



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.724097/2011-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.202 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2021
Recorrente RUBENS RAYMUNDO JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANO-BASE 2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 147. APLICÁVEL.

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

TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. OBSERVÂNCIA. INDISPENSÁVEL.

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado. Contudo, 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.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Claudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de 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 a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente de glosa da dedução de livro-caixa e da multa isolada sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago.

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 nº 12-077.262 - proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I - DRJ/RJ1, transcritos a seguir (processo digital, fls. 327 a 336):

[...]

A partir do exame da Dirpf e da documentação apresentada pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal apurou as infrações abaixo detalhadas:

- Foram apuradas despesas declaradas e não comprovadas em Livro Caixa conforme demonstrativo de fl 232. Em resposta à intimação fiscal de nº 003/2010, o contribuinte apresentou comprovantes de despesas que não haviam sido lançadas no livro caixa, no valor total de R\$ 565,17, que foram consideradas como dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto apurado no presente Auto de infração (Micmem - R\$ 212,90, Dental Ricardo Tanaka - R\$ 49,00, Kalunga - R\$ 3,78, Tek Convert - R\$ 154,40 e Mundo da Foto - R\$ 65,00).

- informa [sic] que, nos termos da legislação do Imposto de Renda, somente são dedutíveis as despesas indispensáveis destinadas à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

- dentre [sic] as glosas efetuadas, o AFRFB ressalta as seguintes irregularidades: remuneração paga a autônomos, lanches e refeições, pagamento à "Gimb Up" em nome da pessoa Jurídica RO RRJ Radiologia Odontológica Ltda, despesas com congresso de terceiros, despesas de passagens e despesas com bens duráveis, tais como compra de equipamentos de informática, além de despesas que não são indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

- Deste modo, foram apuradas as deduções indevidas de Livro Caixa, cujos valores, conta e histórico encontram-se relacionados e individualizados no "Demonstrativo de

Despesas Não Comprovadas e Despesas Indedutíveis do ano de 2007", parte integrante do presente Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls 263/265).

Ainda, tendo em vista a falta de recolhimento do imposto devido a título de carne-leão, foi aplicada a multa isolada no percentual de 50% sobre o IRPF devido mensalmente, conforme tabela de fl 249 dos autos.

- Diante de todas as constatações de infrações à legislação tributária acima descritas, foi lavrado o Auto de Infração de fls 251/266, apurando-se um saldo de IRPF Suplementar de R\$ 30.816,63, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75% atualizado até a data de 31/03/2011, e multa isolada no valor de R\$ 12.340,76, conforme Demonstrativo de fl 251 dos autos.

Regularmente cientificado da autuação pessoalmente na data de 04/04/2011, conforme documento de fl 266, o interessado apresentou impugnação administrativa ao lançamento fiscal na data de 03/05/2011 (fls 301/305), alegando, em síntese, que:

- inicialmente, informa que a presente impugnação se limita à contestação do lançamento sobre os valores pagos a terceiros e autônomos, sendo certo que, quanto às demais deduções lançadas, o impugnante procedeu ao recolhimento do imposto, em 29/04/2011, conforme Darf em anexo.

- informa ser dentista, exercendo profissionalmente a atividade de radiologia odontológica, produzindo radiografias, tomografias, documentações odontológicas e os respectivos laudos correspondentes.

- alega que, para a prestação de qualidade de seus serviços a seus pacientes, conta com o auxílio de mais três profissionais autônomos, de mesma área de atuação, além do técnico de informática que eventualmente faz a manutenção dos equipamentos indispensáveis à percepção da receita do impugnante.

- dessa forma, deduziu as remunerações pagas a terceiros no seu livro caixa do ano de 2007. Ocorre que a AFRFB autuante promoveu a glosa dos referidos pagamentos, conforme consta da planilha anexa ao auto de infração, sob a alegação da suposta dedução indevida dos gastos informados com os profissionais em questão.

- defende que a legislação regente do IRPF autoriza a dedução, do livro caixa, das despesas com pagamentos de terceiros, desde que os serviços prestados tenham contribuído para o custeio da percepção da receita e manutenção da fonte pagadora, ou seja, o auxílio de profissionais da mesma área de atuação (no caso dentistas) ou de áreas diversas (contadores, advogados, técnicos de informática, etc), estão dentro das hipóteses permitidas em lei para a dedução.

- alega que o fisco não pode induzir o contribuinte em erro e, posteriormente, autuá-lo por supostas infrações cometidas, se o mesmo seguiu as orientações da autoridade tributante (cita a Pergunta n 397 do Manual de Perguntas e Respostas da RFB). Defende que considerar como procedente o lançamento fiscal significa considerar a premissa de que o Fisco estaria se beneficiando da indução a erro do contribuinte, o que não é permitido no Direito.

- alega que a presente autuação encontra-se completamente fora do alcance da legislação tributária, pois ao mesmo tempo em que o lançamento considera como indedutíveis os pagamentos realizados a terceiros autônomos, também considera os mesmos como realizados a terceiros com vínculo empregatício, tendo o contribuinte apresentado a documentação pertinente.

- o impugnante defende que a lei autoriza exatamente a dedução dos pagamentos realizados aos terceiros com vínculo empregatício, restando contraditório o lançamento realizado, pois resta claro que as deduções foram feitas segundo os preceitos legais. Assim, defende que *"não há como um mesmo fato ser e não ser ao mesmo tempo"*.

- contesta a aplicação da multa isolada a título de carne-leão, tendo em vista que, se consideradas as deduções com os pagamentos realizados aos terceiros autônomos, não haverá base de cálculo para a tributação mensal, conforme se comprova pela tabela anexa.

- desta forma, requer a improcedência do lançamento ora impugnado, por ter o mesmo se processado sem qualquer fundamentação legal que possa respaldá-lo.

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 327 a 336):

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PARTE DAS DEDUÇÕES INDEVIDAS A TÍTULO DE LIVRO CAIXA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

DESPESAS DE LIVRO CAIXA. REMUNERAÇÕES PAGAS A TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO. Somente são dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual as despesas relativas às remunerações pagas a terceiros com vínculo empregatício, os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio estritamente necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte de renda do sujeito passivo, desde que as mesmas estejam devidamente comprovadas, escrituradas em Livro Caixa e em estrita consonância com os termos do art 6º da Lei n 8.134/90.

MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE.

A ausência de recolhimentos mensais obrigatórios (carnê-leão), incidentes sobre os valores de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, enseja a aplicação de multa isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto não recolhido, tendo em vista a manutenção do lançamento fiscal.

Impugnação improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, nada inovando de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 347 a 351).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 31/7/2015 (processo digital, fl. 344), e a peça recursal foi interposta em 31/8/2015 (processo digital, fl. 347), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Nulidade do lançamento**

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, 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 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

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.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento do Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente por falta de enquadramento objetivo dos fatos à legislação aplicável. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos à sua declaração de ajuste anual atinente ao correspondente ano-calendário (DIRPF 2008). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 9 e seguintes).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no auto de infração, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 251 a 265).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Ademais, não procede o argumento do Recorrente no sentido de que a planilha anexada ao auto de infração considera os pagamentos realizados aos autônomos indedutíveis, mas, ao mesmo tempo, os considera com vínculo empregatício. Com efeito, o livro-caixa por ele apresentado traz a Conta “REMUNERAÇÃO PG A TERCEIROS COM VIN”, contrariamente ao que consta da documentação apresentada, provando tratar-se de suposto serviço prestado por autônomo. Confira-se no excerto ora transcrito (processo digital, fls. 263 a 265):

LIVRO CAIXA CONTRIBUINTE RUBENS RAYMUNDO JUNIOR CPF 289.068.707-44				
DATA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR	DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA
DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS				
05/01/2007	REMUNERAÇÃO PG A TERCEIROS COM VIN	PAGO A WALESCA MACHADO	5.792,58	REC PAGTO DE SERV. PREST PESSOA FISICA /AUTÔNOMO
15/01/2007	REMUNERAÇÃO PG A TERCEIROS COM VIN	PG A MELISSA VASCONCELOS	1.640,00	REC PAGTO DE SERV. PREST PESSOA FISICA /AUTÔNOMO
15/01/2007	REMUNERAÇÃO PG A TERCEIROS COM VIN	PG A DENYS VASCONCELOS F	1.642,00	REC PAGTO DE SERV. PREST PESSOA FISICA /AUTÔNOMO

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, 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.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras 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, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que 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.

Mérito

Incidência concomitante de multa isolada (carnê-leão) e multa de ofício

Conforme o Enunciado nº 147 de súmula da jurisprudência do CARF, a partir do ano-calendário de 2007, aplica-se a 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, nestes termos:

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%).

Por conseguinte, improcede suposta alegação de que referidas penalidades incidem sobre igual fato tributário, eis que a multa de ofício penaliza a falta de recolhimento do tributo correspondente a todo o ano-calendário, o qual é apurado no ajuste anual. Já a multa isolada (carnê-leão) reprime a ausência de antecipação mensal do imposto, na medida em que os rendimentos são auferidos, independentemente de ser apurado, ou não, imposto a pagar por ocasião do ajuste anual. Logo, tratam-se de distintos fatos e bens jurídicos tutelados.

Mais especificamente, tais penalidades têm por fundamento o art. 44, incisos I e II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nestes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A propósito, registre-se que 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Nessa perspectiva, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional pelo descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e a conveniência do lançamento.

Por oportuno, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto nº 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)

Nesse sentido, como se viu, tratando-se de norma legal vigente, não excepcionada pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, § 6º, inciso II, o suposto afastamento de sua aplicação é vedado à autoridade administrativa. Ademais, de igual forma, não cabe ao CARF a apreciação das questões de feição constitucional, matéria já sumulada por este Conselho, cujo Enunciado nº 2 de suas súmulas transcrevemos.

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

Ante o exposto, mantém-se a presente autuação, já que incidente sobre fato gerador ocorrido a partir do período-base de 2007.

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>)

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 se 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 é odontólogo, 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 às despesas que se mostrarem **imprescindíveis** para o corrente exercício profissional em cenário de normalidade.

Assim definido, analisando os autos do processo, nota-se que o julgador de origem examinou detidamente o livro-caixa apresentado, mantendo integralmente a glosa efetuada pela fiscalização, tanto por falta da escrituração em si das supostas despesas quanto, relativamente àquelas nele escrituradas, pela ausência de comprovação e/ou carência de previsão legal.

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:

[...]

Inicialmente, cumpre ressaltar que o sujeito passivo não contestou a glosa efetuada sobre parte da dedução indevida a título de livro caixa (somente contestou a glosa sobre as deduções informadas com pagamentos de terceiros autônomos), tendo procedido ao recolhimento do valor de IRPF de R\$ 1.904,85, conforme cópia do Darf de fl 308 dos autos.

[...]

A partir destas considerações preliminares, passa-se a analisar as glosas contestadas pelo impugnante, especificamente aquelas efetuadas sobre as despesas declaradas com os serviços prestados por Denys Vasconcellos Raymundo, Waleska Machado Cabral e Melissa Vasconcellos Raymundo (dentistas sem vínculo empregatício com o autuado) e também pelo prestador Marcelo Alvim Gagliano (serviços de informática).

O autuado alega que, para a prestação de qualidade de seus serviços a seus pacientes, conta com o auxílio de mais três profissionais autônomos, de mesma área de atuação, além do técnico de informática que eventualmente faz a manutenção dos equipamentos indispensáveis à percepção da receita do impugnante.

No que se refere aos gastos alegados com o prestador Marcelo Alvim Gagliano, conforme já mencionado, entende-se por despesas necessárias aquelas sem as quais o contribuinte não consiga exercer a atividade geradora do rendimento. No caso, não se vislumbra essa necessidade, pois o profissional dentista não tem, obrigatoriamente, de se valer de um profissional do ramo da informática para cumprir as suas obrigações trabalhistas, como é defendido. O auxílio de tal profissional pode até ser considerado cômodo, útil, mas, jamais, necessário, no sentido que a lei dá para que a despesa seja dedutível.

Ressalte-se que não há, na atividade laborativa desenvolvida pelo impugnante, qualquer necessidade do auxílio de um profissional da área de informática, nada obstando, é claro, que o referido profissional seja contratado por meio de vínculo empregatício, podendo ser deduzido, então, nessa qualidade.

A propósito, consoante se vê no livro-caixa, o registro do dispêndio com referido prestador dos serviços com informática está registrado em conta denominada “MATERIAL DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA [...]”, no valor fixo de R\$ 360,00, nas seguintes datas: 31/01; 5/02; 5/03; 30/04; 31/07 e 31/08. Contudo, tratando-se de serviço supostamente prestado por autônomo, o Recorrente deveria ter acostado aos autos, no mínimo, a comprovação da tarefa efetivamente executada (processo digital, fls. 263 a 265).

No caso, deve ser observado que tal despesa, para ser considerada como dedutível, os gastos devem estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades fins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora, fato este que não restou, em nenhum momento, comprovado através das cópias de recibos de prestação de serviços apresentados aos autos, razões pelas quais deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização sobre a despesa indevidamente deduzida pelo autuado.

Já no tocante à glosa sobre as despesas informadas com os profissionais Denys Vasconcellos Raymundo, Waleska Machado Cabral e Melissa Vasconcellos Raymundo, cabe mencionar, novamente, que o profissional autônomo pode deduzir no Livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Nos casos em que a relação empregatícia não esteja caracterizada, ou seja, quando se tratar de serviços esporádicos, sem relação de hierarquia, podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Para que essas despesas sejam consideradas dedutíveis, deve restar demonstrado nos autos que os pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício foram efetuados em face da necessidade para a percepção da correspondente receita. E mais, que essa receita tenha sido corretamente escriturada no Livro Caixa e, portanto, incluída na base de cálculo do imposto.

Essa comprovação deve ser feita com a vinculação de cada pagamento (despesa) à receita que lhe deu origem, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Essa exigência probatória decorre do art. 6º, § 2º, que, por sua pertinência, reproduz-se novamente abaixo:

§ 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.

Entretanto, do exame das simples cópias de recibos de pagamentos a autônomos apresentadas à fiscalização pelo contribuinte (fls 156/220) não é possível se fazer qualquer associação dos valores apresentados nos referidos documentos a nenhuma receita auferida pelos serviços odontológicos prestados pelo contribuinte durante os meses de janeiro a dezembro de 2007.

Tal inconsistência demonstra a necessidade da apresentação de contratos de prestação de serviços e demais provas de vinculações específicas e diretas entre as atuações dos referidos profissionais e a percepção das receitas do contribuinte oriundas da prestação de seus serviços odontológicos. Ressalte-se, ademais, que a comprovação pretendida não pode ser feita de modo genérico, não sendo possível se admitir a dedutibilidade de despesas sem a devida comprovação de que as receitas que as originaram foram devidamente incluídas na base de cálculo mensal dos rendimentos sujeitos à tributação do IRPF.

Deste modo, não tendo sido comprovada a essencialidade dos pagamentos alegados pelo notificado à percepção da receita e à manutenção de sua fonte produtora, conclui-se como correta a manutenção da glosa efetuada pela autoridade autuante.

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