



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11516.000986/2010-12  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-004.023 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de maio de 2016  
**Matéria** Ajuste - deduções de livro-caixa  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FERNANDO ZANOTTO

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

Exercício: 2007

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO. LIVRO CAIXA. INCOMPATIBILIDADE.

As despesas passíveis de dedução a título de livro caixa são aquelas de custeio, necessárias à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, o que não inclui as deduções de utilização geral (dependentes, previdência privada e oficial, despesas médicas, com instrução e pensão alimentícia), muito menos em valores que extrapolam os limites legais, válidos para todos os Contribuintes que se utilizam da declaração completa.

Recurso Especial do Procurador provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 23/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física do exercício 2007, ano-calendário de 2006, tendo em vista glosa de despesas de livro-caixa, omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão e aplicação de multa de ofício qualificada.

Em sessão plenária de 16/10/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, exarando-se o Acórdão nº 2802-002.579 (fls. 424 a 441), assim ementado:

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

*Exercício: 2007*

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

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

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

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

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

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

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

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

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.*

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

*MULTA. CONFISCO. SUMULA CARF Nº 2.*

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

*REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 28.*

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

*Recurso provido em parte."*

A decisão foi assim registrada:

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

O processo foi enviado à PGFN em 04/11/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 442). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 19/12/2013, o que foi feito em 17/12/2013 (fls. 443 a 451), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 452.

O Recurso Especial está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do RICARF, e visa rediscutir a **dedução em livro-caixa de despesas com instrução**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 29/05/2015

(fls. 453 a 458).

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- conforme examinado, a controvérsia se situa na discussão sobre a possibilidade ou não de dedução de despesas relativas a curso de especialização em livro-caixa.

- acerca do tema, prevê a norma de regência no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99:

*"Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):*

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

*II - os emolumentos pagos a terceiros;*

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

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):*

*I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;*

*II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;*

*III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48."*

- portanto, para que as despesas escrituradas em livro-caixa sejam dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, faz-se necessária a demonstração cabal, a cargo do contribuinte, da indispensabilidade dos referidos gastos à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;

- na hipótese dos autos, no entanto, não há respaldo para autorizar a pretendida dedução, tendo em vista que a despesa realizada com curso de pós-graduação, mesmo que seja pertinente à especialidade exercida pelo contribuinte, não tem o condão de torná-lo um gasto necessário ao exercício da atividade;

- o fato de ser um investimento feito para ampliar os conhecimentos do profissional não possibilita a dedução, considerando a ausência de subsunção ao dispositivo legal, que por sua vez deve ser interpretado literalmente, sob pena de deturpar o intuito do legislador;

- cumpre ressaltar, ainda, que possibilitar ao profissional não assalariado deduzir despesas com cursos de especialização em livro-caixa e não como despesas de instrução irá criar um tratamento desigual, mais benéfico e sem razoabilidade alguma a uma classe de profissionais, tendo em vista que deduções em livro-caixa não possuem limite de valor;

- neste sentido, cumpre transcrever trecho do voto condutor do acórdão paradigma 2102-001.398, cujos argumentos corroboram as razões acerca da necessidade de modificação do acórdão recorrido ora apresentadas, *in verbis*:

*"Para a hipótese em debate nestes autos, as despesas passíveis de dedução a título de livro caixa são aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora dos rendimentos e, por óbvio, que não estão especificadas como de utilização geral (dependentes, previdência privada e oficial, despesas médicas, com instrução e pensão alimentícia).*

*Na linha acima, a despesa com instrução deve ser deduzida como tal, e não a título de livro caixa. Eventualmente, se a despesa com instrução não puder ser utilizada a tal título, por óbvio não poderá sê-lo a título de livro caixa, pois a despesa com instrução consta como despesa dedutível específica, aberta a todos os contribuintes, não sendo razoável permitir que despesas que não se enquadrem nos normativos dos dispêndios com instrução possam sê-las dedutíveis a título de livro caixa, pois, dessa forma, os contribuintes passariam a ser tratados de forma anti-isonômicas, ou seja, somente os profissionais liberais poderiam deduzir despesas com instrução em um elastério não permitido aos demais contribuintes.*

*Assim, por óbvio, tratando-se de despesas de instrução, somente podem ser deduzidas, pelos profissionais liberais e demais contribuintes, caso se enquadrem dentro dos limites que a lei traçou para as ditas despesas.*

*Desbordando, nenhum contribuinte pode deduzi-las."*

- destarte, imperiosa é a reforma do julgado para manter a glosa das referidas deduções nos termos expostos no auto de infração.

Ao final a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso, restabelecendo-se a glosa no valor de R\$ 8.580,00.

Conforme a informação de fls. 480, prestada pela DRF em Florianópolis/SC, o Contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, quedando-se silente, razão pela qual o crédito tributário incontroverso foi transferido para o processo nº 11516.722.502/2015-96, para seguir na cobrança.

## Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

A matéria suscitada no apelo é a impossibilidade de **dedução, em livro-caixa, de despesas com instrução.**

No caso em apreço, o Contribuinte, que é odontólogo, deduziu por meio do livro-caixa, no ano-calendário de 2006, o valor de R\$ 8.580,00, a título de Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* em Implantodontia (certificado às fls. 20).

No que tange às deduções de livro-caixa, a Lei nº 8.134, de 1990, com a redação das Leis nºs 8.383, de 1991, e 9.250, de 1995, assim estabelece:

*"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:*

*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;*

*b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.*

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

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

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

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

A Lei nº 7.975, de 1989, mencionada no dispositivo legal acima, ainda acrescentou mais uma possibilidade de dedução para os odontólogos, incluindo o § 1º no art. 11, da Lei nº 7.713, de 1988, conforme a seguir:

*"Art. 11. ....*

*§ 1º Fica ainda assegurada aos odontólogos a faculdade de deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva profissão, as despesas com a aquisição do material odontológico por eles aplicadas nos serviços prestados aos seus pacientes,*



*assim como as despesas com o pagamento dos profissionais dedicados à prótese e à anestesia, eventualmente utilizados na prestação dos serviços, desde que, em qualquer caso, mantenham escrituração das receitas e despesas realizadas."*

Assim, constata-se que no livro-caixa devem constar apenas as despesas de custeio, necessárias à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Com efeito, não há qualquer disposição, na legislação acima, que autorize a dedução, em livro-caixa, de despesas com instrução, como é o caso de curso de pós-graduação, expressamente citado na Lei nº 9.250, de 1995, que trata dessa espécie de dedução, de caráter geral, quando da opção pela declaração completa:

*"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:*

*(...)*

*b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à **educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização)**; e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (...)" (grifei)*

Destarte, a interpretação sistemática da legislação tributária leva à conclusão de que é incabível a inclusão, em livro-caixa, e ainda em valor acima do limite legal, de despesas com curso de pós-graduação, que perante a tributação do Imposto de Renda constitui despesa com instrução, que pode ser utilizada por todos que apresentam declaração completa, até o limite estabelecido em lei.

Com efeito, a permissão da inclusão de despesas de instrução em livro-caixa, sistemática que pressupõe o aproveitamento de despesas sem limite, estaria a toda evidência ferindo o princípio da isonomia, já que não se admite que os demais Contribuintes deduzam gastos com instrução acima do limite legalmente estabelecido.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa da dedução de livro-caixa no valor de R\$ 8.580,00.

*(assinado digitalmente)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora

CÓPIA