



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720084/2012-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.605 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente GERALDO NAHIME JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

É permitida a dedução no Livro-Caixa dos pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que referentes a despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Se caracterizada relação habitual, a dedução da despesa está condicionada a existência de vínculo empregatício e ao pagamento dos encargos trabalhistas e previdenciários.

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. IMÓVEL RESIDENCIAL E COMERCIAL.

É permitida a dedução no Livro-Caixa de um quinto das despesas com aluguel, água/esgoto, energia e telefone com imóvel que é concomitantemente utilizado como residência particular e para o exercício da atividade profissional.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. SÚMULA CARF Nº 147.

Com a entrada em vigor da Medida Provisória nº 351, de 22/1/07, passou a haver previsão expressa de aplicação concomitante da multa isolada de 50%, por não recolhimento do Carnê-Leão, com a multa de ofício de 75%, sendo nessa linha a Súmula CARF nº 147.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução a título de livro caixa referente às despesas com Caroline Oliveira Cambeu (R\$ 60,00 em setembro, R\$ 100,00 em outubro, R\$ 80,00 em novembro e R\$ 20,00 em dezembro) e com Ana Paula Ferreira (R\$ 550,00 em novembro e R\$ 550,00 em dezembro). Vencidos os Conselheiros Denny Medeiros da Silveira (relator), Luís Henrique Dias Lima e Márcio Augusto Sekeff Sallem, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)
Francisco Ibiapino Luz – Redator Designado

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

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão nº 12-84.907, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ, fls. 712 a 722:

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls. 3 a 14, referente ao exercício 2008, ano-calendário 2007, no valor de R\$ 39.719,59 (trinta e nove mil, setecentos e dezenove reais e cinquenta e nove centavos), sendo R\$ 13.825,19 de imposto, R\$ 5.727,77 de juros de mora (calculados até 30/04/2012), R\$ 10.386,89 de multa proporcional e R\$ 9.797,74 de multa exigida isoladamente.

Foram apuradas as seguintes infrações: Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa, Omissão de Rendimentos e Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão. Os respectivos enquadramentos legais constam nos campos próprios do Auto de Infração.

A ação fiscal e as conclusões da autoridade tributária estão informadas no Termo de Conclusão de Procedimentos Fiscal de fls. 454 a 463 e anexos juntados às fls. 464 a 475.

Cientificado do Auto de Infração em 31/05/2012 (fl. 477), o contribuinte apresentou, em 29/06/2012, por seus procuradores, a impugnação de fls. 480 a 506, na qual alega, em síntese:

- o impugnante, profissional liberal, exerce regularmente a profissão de cirurgião dentista;
- não deduziu indevidamente as despesas de livro caixa da base de cálculo do IRPF;
- a fiscalização glosou o valor total de R\$ 49.558,84 correspondentes a despesas com terceiros sem vínculo empregatício, embasando sua pretensão no art. 75, I, do RIR/99; - contudo, o inciso III do mesmo artigo autoriza a dedução das despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- se infere que a fiscalização parte de interpretação distorcida da legislação, lesando o direito do impugnante de deduzir da base de cálculo do imposto de renda as despesas com terceiros sem vínculo empregatício (despesas de custeio);
- todos os pagamentos efetuados pelo impugnante (locador) aos profissionais Daniel Antonio de Angelis e Marcos Kawagoe (locatários dentistas) são decorrentes dos contratos de aluguel de equipamentos celebrados entre as partes;
- segundo os referidos contratos, o pagamento do aluguel era efetuado pelos locatários ao impugnante mediante prestação de serviços de atendimento odontológico aos seus pacientes, de modo que se os locatários (terceiros prestadores do serviço) excedessem o limite de três atendimentos diários, o impugnante deveria pagar aos mesmos pelos demais atendimentos;

- dessa forma todas as despesas arroladas pela fiscalização com esses profissionais foram pagamentos que o impugnante efetuou em decorrência da prestação de serviços odontológicos (atendimento a pacientes do impugnante);
- embora não se trate de trabalho com vínculo empregatício, o fato é que as despesas com os referidos profissionais são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, assim consideradas despesas de custeio por manterem correlação com a atividade exercida pelo impugnante;
- portanto, nos termos do art. 6º, III, da Lei 8.134/90, reproduzido no art. 75, III, do RIR/99, tais despesas são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda pessoa física;
- no mesmo sentido a pergunta 405 do Perguntas e Respostas encontrado no sítio da Receita Federal do Brasil, que reproduz;
- assim, todas as despesas com terceiros registradas no livro caixa, mesmo que sem vínculo empregatício, caracterizam-se como despesas de custeio;
- no caso, os terceiros são dentistas que prestaram serviços para o impugnante, ou seja, atuam na mesma atividade do impugnante, contribuindo para receita, e ao mesmo tempo são necessários para a manutenção dos consultórios do impugnante, que não teria condições de atender sozinho um grande fluxo de pacientes, senão com a ajuda desses profissionais;
- o valor das despesas com referidos profissionais totaliza a importância de R\$ 39.318,81 e pode ser integralmente deduzido da base de cálculo do imposto;
- entendimento contrário implicaria em expressa lesão ao princípio da legalidade, expresso no art. 150, I, da CF;
- cita ainda o art. 97 do Código Tributário Nacional; - o mesmo raciocínio é válido para despesas com as profissionais Ana Paula e Rosilda, que prestaram serviços de apoio, Caroline Oliveira Cambeu (auxiliar de limpeza) e Maristela (digitadora), que totalizaram R\$ 10.240,00;
- também são indevidas as glosas referentes às despesas com aluguel, água/esgoto, energia e telefone apuradas pelo fisco, totalizando R\$ 10.613,63;
- o impugnante possuía em 2007 dois consultórios onde exercia suas atividades profissionais de cirurgião dentista, sendo um no município de Sertãozinho e outro no município de Ribeirão Preto;
- consta na DAA do impugnante o endereço da rua Braz Paschoal 1017, Sertãozinho, eleito para efeitos comerciais, considerando sua inscrição como autônomo na Prefeitura daquela cidade;
- intimado a prestar esclarecimentos ao fisco, para comprovação do endereço residencial e consultório, apresentou demonstrativo telefônico do imóvel à rua Braz Paschoal e CPFL do imóvel à rua General Osório, em Ribeirão Preto;
- embora os referidos documentos tragam informação de que os serviços são para fins residenciais, na verdade não foram utilizados para fins residenciais, mas sim para fins comerciais (consultórios de odontologia do impugnante);
- quanto ao consultório da rua Braz Paschoal, há uma residência que fica nos fundos e o consultório na frente, porém, a efetiva utilização das despesas com energia elétrica, telefone e água era para fins comerciais, razão pelo qual foram lançadas como despesas necessárias da atividade;
- já os apartamentos 01 e 02 localizados na rua General Osório 530, Ribeirão Preto, formam, em conjunto, a clínica do impugnante;
- salienta-se que todos os equipamentos e aparelhos do impugnante não caberiam no apartamento 01, por isso não se pode admitir que o apartamento 02 tinha fim residencial, como afirma a fiscalização;

- ademais, o impugnante à época também mantinha para fins residenciais um imóvel alugando na cidade de Ribeirão Preto, conforme contrato de aluguel e comprovante de energia elétrica que junta;
- com efeito, a fiscalização para glosar as deduções ora em foco, parte de mera presunção sem amparo legal, ferindo frontalmente o direito a dedução do impugnante;
- toda a argumentação até aqui alinhavada também deve valer para glosas relativas às despesas consideradas desnecessárias pelo fisco, as quais na verdade são necessárias, haja vista tratar-se de materiais utilizados ora no processo de esterilização dos instrumentos odontológicos, ora como parte do tratamento aos pacientes;
- por exemplo, os instrumentos odontológicos, tais como sonda explanadora, pinças, escavador de dentina etc., são embalados em sacos de pipoca e levados a autoclave para esterilização; - outro exemplo são os copos descartáveis e papel toalha utilizados por pacientes para bochechos e enxugar a boca, limpar o sangue, álcool etc.;
- assim o valor de R\$ 2.313,21 de despesas com esses materiais não pode ser considerado como despesas desnecessárias;
- em relação à omissão de rendimentos, em que pese a ausência do lançamento dos recibos indicados na contabilidade do impugnante, o fato é que em resposta ao fisco, ele reconheceu os mesmos como autênticos, o que demonstra sua boa fé, merecendo ser ao menos afastada ou reduzida a multa arbitrada ao mínimo previsto na legislação;
- dessa forma, solicita a aplicação da multa de 20% sobre o imposto devido, na forma do art. 61 da Lei 9.430/96 e art. 59 da Lei 9.383/91;
- nos termos dos artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional, a lei mais benéfica deve sempre ser aplicada ao contribuinte;
- cita jurisprudência para defender que a exigência de multas de 50% e 75% sobre o valor tributável afronta o princípio da isonomia previsto no art. 5º da Constituição Federal;
- ainda, tais percentuais seriam indubitavelmente arbitrários, na medida que extrapolam os limites das normas constitucionais (vedação ao confisco, capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade), corroborando por via oblíqua lesão ao princípio da legalidade, previsto nos arts. 150, I e 5º, II, da Constituição Federal;
- cita as súmulas CARF nº 13 e nº 14;
- conclui que as multas aplicadas são totalmente indevidas e abusivas porque o limite a ser aplicado é de 20%.

Ao julgar a impugnação, em 26/1/17, a 21ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade de votos, conclui pela sua improcedência, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

É permitida a dedução no Livro-Caixa dos pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que referentes a despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Se caracterizada relação habitual, a dedução da despesa está condicionada a existência de vínculo empregatício e ao pagamento dos encargos trabalhistas e previdenciários.

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. IMÓVEL RESIDENCIAL E COMERCIAL.

É permitida a dedução no Livro-Caixa de um quinto das despesas com aluguel, água/esgoto, energia e telefone com imóvel que é concomitantemente utilizado como residência particular e para o exercício da atividade profissional.

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. NECESSIDADE.

Somente as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora são passíveis de dedução dos rendimentos recebidos de trabalho não-assalariado.

MULTA DE OFÍCIO.

Deve ser mantida a multa de ofício aplicada em consonância com a legislação de regência.

Cientificado da decisão de primeira instância, em 31/1/17, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 725, o Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 508) interpôs o recurso voluntário de fls. 1.945 a 1.965, em 21/2/17, no qual reproduz, *ipsis litteris* as alegações da impugnação, acrescentando apenas o seguinte quanto à aplicação cumulativa da multa de ofício de 75% com a multa isolada de 50%:

5.2. De plano, a cumulação das multas contraria a Súmula CARF n. 105:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

5.3. A finalidade de ambas é a mesma, qual seja, punir o contribuinte que não recolheu o tributo em determinada situação.

5.4. No caso presente, caso fosse aplicada alguma penalidade, certamente seria apenas a multa isolada, pois é uma penalidade específica para o caso de não recolhimento dos valores mensais (carnê leão).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Das alegações recursais

Inicialmente, à luz do que dispõe o art. 33 do Decerto nº 70.235, de 6/3/72, cabe esclarecer que recurso voluntário é interposto em face da decisão de primeira instância e não em face do lançamento, cuja contestação é feita por meio da impugnação.

Sendo assim, quando o Contribuinte repete a sua impugnação no recurso está, em verdade, pedido apenas um reexame da mesma e contestando diretamente o lançamento, sem recorrer, efetivamente, das razões do julgado *a quo*.

Pois bem, tendo em vista que o Recorrente reproduz a impugnação, *ipsis litteris*, em seu recurso, também reproduziremos no presente voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784, de 29/1/99, e do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF),

aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordamos:

Sobre a dedução de despesas escrituradas no Livro-Caixa dispõem os artigos 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/1999):

[...]

Das despesas com terceiros sem vínculos empregatícios

Em relação aos profissionais Antonio de Angelis e Marcos Fernando Kewagoe, afirma o impugnante que eles prestavam atendimento odontológico a seus clientes, em decorrência de contrato de aluguel, e que se os atendimentos excedessem três por dia, então o impugnante deveria pagar aos mesmos pelos demais atendimentos.

Nota-se, portanto, que há no caso concreto uma relação de prestação de serviço realizada com habitualidade, própria dos vínculos empregatícios. Nesse sentido, os dois profissionais estavam obrigados a prestar, na forma do contrato apresentado, três atendimentos diários e, mais que isso, os atendimentos excedentes totalizaram o montante de R\$ 39.318,81, ou seja, 33,08% do valor dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas informados pelo contribuinte Geraldo Nahime Junior em sua DAA.

Neste sentido, conforme se verifica na tabela de fls. 469 a 472, foram glosadas 92 despesas somente com esses dois profissionais, em todos os meses do ano-calendário 2007.

É certo que o contribuinte pode, na forma do inciso III do art. 75 do RIR, deduzir pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, entendimento esse em consonância com a Pergunta 405 do Perguntas e Respostas, transcrita pelo impugnante.

No entanto, a regra prevista no inciso I do mesmo artigo, que não pode ser afastada, informa que, quando esta relação for habitual, a dedução da despesa está condicionada a existência de vínculo empregatício e ao consequente pagamento dos encargos trabalhistas e previdenciários.

Qualquer interpretação diferente retiraria o conteúdo normativo do inciso I do art. 75 do RIR, o que não pode ser admitido.

Não há aqui qualquer ofensa ao princípio da legalidade previsto no art. 150 da Constituição Federal ou ao art. 97 do Código Tributário Nacional, muito pelo contrário, a aplicação da norma tributária ao caso concreto.

O mesmo raciocínio se aplica aos pagamentos efetuados para Maristela Zeviani, em valores mensais e iguais em todos os meses do ano, o que demonstra claramente a habitualidade da prestação do serviço.

Verifica-se ainda na tabela de fl. 469 a 472 que foram ainda glosados, agora também sob o fundamento de despesas desnecessárias, pagamentos eventuais para Caroline Oliveira Cambeu (R\$ 60,00 em setembro, R\$ 100,00 em outubro, R\$ 80,00 em novembro e R\$ 20,00 em dezembro) e Ana Paula Ferreira (R\$ 550,00 em novembro e R\$ 550,00 em dezembro).

Importante destacar que *as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora*, requerem uma análise individualizada e da atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução.

No caso, conforme os recibos apresentados, Ana Paula Ferreira prestou serviços de apoio ou auxiliar de escritório (fls. 655/657) e Caroline Oliveira Cambú prestou serviços como auxiliar de limpeza (fls. 659 a 662).

De fato, não há, com os elementos trazidos aos autos, como atestar a necessidade das despesas de auxiliar de escritório e auxiliar de limpeza nos consultórios de odontologia,

até porque as referidas despesas somente se iniciaram em setembro do ano-calendário, conforme se verifica no Livro-Caixa de fls. 46 a 57.

Ora, se as despesas não existiam nos oito primeiros meses do ano-calendário, é de se concluir que não estão presentes os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

A despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente e, em consequência, afetaria a manutenção da fonte produtora.

Dessa forma, devem ser mantidas as glosas.

Das despesas com aluguel, água/esgoto, energia e telefone

Em relação às despesas com aluguel, água/esgoto, energia e telefone, aplicou a autoridade tributária a legislação pertinente.

Nota-se que o próprio contribuinte, por seu procurador, em resposta à intimação recebida pela fiscalização em 25/01/2012 e juntada às fls. 366/377, afirmou inicialmente que *nos dois endereços a residência fica nos fundos e o consultório na frente e por tarifas menores figurou-se como residencial porém a efetiva utilização das despesas com CPFL e Telefônica eram para fins comerciais razão pela qual estão lançadas como despesas necessárias da atividade [...]*.

Posteriormente, em resposta de 22/02/2012 afirmou que a residência era nos fundos somente no imóvel da rua Braz Paschoal, Sertãozinho, e que em Ribeirão Preto a clínica é composta pela locação de dois apartamentos distintos, apartamentos 01 e 02 do imóvel à rua General Osório 530, que compõem uma só clínica. A mesma informação foi prestada na impugnação.

No entanto, como aponta a fiscalização, o contrato de locação do apartamento 02 situado à rua General Osório 530 (fls. 426 a 428) informa que o mesmo destina-se única e exclusivamente para uso residencial, moradia do locatário, coadunando com a primeira informação dada pelo contribuinte.

Conclui assim a Fiscalização que os imóveis apontados têm a seguinte destinação:

- Rua Braz Paschoal, 117 – Sertãozinho – destinado à atividade comercial e residencial;
- Rua General Osório, 530, ap. 01 – Ribeirão Preto – destinado à atividade comercial e;
- Rua General Osório, 530, ap. 02 – Ribeirão Preto – destinado à atividade residencial.

Sobre o tema, dispõe o Parecer Normativo CST nº 60, de 20 de junho de 1978:

.....
5. Quanto à dedutibilidade de despesas com imóvel que é concomitantemente utilizado como residência particular e para o exercício da atividade profissional (item 1, a), há que distinguir duas situações:

a) quando o imóvel é alugado o § 3º do art. 48 oferece o parâmetro admissível, já que permite a dedução da quinta parte do aluguel para estes casos, podendo, essa mesma parcela, ser admitida para as mencionadas despesas desde que efetivamente suportadas pelo contribuinte;

b) quando o imóvel for de propriedade do contribuinte admitir-se-á, também, a dedução da quinta parte das despesas decorrentes da propriedade e utilização do bem; mas não são dedutíveis os dispêndios com reparos, conservação e recuperação do imóvel, nem qualquer percentual sobre o seu valor locativo ou venal, ou sobre os valores das prestações porventura pagas no ano-base para a aquisição do imóvel.

5.1 - A dedução da quinta parte das despesas mencionadas será admitida quando não se possa comprovar, separadamente, aquelas oriundas das atividades profissionais exercidas e, ainda, não tenha sido pleiteada dedução de aluguel de outro imóvel destinado ao exercício da atividade produtora dos rendimentos.

.....

Desta forma, a Fiscalização glosou integralmente as despesas referentes ao apartamento 02 da Rua General Osório 530 e considerou como despesas do livro caixa um quinto do valor das despesas realizadas no imóvel situado na rua Braz Paschoal 1017 e aquelas da rua General Osório 530, ap. 01 ou sem identificação o apartamento.

Nota-se que o próprio impugnante afirma que em relação ao imóvel da rua Braz Paschoal *“há uma residência que fica nos fundos e o consultório na frente, porém a efetiva utilização das despesas com energia elétrica, telefone e água eram para fins comerciais (consultório do impugnante), razão pela qual forma lançadas como despesas necessárias da atividade”* (fl. 492).

Aqui não resta nenhuma dúvida da aplicação do Parecer Normativo CST nº 60/78, uma vez que o impugnante reconhece a existência da residência nos fundos, assim como a conta de telefone aponta fins residenciais. Em que pese a afirmação de que a utilização de energia elétrica, telefone e água era para fins comerciais, nenhum documento que pudesse comprovar essa alegação foi juntado.

Em relação ao imóvel da Rua General Osório, apesar de informar num primeiro momento a existência da residência, alegou posteriormente que a estrutura da clínica (consultório) está distribuída fisicamente nos dois imóveis, apartamentos 01 e 02, do que resulta que ambos têm fins comerciais e em conjunto constituem a clínica.

No entanto, os contratos de locação dos apartamentos 01 e 02 da Rua General Osório (fls. 422 a 425 e 426 a 428), ambos com os mesmos locadores, são claros em suas cláusulas primeiras: o apartamento 01 se destina única e exclusivamente a guarnecer o consultório dentário do locatário e o apartamento 02 se destina única e exclusivamente a uso residencial, moradia do impugnante. Ainda, a conta de energia elétrica do mesmo endereço é residencial (fl. 65).

Dessa forma, é de se concluir que os imóveis têm uma destinação comercial e o outro destinação residencial.

Não se trata aqui de presunção da Fiscalização, como afirma a impugnante, mas de mera aplicação da legislação tributária tendo em vista a documentação apresentada pelo próprio impugnante e considerando ainda que o contribuinte não trouxe aos autos nenhum elemento de prova que pudesse infirmar os documentos apresentados.

Observa-se que o simples fato de o impugnante constar como locatário em contrato de locação referente a outro imóvel na mesma cidade não é suficiente para comprovar que o apto 01 não tinha destinação residencial.

Deve ser ressaltado que é essa mesma documentação utilizada pela autoridade tributária que dá suporte às despesas de livro-caixa escrituradas pelo contribuinte, que deve ser idônea, na forma do §2º do art. 76 do RIR/99.

Ora, se esta mesma documentação não corresponde à realidade fática, se o contribuinte prefere alegar a informalidade em suas atividades profissionais, então seria de se concluir que ela também não é hábil para comprovar despesas escrituradas no livro-caixa.

Por esse motivo, devem ser mantidas as glosas.

Das despesas desnecessárias

As despesas consideradas desnecessárias pela autoridade tributária, no total de R\$ 2.312,21 estão listadas na tabela juntada à fl. 473.

Verifica-se que elas correspondem a pagamentos para associações, sindicato, estacionamento, gás e gasolina. Apenas no mês de setembro há um único pagamento para “Comercial LL Ltda.” discriminando na tabela os produtos “pipoca, vela, copo aperitivo”, no valor de R\$ 235,04. A nota fiscal correspondente, juntada à fl. 254, discrimina ainda diversos outros produtos.

No entanto, o impugnante pretende utilizar essa única despesa como exemplo para afirmar que todas as despesas glosadas como desnecessárias seriam necessárias.

No ponto, afirma que, por exemplo, os instrumentais odontológicos são embalados em sacos de pipocas e levados a autoclave para esterilização e que os copos descartáveis e papel toalha utilizados por pacientes para bochechos e enxaguar a boca.

Ora, do valor total das despesas apontadas como desnecessárias pela fiscalização, no valor total de R\$ 2.312,21, conforme tabela de fl. 473, o impugnante separa uma única despesa no valor de R\$ 235,04 e aponta como necessários alguns poucos itens ali discriminados. Entretanto, mesmo em relação a esses poucos itens, não consegue comprovar de forma satisfatória a necessidade.

Dessa forma, devem ser mantidas as glosas das despesas discriminadas na tabela juntada à fl. 473.

Da omissão de rendimentos e da multa de ofício aplicada

As multas de ofício aplicadas, nos percentuais de 50% e 75%, têm fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

[...]

Portanto, agiu corretamente a autoridade tributária na aplicação das multas, posto que a ela não cabe decidir pela aplicação ou não da norma legal. Pelo contrário, por ser a atividade pública plenamente vinculada, a norma legal não pode ser descumprida, sob pena de responsabilidade funcional, como adverte o parágrafo único do art. 142 do CTN.

Deve ser esclarecido que são inaplicáveis ao presente caso o art. 61 da mesma Lei 9.430/96, o art. 59 da Lei 8383/91, os artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional, e as Súmulas nº 13 e 14 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, todos citados na impugnação.

As multas previstas no art. 61 da mesma Lei 9.430/96 e no art. 59 da Lei 8.383/91 tratam de situação diversa, qual seja, pagamento intempestivo, e não de lançamento de ofício do crédito tributário.

O art. 106 do Código Tributário trata de retroatividade benigna, ou seja, quando lei posterior comina penalidade menos severa, o que não se observa no presente.

Da mesma forma, inaplicável o art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não há no caso concreto, conforme acima exposto, qualquer dúvida acerca das multas a serem aplicadas.

As Súmulas nº 13 e 14 do CARF, também tratam de situação diversa, qual seja, da multa de ofício qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que não foi aplicada no presente lançamento.

No tocante à alegação de que as multas aplicadas ferem princípios constitucionais, cumpre esclarecer tais princípios não se destinam ao aplicador administrativo da lei. Como norma programática, tais preceitos se destinam ao Poder Legislativo, que não pode desprezá-los quando da elaboração das leis. Já como normas proibitivas, estão afetas ao controle de constitucionalidade, cujo exercício é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Sobre o tema, há súmula no mesmo sentido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, devem ser mantidas as multas aplicadas.

Em complemento ao exposto acima, enfatizo que as despesas passíveis de dedução a título de lixo-caixa, nos termos do art. 75, inciso III, do Decerto nº 3.000, de 26/3/99, são as despesas necessárias à percepção dos rendimentos da atividade, ou seja, as despesas sem

as quais a atividade não pode ser realizada, razão pela qual não enquadram na regra isentiva as despesas que apenas são úteis, mas não necessárias.

Em outras palavras, se a atividade puder ser realizada sem uma determinada despesa, essa despesa não será necessária à percepção dos rendimentos e, por conseguinte, não poderá ser excluída da base de cálculo do imposto.

Quanto à menção feita no recurso voluntário em relação à Súmula CARF nº 105, importa destacar que tal súmula não se aplica ao caso em análise, pois trata da aplicação simultânea da multa de ofício por falta de pagamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), enquanto que o presente processo trata de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).

Ademais, quanto à aplicação concomitante da multa isolada de 50%, por falta de recolhimento do Carnê-Leão, com a multa de ofício de 75%, trazemos à baila o disposto na 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%).

Conforme se observa no enunciado acima, a partir da Medida Provisória nº 351, de 22/1/07, restou positivada a possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada, por não recolhimento do Carnê-Leão, com a multa de ofício. Desse modo, como as multas em tela abarcam o ano-calendário de 2007, tem-se por correta a aplicação simultânea das duas multas.

Conclusão

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator Designado.

Contrariamente ao bem articulado entendimento do i. Relator - Conselheiro de notória cultura tributária, por quem tenho estima - com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que votaram por não prover parcialmente a pretensão do Recorrente, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa. Assim firmado, entendo que os serviços prestados pelas Sras. Ana Paula Ferreira (R\$ 1.100,00) e Caroline Oliveira Cambeu (R\$ 260,00) foram considerados desnecessários à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora sob pressuposto equivocado.

Como se vê, o escopo da divergência gravita em torno da dedutibilidade dos dispêndios com serviços prestados por autônomos, razão por que, anteriormente à análise do caso concreto, cabível discorrer acerca da “Dedução das despesas escrituradas em livro-caixa”.

Afinal, a compreensão daquilo que efetivamente diz a norma tributária, como se passa o que ali está dito e de que modo a situação fática a ela se subsume facilita o deslinde do presente dissenso.

Dedução das despesas escrituradas em livro-caixa

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

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

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

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

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

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

(Grifo nosso)

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

Lei nº 4.506, de 1964:

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

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

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

Lei nº 10.406, de 2002:

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

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

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

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

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

1. essencial, inevitável, imprescindível, indispensável, fundamental, preciso, crucial, primordial, básico, basilar, vital, capital, substancial

(<https://www.dicio.com.br/necessaria/>);

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

3. indispensável, imprescindível, fundamental, essencial, precisa, crucial, primordial, básica, basilar, vital, capital, substancial, inescusável.

(<https://www.sinonimos.com.br/necessaria/>).

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

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

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

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

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

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

Art. 3º Até o exercício de 2014, ano-calendário de 2013, para fins de implementação dos serviços de registros públicos, previstos na Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de

1973, em meio eletrônico, os investimentos e demais gastos efetuados com informatização, que compreende a aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes pelos titulares dos referidos serviços, poderão ser deduzidos da base de cálculo mensal e da anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

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

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

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

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

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

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

1. não cabe para qualquer rendimento, senão para os decorrentes do trabalho não assalariado, inclusive aqueles dos titulares dos serviços notariais e de registro e os dos leiloeiros;

2. não cabe para qualquer despesa, mas tão somente para os emolumentos, a remuneração de empregados e correspondentes encargos trabalhistas e previdenciários, como também para o custeio necessário à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora;

3. referidas “despesas necessárias” compreendem apenas os dispêndios imprescindíveis para a respectiva atividade profissional; não o sendo, por exemplo, aqueles que lhe sejam apenas úteis;

4. tanto receitas como despesas, têm de estar escrituradas em livro-caixa e serem comprovadas com documentação hábil e idônea;

5. ditos comprovantes de pagamento devem estar em nome do contribuinte e fazerem referência a sua atividade profissional, excluindo-se os desembolsos supostamente perfilhados ao consumo pessoal e residencial do declarante;

6. mencionados dispêndios têm de ser realmente despesas de custeio, assim consideradas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital, a qual não é dedutível.

7. é vedada a dedução correspondente tanto à depreciação ou arrendamento dos bens e instalações como à despesa de transporte e locomoção, exceto, quanto à última, os dispêndios suportados pelo representante comercial autônomo;

8. Apontada dedução é vedada quando os respectivos rendimentos tiverem por origem a prestação de serviços de transporte em veículo próprio locado, ou adquirido com reservas de

domínio ou alienação fiduciária, bem como no rendimento bruto dos garimpeiros regularmente matriculados;

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

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

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

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

Nestes termos, analisando os autos, nota-se que as razões de decidir do julgador de origem, adotadas como fundamento do voto vencido, estão esteadas na desnecessidade do reportado custeio, supostamente porque os serviços “auxiliares” de escritório e de limpeza iniciaram-se somente em setembro, e não no início do respectivo ano-calendário. Confira-se (processo digital, fl. 718):

No caso, conforme os recibos apresentados, Ana Paula Ferreira prestou serviços de apoio ou auxiliar de escritório (fls. 655/657) e Caroline Oliveira Cambú prestou serviços como auxiliar de limpeza (fls. 659 a 662).

De fato, não há, com os elementos trazidos aos autos, como atestar a necessidade das despesas de auxiliar de escritório e auxiliar de limpeza nos consultórios de odontologia, até porque as referidas despesas somente se iniciaram em setembro do ano-calendário, conforme se verifica no Livro-Caixa de fls. 46 a 57.

Ora, se as despesas não existiam nos oito primeiros meses do ano-calendário, é de se concluir que não estão presentes os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência. (Destaquei)

A despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente e, em consequência, afetaria a manutenção da fonte produtora.

No entanto, como se viu em preliminar do presente estudo, a compreensão acerca da necessidade do citado custeio terá por “guia” aqueles dispêndios, sem os quais, **nas palavras do julgador de origem**, “afetaria significativamente” a receita do odontólogo em cenário de normalidade. Logo, parece-me razoável os consultórios dentários contratarem serviços auxiliares, desde que, efetivamente, prestados por empregados, autônomos ou terceirizados, conforme opção, exclusivamente, das partes.

Nessa perspectiva, não se pode concordar com a precedente **conclusão** de que a correspondente despesa está despida dos critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência **somente** pelo fato de não ter sido deduzida desde o início do aludido ano-calendário, eis que carente de fundamento minimamente razoável. De um lado, já que narrada dedução é

faculdade do contribuinte, sua ausência, por si só, não implica necessária inexistência da correspondente prestação. De outro, à vista do “cenário de normalidade” posto, não é raro se deparar com consultórios dentários onde inexistem a prestação de tais serviços auxiliares, os quais, no caso, supostamente serão supridos pelos próprios profissionais liberais.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso interposto, para restabelecer a dedução a título de livro caixa referente às despesas com Caroline Oliveira Cambeu (R\$ 60,00 em setembro, R\$ 100,00 em outubro, R\$ 80,00 em novembro e R\$ 20,00 em dezembro) e com Ana Paula Ferreira (R\$ 550,00 em novembro e R\$ 550,00 em dezembro).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz