



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.000299/2010-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.296 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente GERCI MARINELLI FERNANDES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO. DECADÊNCIA.

O fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física é complexo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.

Os rendimentos sujeitos ao ajuste anual se enquadram no conceito de lançamento por homologação, iniciando-se a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador: 31 de dezembro do ano-calendário analisado.

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA.

O titular de serviços notariais e de registro pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas escrituradas no livro caixa e comprovadas com remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, emolumentos pagos a terceiros e despesas necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora.

DESPESAS COM APLICAÇÃO DE CAPITAL. INSTALAÇÕES DE INFORMÁTICA.

As despesas com aplicação de capital não são dedutíveis do livro caixa dos titulares de serviços notariais e de registro, devendo ser observado, entretanto, o permissivo legal referente aos dispêndios com equipamento de informática, contido na MP nº 460/09 e posterior Lei nº 12.024/09.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. 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%).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) restabelecer a despesa no ano de 2009 no valor total de R\$ 6.849,00, conforme Tabela 1 do voto; b) excluir a multa isolada no período de 2005 e 2006; e c) excluir do cálculo da multa isolada no ano de 2009, os valores constantes na Tabela 1 do voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sáteles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração de imposto de renda pessoa física - IRPF, fls. 89/131, anos-calendário 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, que apurou imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em virtude de: a) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física (planilha 1); b) dedução indevida de despesas de livro caixa (planilha 3); e c) multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 85/86, que:

O contribuinte respondia no período fiscalizado pelo Cartório de Registro de Imóveis fiscalizado.

O sujeito passivo omitiu rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas nos meses de janeiro de 2005 a dezembro de 2005 e fevereiro de 2006 a janeiro de 2007, demonstrados na "Planilha 1".

O sujeito passivo deduziu indevidamente nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário de 2005 a 2009 despesas de livro caixa, demonstrados:

- a) Nas cinco planilhas que acompanharam o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, datado de 04/06/2010;
- b) Nos cinco demonstrativos de despesas indedutíveis que foram escrituradas no livro registro diário da receita e da despesa; e
- c) Nas "Planilha 2" e "Planilha 3"; a **"Planilha 2" demonstra as diferenças existentes entre os valores das despesas escrituradas e os declarados nas declarações de**

ajuste anual e a "Planilha 3" demonstra o valor total das despesas glosadas; e que, em razão de o sujeito passivo ter declarado como rendimentos tributáveis valor a maior correspondente a R\$ 3.000,00 em relação ao mês de janeiro de 2006, este valor foi diminuído do total das despesas a serem glosadas, conforme "Planilha 3". (grifo nosso)

O sujeito passivo não recolheu o imposto de renda da pessoa física devido a título de carnê-leão correspondente a diversos meses compreendidos no período objeto da fiscalização, razão pela qual será aplicada a multa isolada, na forma da legislação vigente.

Em impugnação apresentada às fls. 140/164, o contribuinte questiona o lançamento, afirmando ter ocorrido decadência parcial do crédito lançado até julho/2005, que houve erro no somatório dos rendimentos recebidos, sendo incabível a multa de ofício por ausência de dolo ou culpa, que foram indevidamente glosadas despesas de custeio necessárias à percepção de receita (aquisição de armários, material de informática, mesas e cadeiras, arrendamento mercantil de máquina xerox, reforma do prédio e mão de obra e remuneração paga a prestadores de serviços), que ausente o enquadramento legal da multa por falta de recolhimento de carnê-leão e que é incabível sua manutenção em conjunto com a multa de 75%.

A DRJ/CGE julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão 04-35.713 de fls. 1.838/1.850, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.

Pela regra geral, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A exceção, de contagem desse prazo a partir da data de ocorrência do fato gerador quando há pagamento antecipado de imposto, não se aplica à exigência de multa de ofício.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Sujeitam-se à tributação através de lançamento de ofício rendimentos recebidos pelo sujeito passivo, apurados pela autoridade fiscal, não oferecidos espontaneamente à tributação pelo beneficiário.

GLOSA DE DEDUÇÕES. DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

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

Cientificado do Acórdão em 26/6/2014 (Aviso de Recebimento - AR, fl. 1.856), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 28/7/2014, fls. 1.858/1.891, que contém, em síntese:

Em preliminar, alega nulidade da decisão de primeira instância, pois deixou de apreciar a preliminar de decadência invocada na impugnação e a preliminar de nulidade formal do auto de infração quanto à exigência de multa isolada. Na impugnação houve pedido de reconhecimento da decadência não só das multas isoladas, mas também dos créditos tributários do período de janeiro a julho de 2005, nos termos do CTN, art. 150, § 4º. Quanto à multa isolada, consta dos autos o enquadramento legal da multa de 75%, mas não consta o enquadramento legal

da multa isolada de 50% (vício formal). Entende ser nula a decisão por preterição do direito de defesa.

Entende que a decisão recorrida deve ser reformada para o reconhecimento da decadência do crédito tributário até a competência julho/2005. Disserta sobre fato gerador do imposto de renda a ser recolhido no carnê-leão, entendendo ser mensal.

Alega ser incabível a multa de ofício de 75% sobre a omissão de rendimentos recebidos (item 1), pois ocorreu apenas erro justificável de somatória que gerou pequena omissão de rendimentos, não havendo dolo, culpa ou má-fé.

Quanto às deduções consideradas indevidas no auto de infração, entende que devem ser consideradas as despesas glosadas listadas no recurso com aquisição de estantes, armários, mesas, gaveteiro, equipamentos de informática (monitor, impressora, mouse, teclado), aparelhos telefônicos, arrendamento mercantil de máquina xerox, serviços de gesso na reforma de prédio locado, serviços de mão de obra elétrico, telefônico, rede de computadores e rede de alarme, locação de máquinas e prestação de serviços de informática. Cita entendimento do antigo Conselho de Contribuintes sobre despesas com contratos de prestação de serviços de processamento de dados. Afirma que são dedutíveis, além dos emolumentos pagos a terceiros, a remuneração paga a terceiros, com vínculo empregatício, encargos trabalhistas e previdenciários. Requer o restabelecimento das despesas glosadas constantes do anexo 3 do auto de infração. Cita decisões do antigo Conselho de Contribuintes no sentido de serem dedutíveis as despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Alega ser indevida a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão incidente sobre a mesma base de cálculo sobre a qual incidiu multa de ofício de 75%.

Requer em preliminar que seja anulada a decisão de primeira instância e reconhecida a decadência até julho/2005. No mérito, que sejam restabelecidas as glosas efetivadas e apontadas no recurso e afastada a multa isolada de 50% por falta de recolhimento de carnê-leão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

INTRODUÇÃO

Da leitura da impugnação e acórdão recorrido, verifica-se que o contribuinte questiona a glosa de algumas despesas que entende serem dedutíveis. Para as demais despesas glosadas, não apresenta contestação.

PRELIMINAR

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Alega a recorrente que a decisão recorrida é nula por não enfrentar os argumentos apresentados na impugnação sobre a decadência de parte do crédito lançado (impugnou todo o

crédito lançado e não somente a multa isolada) e nulidade formal por falta de enquadramento legal da multa isolada de 50%.

Quanto ao enquadramento legal da multa isolada, não assiste razão ao recorrente, pois ele é explicitamente citado à fl. 105 do auto de infração.

De qualquer forma, esclarece-se **que não há decretação de nulidade do lançamento ou decisão de primeira instância sem prejuízo à parte**. Em que pese o discurso de existência de vício, o recorrente demonstra entender qual é o dispositivo legal da multa isolada, tanto é que contesta sua aplicação simultânea com a multa de ofício de 75%.

Quanto à decadência, de fato, no acórdão recorrido apreciou-se a matéria somente quanto à multa isolada.

Sob esse aspecto, reconhece-se a nulidade arguida, contudo, deixo de declará-la, pois, conforme se verá a seguir, no tópico sobre decadência, não há como ser acolhida a pretensão do recorrente. A DRJ não poderia decidir de forma diferente, pois sua atividade administrativa está vinculada à lei e ao entendimento administrativo, sendo que a declaração da nulidade somente serviria para postergar o julgamento.

Isso porque no caso dos **rendimentos submetidos à tributação no ajuste anual**, é pacífico o entendimento administrativo e judicial de que a data de ocorrência do fato gerador corresponde ao dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Inclusive, até mesmo no caso de omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, o fato gerador ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário (Súmula CARE nº 38), o que reforça o entendimento de que o fato gerador do IRPF ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

No caso, a causa está madura a justificar imediato julgamento do mérito, conforme Código de Processo Civil, Lei 13.105/2015, artigos 15 e 1.013, § 3º, III, de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal.

DECADÊNCIA. FATO GERADOR.

Para os rendimentos sujeitos ao ajuste anual, a Lei 9.250/95, art. 7º, dispõe que:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

O fato gerador do imposto de renda (artigos 44 e 114 do CTN) é complexo, uma vez que compreende um conjunto de fatos materiais sucessivos com projeção temporal, que se perfectibiliza ao final do ano-base, quando se verifica o último evento integrante da hipótese de incidência do tributo.

Ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos e ganhos de capital são recebidos (por meio de retenção na fonte ou recolhimento de carnê leão), o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º).

Tais dispositivos legais conferem ao imposto sobre a renda os contornos de um lançamento por homologação, aplicando-se então, para se apurar a decadência, o comando do CTN, art. 150, § 4º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A regra de decadência somente seria deslocada para o disposto no CTN, art. 173, I, se comprovada ausência de pagamento antecipado, fraude, dolo ou simulação.

No presente caso, o fato gerador mais remoto ocorreu em 31/12/2005, começando nesta data a fluir o prazo decadencial de cinco anos, aplicando-se a regra contida no CTN, art. 150, § 4º, mais benéfica. Assim, a fiscalização teria até 31/12/2010 para efetuar o lançamento. Como a ciência do sujeito passivo ocorreu em agosto/2010, não há que se falar em decadência.

MÉRITO

MULTA. RESPONSABILIDADE.

Alega o recorrente que houve erro de soma nos rendimentos recebidos, mas que não houve má-fé, objetivando a exclusão da multa lançada. Tal argumento não tem como ser acolhido, conforme dispõe o CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Quanto à multa de 75%, esta foi aplicada nos termos da Lei 9.430/96, art. 44:

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; [...]

Portanto, correta a multa aplicada, não cabendo ao agente administrativo, cuja atividade é vinculada, deixar de aplicar a lei.

DESPESAS GLOSADAS.

Sobre a dedução de despesas de livro-caixa, a Lei 7.713/1988 determina:

Art. 11 Os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição da República, desde que mantenham escrituração das receitas e das despesas, poderão deduzir dos emolumentos recebidos, para efeito da incidência do imposto:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro.

A Lei 8.134/90 dispõe que:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.”

E ainda, a Lei nº 9.250/95 determina:

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.

No mesmo sentido, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, à época vigente, dispõe:

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; (grifo nosso)

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

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; (grifo nosso)

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.

Assim, para que uma despesa possa ser considerada como de custeio e, portanto, dedutível, devem ser atendidos, cumulativamente:

- deve estar relacionada com a atividade exercida;
- deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração;
- deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora (inevitável e indispensável);
- deve estar escriturada em Livro Caixa e comprovada com documentação idônea.

Vê-se que a lei objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência. Ou seja, para fins de dedução, apenas as despesas indispensáveis e inevitáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos, com documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

De acordo com o Parecer CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.”

Quanto ao conceito de despesas de custeio, vale transcrever o entendimento da RFB sobre o tema, explanado nos seguintes trechos da SC Cosit nº 210/2018:

16. Observe-se que a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6 de 18 de maio de 2015, analisou o conceito de despesas de custeio, concluindo pela similaridade entre as despesas de custeio de pessoa física não assalariada e as despesas operacionais da pessoa jurídica, conforme se pode verificar abaixo:

16. Neste ponto, calha comentar que, ao analisar a dedutibilidade de despesas de custeio inerentes aos rendimentos do trabalho não-assalariado, a Cosit, em ao menos duas oportunidades, embasou-se na “semelhança do que ocorre com as empresas”, pois o art. 299 do RIR/1999 (art. 191 do RIR/1980) estabelece que “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.

[...]

16.3. Essa linha de interpretação conforma-se com o princípio que vem nortear a elaboração da legislação do imposto sobre a renda, de harmonização da tributação das pessoas físicas com a das pessoas jurídicas, consoante se

verifica na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e na da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

16.4. Disso deflui que, para avaliar a possibilidade de dedução dos dispêndios vinculados aos rendimentos do trabalho não assalariado, em consonância com a orientação da Cosit, é lícito apoiar-se nos precedentes relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

16.4.1. Reforça essa ilação, no caso de serviços notariais e de registro, o pronunciamento da Administração no Parecer CST nº 2.391, de 15 de agosto de 1979 (que deu origem ao Ato Declaratório Normativo CST nº 13, de 1978, publicado no Diário Oficial da União - DOU de 25.08.1978), segundo o qual os serviços prestados pelos cartórios, de foro ou extrajudiciais, configuram-se como serviços prestados pelo poder público, por meio de órgãos administrados diretamente por ele, ou indiretamente por delegação de competência, e a retribuição desses serviços tem natureza de receita operacional. A propósito, o próprio art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, no seu caput, emprega o termo receita (“decorrente do exercício da respectiva atividade”), referindo-se aos rendimentos do trabalho não assalariado e aos dos titulares dos serviços notariais e de registro. [...]

17. Consta no art. 299 do RIR/1999, o conceito de despesas operacionais da pessoa jurídica, como sendo aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que não computadas nos custos. Os §§ 1º e 2º dispõem que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas com o objetivo de realizar as operações exigidas pela atividade da empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:

Decreto nº 3.000, de 1999

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

19. Saliente-se que ambas as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.

20. Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o consulente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, as despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Constata-se, por conseguinte, que o Fisco utiliza como base para a definição das despesas de custeio no caso dos serviços notariais e de registro os parâmetros e conceitos

advindos da legislação do imposto de renda pessoa jurídica, conforme fundamentação supra reproduzida atesta. A análise das deduções submetidas à glosa deve ser realizada, então, levando-se em conta tais manifestações, bem como as demais normas de regência.

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

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

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

[...]

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

Acrescente-se que, interpretando os dispositivos legais, quanto às despesas dedutíveis, a RFB, no Manual de Perguntas e Respostas – IRPF, esclarece (Manual do exercício de 2010 cujo conteúdo é idêntico ao dos anos anteriores):

Pergunta 395 — 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. (grifo nosso)

(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)

396 — Podem ser deduzidos os gastos com arrendamento mercantil e com depreciação de bens?

Não. O art. 34 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, veda a dedução dessas despesas.

398 — Qual é o tratamento tributário das despesas com benfeitorias, efetuadas pelo profissional autônomo em imóvel locado?

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa.

401 — São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)

Feitas estas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

Ao contrário do estabelecido, o recorrente entende que poderia deduzir as despesas com aquisição de estantes, armários, mesas, gaveteiro, equipamentos de informática (monitor, impressora, mouse, teclado), aparelhos telefônicos, arrendamento mercantil de máquina xerox, serviços de gesso na reforma de prédio locado, serviços de mão de obra elétrico, telefônico, rede de computadores e rede de alarme, locação de máquinas e prestação de serviços de informática.

Como se vê, não são dedutíveis os gastos com aquisição de bens de capital (mobiliário adquirido), de produtos que não se caracterizam como bens de consumo (como os aparelhos telefônicos) e, a princípio, com aquisição e instalação de equipamentos de informática, que se caracterizam como investimento.

Também, por expressa previsão legal, não se admite a dedução de despesas com arrendamento mercantil de equipamentos e quanto aos prestadores de serviços, somente é cabível a dedução em relação aos profissionais com vínculo empregatício, o que não restou demonstrado em relação aos serviços listados (mão de obra elétrico, telefônico, rede de computadores, rede de alarme e prestação de serviços de informática).

Quanto aos investimentos com informatização, a Lei 12.024/2009 (MP 460, de 30/3/2009) dispõe que:

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.

Desta forma, para os investimentos realizados a partir de abril/2009 até o exercício 2014, é admitida a dedução.

Quanto aos serviços de informática, constata-se que os recibos da empresa Agostinho & Agostinho – Comércio de Produtos de Informática e Serviços (ex. recibo de fl. 1.801) apresentados em valores fixos mensais, não especificam qual o tipo de serviço prestado/máquina locada, de modo que, em face do documento apresentado não se pode aferir se a despesa seria essencial e necessária à percepção do rendimento e à manutenção da exploração da atividade do contribuinte. O mesmo raciocínio se faz em relação à empresa PGP Planejamento e Gestão de Processos Ltda.

No caso, devem ser admitidas as deduções com aquisição de equipamentos de informática nos valores listados na Tabela 1.

Tabela 1 – Despesas com informatização dedutíveis – aquisição de *hardware*

competência	valor	recibo fls.
abr/09	R\$ 235,00	1.803
mai/09	R\$ 260,00	1.806
jun/09	R\$ 110,00	1.810
out/09	R\$ 1.007,00	1.821
out/09	R\$ 2.400,00	1.823
dez/09	R\$ 850,00	1.831
dez/09	R\$ 1.392,00	1.832
dez/09	R\$ 595,00	1.833
total	R\$ 6.849,00	

Quanto às benfeitorias em imóvel locado, não restou comprovado que **contratualmente** fazem parte como compensação pelo uso do imóvel locado.

Sendo assim, exceto quanto às despesas com *hardware* descritas na Tabela 1, mantém-se a glosa das despesas feita pela fiscalização.

MULTA ISOLADA

Quanto à multa isolada (carnê-leão), os rendimentos recebidos por pessoa física de outra pessoa física se sujeitam ao pagamento mensal do imposto mediante o carnê-leão, conforme previsto na Lei 7.713/88, art. 8º.

Desta forma, sendo devido o imposto, deveria ter sido feito o recolhimento mensal por meio do carnê-leão, e como não houve tal recolhimento, a fiscalização apurou a multa isolada por falta de pagamento antecipado.

Contudo, relativamente aos fatos geradores até o ano-calendário 2006, é inviável a imposição de multa isolada do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o imposto de renda lançado, dada a ausência de previsão legal de incidência simultânea das duas

multas, calculadas sobre a mesma base de cálculo, o que configuraria dupla penalidade pela mesma infração.

Somente com a edição da Medida Provisória 351/07, convertida na Lei 11.488/07, que alterou a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, passou-se 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 pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%):

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:

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; [...]

Neste sentido, a 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%).

Sendo assim, indevida a multa isolada aplicada em razão da falta de pagamento do carnê-leão no período de 2005 e 2006.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) restabelecer a despesa no ano de 2009 no valor total de R\$ 6.849,00, conforme Tabela 1 do voto; b) excluir a multa isolada no período de 2005 e 2006; e c) excluir do cálculo da multa isolada no ano de 2009, os valores constantes na Tabela 1 do voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier