



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

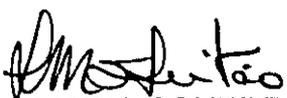
Processo n.º : 10480.007473/2001-25
Recurso n.º : 138.367
Matéria : IRPF – EX: 1999
Recorrente : ARTUR RODRIGUES DE FREITAS NETO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 21 de junho de 2006.
Acórdão nº : 102-47.655

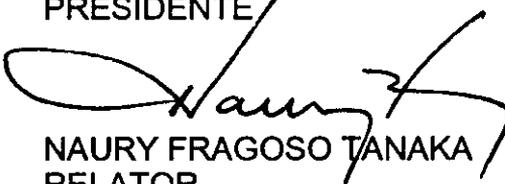
DEDUÇÕES – LIVRO CAIXA – As despesas pagas, necessárias à percepção da renda e à manutenção da fonte produtora, escrituradas em livro caixa e comprovadas, podem constituir dedução da receita auferida pelo profissional.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARTUR RODRIGUES DE FREITAS NETO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para restabelecer a dedução do valor de R\$ 28.583,07, no Livro Caixa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 10480.007473/2001-25
Acórdão nº : 102-47.655
Recurso nº : 138.367
Recorrente : ARTUR RODRIGUES DE FREITAS NETO

RELATÓRIO

A lide resulta do inconformismo do sujeito passivo com a decisão de primeira instância com causa na manutenção parcial da glosa de custos necessários ao exercício da profissão, porque sem os correspondentes documentos comprobatórios.

Conveniente esclarecer, então, que em primeira instância o feito foi considerado procedente em parte conforme Acórdão DRJ/REC nº 3.001, de 22 de novembro de 2002, fl. 88, restando em seguimento, a parte do crédito resultante da glosa da dedução por custos constantes de livro caixa, relativos a materiais de consumo e pagamentos por serviços prestados. Essa dedução foi considerada parcialmente pela autora do feito, em valor de R\$ 41.748,42, porque glosadas as citadas rubricas constantes do livro caixa e os valores escriturados a título de aquisição de equipamentos, mas passou a R\$ 46.816,14, após a dita decisão, pelo restabelecimento dos últimos citados, uma vez que constatado, por meio da documentação apresentada, tratar-se de materiais para consumo.

O respeitável colegiado de primeira instância considerou a parte restante do crédito como *não impugnada*, dada a restrição dos argumentos e a documentação apresentada ter por referência apenas à parte restabelecida da dedução em comento.

Na peça recursal, o sujeito passivo, doravante apenas SP, contestou esse entendimento, argumentando que o protesto foi dirigido a toda a exigência tributária, e juntou os documentos que entendeu necessários e suficientes à comprovação de tais gastos.

Processo nº : 10480.007473/2001-25
Acórdão nº : 102-47.655

Nesse sentido, válido trazer ao Relatório a transcrição da parte inicial da Impugnação, uma vez que no restante do texto não há qualquer citação que possa ser entendida como protesto contra toda a exigência do referido crédito tributário¹.

"ARTUR RODRIGUES DE FREITAS NETO, tendo sido intimado em decorrência de Auto de Infração relativo a sua declaração ano base 1998, exercício de 1999 – (Nº 04/30.103.870), cópia anexa vem, no prazo legal impugnar o valor do crédito tributário apurado, pelas razões a seguir articuladas: (....)"

Observe-se, ainda, que a parte da Impugnação dirigida à dedução por Livro Caixa, tem o seguinte teor²:

"3. Ocorre que no demonstrativo das Infrações, foi considerada dedução indevida a título de Livro Caixa como se não houvesse sido comprovadas as despesas com material de consumo e de pagamento de serviços, o que pode ser verificado nas 14 (quatorze) cópias apresentadas de Livro Caixa (Doc. Nº 04 a 17). A infração foi considerada, em razão de um equívoco de lançamento de materiais de consumo, como se fossem equipamento para consultório. Desse modo, o lançamento do mês de Abril/98, no valor de R\$ 3.747,98 (Doc. Nº 09 verso), pode ser comprovado como material de consumo, como se verifica nas respectivas Notas Fiscais (Doc. Nº 20 a 23) onde se especifica a mercadoria adquirida, para utilização no tratamento dos clientes. Igualmente o lançamento do mês de Maio/98, no valor de R\$ 1.319,74 (Doc. 10 verso), pode ser comprovado como material de consumo, como se verifica na respectiva Nota Fiscal (Doc. 24) onde se especifica a mercadoria adquirida, para utilização no tratamento dos clientes."

Ressalte-se que, durante o procedimento investigatório, quando o SP foi intimado a apresentar o livro caixa e os documentos que comprovassem os pagamentos de serviços prestados e a aquisição de materiais de consumo, deixou de oferecer os documentos comprobatórios dos valores escriturados, nem tampouco juntou-os à peça impugnatória.

A exigência foi consubstanciada por Auto de Infração de 9 de fevereiro de 2001, fl. 3, que serviu para formalização do crédito tributário decorrente da revisão

¹ Excerto da Impugnação, fl. 1.

² Excerto da Impugnação, fl. 1.

Processo nº : 10480.007473/2001-25
Acórdão nº : 102-47.655

da Declaração de Ajuste Anual – DAA relativa ao exercício de 1999, na qual identificadas as seguintes infrações: (a) inclusão de diferença de rendimentos de R\$ 9,896,04 percebidos da Sudene, indicada em cruzamento de dados com a DIRF; (b) inclusão de rendimentos tributáveis caracterizados por resgate da previdência privada em montante de R\$ 3.067,06, (c) Alteração do IR-Fonte, de R\$ 7.833,63, para R\$ 10.590,82, por decorrência da inclusão dos rendimentos tributáveis; e (d) glosa de dedução correspondente aos custos inerentes ao exercício da profissão em valor de R\$ 87.446,43, a título de “livro caixa” – dada pela diferença entre o valor declarado de R\$ 129.194,85 e aquele considerado comprovado, de R\$ 41.748,42 - motivada pela falta de apresentação dos documentos que dariam suporte aos lançamentos no livro caixa.

Arrolamento de bens com controle no processo nº 10480.003394/2003-15, conforme despacho à fl. 761, v-III.

É o relatório.

4 

Processo nº : 10480.007473/2001-25
Acórdão nº : 102-47.655

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

Como restou em sede recursal apenas as deduções glosadas e estas se situaram nas rubricas pagamentos de materiais de consumo e de serviços prestados, ambas integrantes do Livro Caixa, a análise restringe-se a esses valores e aos documentos apresentados pelo SP.

Constatado que grande parte da documentação utilizada pelo SP para fins de comprovação dos custos é imprestável para esse fim por falta de identificação da fonte pagadora, isto é comprovantes de terminais informatizados, sem portar o nome e documento de identificação do beneficiário; comprovantes que não têm a forma prevista em lei, nem se prestam como recibos, porque sem qualquer assinatura, aquisição medicamentos diversos que não se coadunam com o exercício da atividade, como colírio moura brasil, fl. 582, v-III, mel de abelha, fl. 583, v-III, benegripe, fl. 548, v-III, entre outros.

Outro fato identificado na documentação trazida pelo SP é que os serviços prestados não foram comprovados com a documentação adequada, ou seja, o Recibo de Pagamento a Profissional Autônomo - RPA, exceção feita aquele relativo aos serviços profissionais do contabilista. Os serviços prestados comprovados com recibos simples têm valores superiores àqueles escriturados em cada mês no Livro Caixa.



Processo nº : 10480.007473/2001-25

Acórdão nº : 102-47.655

Quadro I	Janeiro	Fev.	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Set.	Outubro	Nov.	Dez.
Mat. Cons. Comprov.												
Dental Veneza	360,43		34,00			111,57			194,75		382,48	274,34
Dental Gaucho									404,15			120,33
Firmino C S Junior	24,00	24,00	24,00		24,00	24,00	24,00	24,00		24,00		24,00
Gráfica Dália Ltda	25,00			230,00		60,00				45,00		180,00
Padrão DPEHP Callou Ltda	0,00	98,35	622,56					66,86	395,39	150,00		
Papiro D Ltda NF div.		131,91	33,74	19,60		30,70	20,10	13,26	11,15	12,60	17,19	
Info Box		13,00										
Consumédica Ltda			5,00									
Bompreço S N				9,19	11,17	37,24	29,27	57,23	21,81	63,51	23,73	24,15
Casa do Protético Ltda				147,00								
Casa Sertaneja					5,00							
Brasil Service Ltda						36,15						
CML Rego F F Ltda										19,80		19,80
Ckapt									128,16			128,16
Papelaria Rego Barros												1,75
Polibrindes do Brasil Ltda												120,00
Kolynos do Brasil Ltda											248,00	
Papelmax								7,00		7,53		
Artplax Ltda								25,00				
Total M.C. doc. .	409,43	267,26	719,30	405,79	40,17	299,66	73,37	193,35	1.155,4 1	322,44	671,40	892,53
Mat. Cons. L Caixa	4.205,10	2.446,98	3.383,97	3.282,25	5.429,96	3.939,36	6.021,0 4	6.543,0 0	6.994,8 5	4.600,6 0	6.691,4 0	5.707,2 4
Custos Acolhidos	409,43	267,26	719,30	405,79	40,17	299,66	73,37	193,35	1.155,4 1	322,44	671,40	892,53

Processo nº : 10480.007473/2001-25
 Acórdão nº : 102-47.655

Quadro I – continuação.

Pag. Terc. Comprov.													
Walter da Costa Neto	1.955,00	1.652,00	1.966,00	2.403,00	3.788,00	2.470,00	2.663,00	4.348,00	4.294,00	3.357,00	4.510,00	3.561,00	
José Peron Cavalcanti	477,00	477,00	501,00	379,00	810,00	947,00	220,00	806,00	495,00	550,00	910,00	1.002,00	
Gildazio José Carneiro	2.560,00	2.178,00	2.760,00	2.340,00	1.740,00	405,00	1.998,00	1.348,00	1.822,00	2.636,00	1.260,00	1.260,00	
Elizabete C B Silva	120,00	120,00	120,00	120,00	120,00		130,00	130,00	130,00	130,00	130,00	130,00	
EBGE				322,00	321,00								
MDP				80,00									
XIV C P Odontologia				15,00									
Astrol I C M Lda						35,00							
Olivettec											62,40		
Total Pag. Comp.	5.112,00	4.427,00	5.347,00	5.659,00	6.779,00	3.857,00	5.011,00	6.632,00	6.741,00	6.673,00	6.872,40	5.953,00	
Pag. a terc. L. Caixa	3.000,76	3.096,00	2.880,00	2.460,00	1.870,00	570,00	212,80	1.483,00	1.952,00	2.636,00	1.452,40	1.520,00	
Pag. Terc. Acolhidos	3.000,76	3.096,00	2.880,00	2.460,00	1.870,00	570,00	212,80	1.483,00	1.952,00	2.636,00	1.452,40	1.520,00	

Obs. **Mat. Cons. Comprov.:** Materiais de Consumo Comprovados; **Total M.C. doc:** Total de Materiais de Consumo com documentação; **Mat. Cons. L Caixa:** Materiais de Consumo constantes do Livro Caixa; **Pag. Terc. Comprov:** Pagamentos a terceiros com comprovantes; **Total Pag. Comp.:** Total de Pagamentos a terceiros com comprovantes; **Pag. a terc. L. Caixa:** pagamentos a terceiros conforme Livro Caixa; **Pag. Terc. Acolhidos:** Pagamentos a terceiros acolhidos.

7



Processo nº : 10480.007473/2001-25
Acórdão nº 102-47.655

Colocados os fatos, decide-se.

O direito à dedução dos materiais de consumo e os valores pagos a terceiros pela prestação de serviços encontra-se no artigo 6º, da Lei nº 8.134, de 1990, transcrito.

“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.

(...)

§ 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. (...).”

Observe-se que tanto os custos com materiais, quanto aqueles relativos aos serviços prestados são abrangidos pela norma do inciso III: “*as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora*”.

Os documentos apresentados apenas na fase recursal foram objeto de solicitação pela autoridade autora da revisão conforme consta de Pedido de Esclarecimentos juntado ao processo. No entanto, o SP atendeu parcialmente esse pedido trazendo ao fisco apenas cópia do Livro Caixa naquela oportunidade, fato motivador da glosa dos custos indicados por falta de comprovação.

Na fase impugnatória, referidos documentos novamente não foram juntados, apenas, aqueles relativos aos valores escriturados como equipamentos, quando correspondentes a materiais de consumo. Esse desvio foi corrigido em



Processo nº : 10480.007473/2001-25
Acórdão nº : 102-47.655

primeira instância. Observe-se que no julgamento *a quo* foi considerada não impugnada a parte restante do crédito tributário, dada à falta de documentos e à citação genérica no texto da Impugnação.

A vinda desses documentos na fase recursal sem que estivessem externados os motivos para a falta de apresentação desde a fase procedimental, externa ofensa à norma do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, transcrita.

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(....)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)"

Assim, a glosa dos custos poderia ser mantida em razão da ofensa à referida norma pela falta de justificativa à omissão dada pelo não atendimento à solicitação do fisco. Colaboraria nessa linha de raciocínio a falta de documentação adequada aos custos, ou seja, no caso dos serviços prestados, os competentes RPA, e para os demais materiais, a falta de identificação do adquirente em cada documento fiscal.

No entanto, a interpretação da lei não deve ser isolada, mas dentro de um contexto, ou seja, com observação de todas as diretrizes que compõem o ordenamento jurídico correspondente.

Processo nº : 10480.007473/2001-25
Acórdão nº : 102-47.655

Conhecido de todos que um profissional de odontologia necessita de materiais para exercer a profissão e auferir os rendimentos tributáveis dela decorrentes. Essa premissa conjunta com o fato de que o livro caixa do SP não contém esses custos inseridos em rubricas distintas, e ainda com a permissão dada pelo princípio da verdade material, constituem suporte para que tais valores sejam acolhidos, ainda que com documentação fiscal não adequada, abrangendo os gastos com a manutenção do local de trabalho, bem assim os demais inerentes ao efetivo trabalho profissional.

Também é de conhecimento público, que esse tipo de profissional presta serviços em que terceiros atuam como colaboradores no sentido de construir arcadas dentárias móveis e outros tipos de artefatos bucais. Assim, não considerar tais custos constituiria enriquecimento ilícito da União pela tributação do rendimento bruto, em ofensa também à capacidade contributiva individual.

No entanto, na análise desses fatos deve ser considerado também que a recusa em oferecer os ditos recibos já fase procedimental constituiu obstrução à ação do fisco, porque inibiu eventual verificação e tributação de ofício dos rendimentos pagos aos terceiros, na pessoa física destes. Observe-se que a vinda desses comprovantes apenas agora na fase recursal implica em duas situações: (a) apresentação em momento no qual extinta a relação jurídica tributária decorrente desses fatos por força do prazo decadencial ao direito de exigir, e (b) falta de provas da tributação desses rendimentos na pessoa física dos beneficiários.

Além da proteção à capacidade contributiva individual, outro requisito para que se conceda o direito de deduzir os custos relativos aos pagamentos dos serviços prestados decorre da presunção de que tais valores foram objeto de tributação pelos beneficiários, o que significa ausência de prejuízos aos cofres da União. A colaborar para esse fim, a conformação dos negócios com documentação fiscal adequada, condição que constitui atendimento a requisito do ordenamento jurídico civil, e indício de que houve oferecimento dos valores à tributação pela parte beneficiária, pois negócio jurídico válido.

Retomando à situação em análise, verifica-se que o SP apresentou simples recibos de prestação de serviços que, em todos os meses, têm somatória



Processo nº : 10480.007473/2001-25
Acórdão nº : 102-47.655

superior aos valores indicados no livro caixa, conforme possível de identificar na comparação entre as linhas "Total Pag. Comp" e "Pag. a terc. L. Caixa".

Devem ser acolhidos apenas os valores informados no Livro Caixa a título de pagamentos a terceiros por serviços prestados, constantes da linha "**Pag. Terc. Acolhidos**", do Quadro I, considerando que se encontram comprovados, embora com documentação fiscal inadequada e, por presunção, que efetivamente constituíram custos do SP e foram oferecidos à tributação pelos beneficiários em razão de integrarem o livro Caixa desde o início do procedimento.

Postos tais esclarecimentos, justificativas e fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para restabelecer a dedução do valor de R\$ 28.583,07 (resultante da soma de R\$ 5.450,11, a título de materiais de consumo e R\$ 23.132,96, por serviços prestados), no livro Caixa.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA