos os contribuintes, não sendo razoável permitir que despesas que não se enquadrem nos normativos dos dispêndios com instrução possam sê-las dedutíveis a título de livro caixa. (...) Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 2801-002.939, de 12/03/2013)

“Despesas com Instrução

O artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), transcrito na decisão recorrida, delimita as despesas dedutíveis a título de livro-caixa, dentre as quais não se incluem as despesas com instrução, cuja dedutibilidade pelas pessoas físicas têm regras próprias (artigo 81 do RIR/1999). (Voto condutor do acórdão nº 10248293, de 28/03/2007)”

Ademais, se a despesa com instrução tem limites aplicáveis a todos os contribuintes, não é legítimo que apenas um grupo de contribuinte se utilize do Livro Caixa para obter dedução em valor acima do limite fixado a todos, do contrário o tratamento tributário não seria isonômico.

A dedução como despesas com instrução requer a comprovação do pagamento. Pelas razões já expostas no item precedente, não se pode afastar a inidoneidade dos documentos e esclarecimentos alusivos aos pagamentos comprovados, do recorrente ao IPENO, pela realização do curso de especialização, cujos pagamentos, realização e conclusão são inequívocos.

A inserção dessa dedução no Livro caixa deve ser tomada como erro de fato, com isso é legítimo retificar o lançamento para reduzir da base de cálculo o valor correspondente ao limite anual das despesas com instrução: R\$2.373,84

III-3. Das demais despesas do Livro Caixa.

Esse item engloba 4 documentos e o valor é menos significativo em relação às demais.

A autoridade fiscal agiu corretamente ao glosar despesa com cupom fiscal sem os requisitos do art. 61, §1º da Lei nº 9.532, de 1997, pois não identifica o adquirente e/ou a natureza da despesa (se de custeio ou bem de capital), o que implica manter a glosa da despesa representada pelo cupom fiscal emitido pela OPIC, em 31/01/2006 (fls. 25); não há qualquer identificação do destinatário da mercadoria, nem é possível aferir se é um material de custeio ou bem de capital.

Quanto ao recibo de fls. 33, ainda que vencido o óbice quanto à falta da nota fiscal, não é admissível despesa com aquisição de equipamento (conversor).

Por outro lado, devem ser admitidas as despesas representadas pelos documentos de fls. 37 e 41, nos valores de R\$69,00 e 64,00, respectivamente, pois o primeiro documento identifica o nome do recorrente e o fato de o endereço indicado ser o mesmo da CIPO, por si só, não o invalida (R. Bento Gonçalves, 183, sala 501), mormente porque nos autos está demonstrado que esse endereço é divulgado como de funcionamento de uma das Unidades OPIC, onde o recorrente exerce a atividade profissional; o segundo contém o nome do adquirente e identifica um material de custeio.

O valor da glosa excluída neste item é de R\$133,00.

IV - Da multa de ofício

Há um distanciamanento entre glosar despesas porque o recorrente não apresentou outros elementos de prova do pagamento e qualificar a multa de ofício em razão de conduta dolosa.

Enquanto cabia ao recorrente trazer esses outros elementos, cabia ao Fisco provar o dolo do recorrente. De outro giro, não se pode presumir a participação dolosa do recorrente em condutas irregulares paraticadas pela OPIC e/ou pelo IPENO e seus sócios para o fim de qualificar a multa de ofício.

Do mesmo modo, não se pode qualificar a multa devido à irregularidade do contrato.

Ausente a prova do dolo por parte do contribuinte e não sendo lícito atribuir ao recorrente a responsabilidade de condutas imputadas às empresas OPIC ou IPENO, falta base material para qualificação da multa de ofício.

Afastada a qualificação da multa, esta deve ser exigida no seu percentual ordinário de 75%, pois a atividade de julgamento é vinculada à lei, cabe ao CARF aplicar a lei e não afastar sua aplicação. A multa de ofício prevista em lei com alíquota de 75% deve ser aplicada nesse percentual, e não em qualquer outro menos gravoso. Deixa-se de apreciar o pleito alusivo ao caráter confiscatório, que está sujeito à aplicação da Súmula CARF nº 2:

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

V - Da multa isolada

A conduta de omitir rendimentos de pessoa física teve como consequência a omissão de rendimentos no ajuste anual, do que decorreu a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

Ocorre que essa concomitância tem sido repelida por este Conselho, conforme decisões abaixo transcritas que tem afastado a multa isolada:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004). (...) (Acórdão 102-48981 de 23/04/2008 da 2ª Câmara do 1º Conselhos de Contribuintes, Relatora José Raimundo Tosta Santos, recurso 148.735)

MULTA ISOLADA - CUMULATIVIDADE - MULTA DE OFÍCIO – Contendo o artigo 44, I, da lei n.º 9.430, de 1996, norma que alberga a falta, genérica, de pagamento do Imposto de Renda, sua aplicação inibe a eficácia simultânea daquela contida no § 1.º, III, do mesmo artigo.(Acórdão 102-47973, de 19/10/2006, relator Naury Fragoso Tanaka, recurso 143042)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art.44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.(CSRF/04-00832, de 04/03/2008 da 4ª Turma, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e CSRF/01-04987, de 15/06/2004 da 1 Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)

VI - Da Representação Fiscal para Fins Penais

Não cabe ao CARF manifestar-se sobre as alegações referentes à Representação Fiscal para Fins Penais, conforme disposto na Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Diante do exposto, deve-se DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para (a) alterar o valor da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas de R\$20.249,65 para R\$10.167,97; (b) autorizar dedução de R\$2.373,84, a título de despesas com instrução; (c) restabelecer dedução de Livro Caixa no valor de R\$133,00 (cento e trinta e três reais); (d) afastar a qualificação da multa de ofício; e (e) excluir a multa isolada referente ao não recolhimento do imposto mensal obrigatório.

Jorge Claudio Duarte Cardoso

Voto Vencedor

Conselheira Dayse Fernandes Leite, Redatora designada

Em que pese a fundamentação utilizada pelo ilustre Conselheiro Relator, permito-me discordar do voto no que diz respeito exclusivamente, no tocante à dedução, no livro caixa de despesas com o curso de especialização.

É certo que a dedução de despesas de Livro Caixa deve respeitar os parâmetros legais.

A base legal para essa dedução está nos arts.75 e 76 do RIR/99, a seguir transcrito:

Seção II

Despesas Escrituradas no Livro Caixa

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.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º)

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

Da análise atenta dos referidos dispositivos, entendo que não há qualquer embasamento legal que impeça o recorrente de lançar em seu livro caixa, a despesa com curso de especialização, em implantodontia.

Conforme observou o ilustre Conselheiro Relator, a previsão legal acerca de dedução de despesas com instrução tem natureza de norma específica que não pode ser suplantada pela norma genérica de despesas de Livro Caixa. Além disso, no Livro Caixa somente são dedutíveis despesas de custeio pagas e necessárias à manutenção da atividade profissional. Não são dedutíveis os investimentos que o profissional realiza para fins de ampliar as fontes de rendimentos. É uma regra geral do regime de custos e despesas, que devem ser computadas no mesmo período em que são tributadas as receitas ou rendimentos. Nessa questão, o curso de especialização é um investimento feito pelo profissional e não uma despesa de custeio.

De outro giro, na pergunta 402 – do Perguntas e Respostas -IRPF para o Exercício 2007, com fundamento no Parecer Cosit CST nº 60 de 20.06.78, verifica-se que os gastos decorrentes de comparecimento a encontros científicos podem ser deduzidos quando diretamente vinculados aos estudos e trabalhos e às atividades do contribuinte. .

Destarte, entendo fragilizado o fundamento explorado pelo ilustre relator, vez que, encontros científicos, congressos e seminários também são “investimentos” e como tal existe permissão legal para a dedução como despesa no livro caixa do profissional autônomo, desde que apresentados o certificado de comparecimento dado pelos organizadores desses encontros.

No presente caso, conforme consta nos autos o contribuinte apresentou planilha, detalhando os valores pagos referentes ao curso de Implantodontia (fls. 111/123), acompanhada das respectivas Notas Fiscais, bem como, fls. 19, o Certificado de Conclusão do curso realizado no Instituto de Pós-Graduação e Atualização em Odontologia.

Diante do exposto, deve-se DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para (a) alterar o valor da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas de R\$20.249,65 para R\$10.167,97; (b) restabelecer dedução de Livro Caixa no valor de R\$8.713,00 (R\$8.580,00 mais R\$133,00); (c) afastar a qualificação da multa de ofício; e (d) excluir a multa isolada referente ao não recolhimento do imposto mensal obrigatório.

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite

CÓPIA