



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10530.002182/2008-84
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-005.061 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2019
Matéria IRPF. DEDUÇÃO INDEVIDA
Recorrente LETICIA ALVES MIRANDA PIRES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

IRPF. LIVRO-CAIXA. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM COMBUSTÍVEL. ATIVIDADE MÉDICA. VEDAÇÃO EXPRESSA.

Salvo no caso de representante comercial autônomo, não é permitida a dedução em livro-caixa de despesa com locomoção e transporte (combustível), mesmo sob o argumento de serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, haja vista a vedação legal expressa.

IRPF. LIVRO-CAIXA. DEDUÇÃO DE REMUNERAÇÃO PAGA A TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPOSSIBILIDADE

Não é dedutível, por expressa previsão legal, a remuneração paga a terceiros sem vínculo empregatício. O argumento de serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora esbarra na condição imposta pela lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Suplente Convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 373/378 interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA, de fls. 360/365 a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 3/12, lavrado em 23/7/2008, relativo aos anos-calendários de 2004 e 2005, com ciência do contribuinte em 2/8/2008, conforme AR de fls. 151.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado: por deduções indevidas de despesas de livro caixa, no valor histórico de R\$ 53.237,50, já acrescido do justo de mora, da multa do ofício de 75% e da multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, de fls. 15/25, a RECORRENTE deduziu várias despesas que não eram compatíveis com o exercício da atividade de médica, ou que não estavam autorizadas pela legislação, como, por exemplo, as despesas efetuadas: com combustíveis e com a contratação de serviços automotivos/peças; com terceiros sem vínculos empregatícios; com água, luz, e telefone (sem comprovação de pagamento ou com endereço diverso do local onde recebe os rendimentos tributáveis), etc.

Em princípio, a fiscalização verificou que parte das receitas escrituradas no Livro Caixa são de natureza de Trabalho Assalariado. Assim, retirou do Livro Caixa, as receitas provenientes dessas remunerações com vínculo empregatício, conforme abaixo:

- Ano-calendário 2004:

“No Ano Calendário em questão, a contribuinte teve rendimentos tributáveis recebidos de 03 (três) fontes pagadoras, no valor total de R\$57.351,36: 1-Ministério da Saúde - CNPJ 00.394.544/0179-08 - R\$27.358,04; 2-Prefeitura Municipal de Macaiuba – CNPJ 13.810.841/0001-06 - R\$25.893,00 e 3-Prefeitura Municipal de Dias D’Ávila – CNPJ 13.394.044/0001-95 - R\$4.100,32.

Foi verificado que os rendimentos recebidos do Ministério da Saúde e da Prefeitura Municipal de Dias D’ Ávila são de natureza de Trabalho Assalariado (com vínculo empregatício).

O rendimento recebido da Prefeitura Municipal de Macajuba teve a natureza de Trabalho Sem Vínculo Empregatício, o que representou um valor total de R\$25.893,00 em rendimentos tributáveis, conforme planilha abaixo. (...)”

- Ano-calendário 2005:

“Neste Ano Calendário, a contribuinte teve rendimentos tributáveis recebidos de 04 (quatro) fontes pagadoras, no valor total de R\$ 97.981,36 (conforme a sua Declaração de Ajuste Anual - 2005): 1-Ministério da Saúde - CNPJ 00.394.544/0179-08 - R\$29.318,01; 2-Prefeitura Municipal de Barrocas - CNPJ 04.216.287/0001-42 - R\$56.523,03 ; 3-Prefeitura Municipal de Dias D'Ávila - CNPJ 13.394.044/0001-95 - R\$4.200,32 e de Pessoas Físicas -R\$7.940,00.

Foi verificado que os rendimentos recebidos do Ministério da Saúde, da Prefeitura Municipal de Dias D' Ávila e da Prefeitura Municipal de Barrocas são de natureza de Trabalho Assalariado (com vínculo empregatício).

O rendimento recebido de Pessoas Físicas representou um valor total de R\$7.940,00 em rendimentos tributáveis, escriturados em Livro Caixa.”

Em relação ao ano-calendário 2004, foram glosadas despesas da ordem de R\$ 39.552,32, conforme abaixo:

- - Cupons Fiscais de despesas com combustível: R\$ 3.014,77 (não compatível com a profissão de médico, nos termos do art. 75, parágrafo único, II, do RIR/99);
- - Contrato de Prestação de Serviços de Terceiros: R\$ 32.016,00 (pagamento a terceiros sem vínculo empregatício, sendo proibida a utilização dessas despesas com dedução no Livro Caixa, conforme art.75, I do RIR/99);
- - Despesas com Luz, Água e Telefone: não comprovação de pagamento das despesas de luz e telefone e despesas com água relativas a endereço localizado no Município de Marcionílio Souza, local diverso do município de Macajuba, onde a mesma recebeu rendimentos tributáveis;
- - Outras despesas: R\$1.134,92 referentes a contratação de serviços automotivos/peças (não compatível com a profissão de médico, nos termos do art. 75, parágrafo único, II, do RIR/99), além de R\$ 90,00 sem comprovante.

Em relação ao ano-calendário 2005, foram glosadas despesas da ordem de R\$ 59.282,12, conforme abaixo:

- - Cupons Fiscais de despesas com combustível: R\$ 6.482,12 (não compatível com a profissão de médico, nos termos do art. 75, parágrafo único, II, do RIR/99);
- - Contrato de Prestação de Serviços de Terceiros: R\$ 52.800,00 (pagamento a terceiros sem vínculo empregatício, sendo proibida a utilização dessas despesas com dedução no Livro Caixa, conforme art.75, I do RIR/99);

- - Despesas com Luz, Água e Telefone: não comprovação de pagamento, assim foram glosadas em função da ausência dos documentos que caracterizaram essas despesas.

Também de acordo com o TVF, houve lançamento da multa isolada de 50% sobre o valor do imposto mensal que deixou de ser recolhido a título de carnê-leão nos meses de janeiro a abril do ano calendário de 2004 (pagos pela Prefeitura Municipal de Macajuba), conforme tabela de fl. 23.

Da Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de e-fls. 155/165 em 1/9/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Salvador/BA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Na impugnação (fls. 152/162), os procuradores do contribuinte afirmam que todas as despesas escrituradas em livro caixa têm por base documentos que comprovam os pagamentos, inclusive as despesas de água, energia e telefone. Ressalta que o exercício da medicina de forma autônoma, sem vínculo de emprego, permite, na forma do ar. 75, inciso III do Decreto nº 3.000, de 1999, a dedução de todas as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, a exemplo de despesas com deslocamento, despesas de custeio pagas a terceiros sem vínculo de emprego, despesas de com água, luz e telefone e despesas com manutenção de veículos. Quanto à despesa médica, de R\$90,00, com comprovante em anexo, o art. 80 do Decreto permite a sua dedutibilidade. Daí, inexistir deduções indevidas como alegado pelo autuante.

Há um equívoco no Auto de Infração quanto à cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de imposto (carnê leão) no ano-calendário 2004, pois os rendimentos de trabalho sem vínculo de emprego foram pagos, não por pessoa física, e sim, por pessoa jurídica com retenção de imposto de renda na fonte, não havendo qualquer obrigatoriedade de recolhimento. Enfim, indevida multa isolada, assim como qualquer recolhimento de imposto a título de carnê leão.

Incorreta a aplicação da multa de ofício de 75% porque não houve inclusão de elementos inexatos em seu livro caixa nem falta de apresentação da documentação probatória. Alega também inexistir fundamento na comunicação de crime contra a ordem tributária pois incorretas as glosas dos gastos corretamente inseridos em suas declarações de ajuste anual porque comprovados com documentação idônea e relacionados à percepção de rendimentos.

Requer a improcedência do Auto de Infração, a juntada dos comprovantes de despesas escrituradas em livro caixa, a produção de todo o meio de prova e a realização de diligência

fiscal para constatar a regularidade das despesas deduzidas no livro caixa, afastando a possibilidade de representação de suposto crime fiscal.

Os documentos apresentados com a impugnação (fls. 164/351) compreendem entre outros, cópias de Dirpf exercícios 2005 e 2006, livro caixa, notas fiscais, contratos de prestação de serviços, recibos de pagamentos a autônomos.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Salvador/BA julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 360/365):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

LIVRO CAIXA. DESPESA INDEDUTÍVEL.

Indedutível a remuneração paga a terceiros, sem vínculo empregatício; as despesas de custeio, não correlacionadas à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e as despesas com locomoção e transporte, de outras atividades que não a de representante comercial autônomo.

Lançamento Procedente em Parte

No mérito, a DRJ afastou a cobrança da multa isolada, no valor de R\$ 2.714,11. Isto porque, os rendimentos supostamente provenientes de trabalho sem vínculo empregatício que ensejaram o lançamento da multa isolada eram provenientes da Prefeitura Municipal de Macajuba, e houve retenção de imposto de renda na fonte sobre estes rendimentos, conforme aponta o próprio TVF à fl. 17.

Desta forma, havendo retenção de imposto de renda na fonte, a autoridade julgadora entendeu ser indevida a cobrança de carne-leão, conseqüentemente, indevida a cobrança da multa isolada por ausência de recolhimento.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 5/3/2009, conforme AR de fl. 370, apresentou o recurso voluntário de fls. 373/378 em 1º/4/2009

Em suas razões, alega que as deduções efetuadas em livro caixa tiveram correlação, ainda que indireta, com o exercício da profissão de médica.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da dedução das despesas com livro-caixa

Pois bem, como relatado, o presente auto de infração foi lançado por deduções indevidas das despesas escrituradas em livro caixa.

Nos termos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 15/25), as despesas deduzidas indevidamente foram:

- **Ano calendário de 2004:** Total de despesas deduzidas de R\$ 39.552,32, sendo R\$ 3.014,77 com combustível (gasolina); R\$ 32.016,00 a título de pagamentos efetuados a terceiros por prestação de serviços sem vínculo empregatício (Neuza Marinho e Genry Moreira); R\$ 1.134,92 com serviços automotivos/peças. Ademais, o TVF afirma que foram deduzidas despesas com água, luz e telefone, contudo, não informa o montante dos valores deduzidos.
- **Ano calendário de 2005:** Total de despesas deduzidas de R\$ 59.258,12, sendo R\$ 6.482,12 com combustível (gasolina); R\$ 52.880,00 ao título de pagamentos efetuados a terceiros por prestação de serviços sem vínculo empregatício (Neuza Marinho, Genry Moreira e Maria José). Ademais, o TVF afirma que foram deduzidas despesas com água, luz e telefone, contudo, não informa o montante dos valores deduzidos.

Em síntese, defende a RECORRENTE que todas as despesas deduzidas foram essenciais para a manutenção da fonte geradora da renda, portanto, eram todas despesas dedutíveis, isto porque ela atua como médica em vários municípios, sendo necessário deslocar-se para prestar seus serviços. Portanto, afirma que o combustível seria uma despesa essencial, na medida que sem o deslocamento não conseguiria trabalhar.

Além disso, alega que as despesas com os serviços prestados por terceiros também foram essenciais para prestação dos seus serviços médicos, e que a não existência do vínculo empregatício não é suficiente para afastar a essencialidade da despesa.

Isto posto, analisar-se-á a legislação aplicável.

Relativamente à dedução de despesas de Livro Caixa, à época da ocorrência do fato gerador a dedução das despesas com livro caixa estava prevista nos arts. 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. *In verbis*:

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.

Art.76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, §3º).

§1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, §3º).

§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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, §2º).

§3º Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

Sendo a dedução da base de cálculo do imposto um benefício concedido pela legislação, seu exercício deve ser realizado nos moldes estabelecidos pela lei. Acontece que, no presente caso, a RECORRENTE deduz despesas flagrantemente vetadas pelo ordenamento.

Perceba que o inciso I do art. 75 é claro ao afirmar que apenas são dedutíveis a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; contudo, a

RECORRENTE pleiteia deduzir pagamentos efetuados a terceiros por prestação de serviços sem vínculo empregatício (Neuza Marinho, Genry Moreira e Maria José).

Por sua vez, o parágrafo único do art. 75 estabelece as exceções à possibilidade de dedução de despesas de Livro Caixa. Assim, o inciso II do parágrafo único do art. 75 expressamente veda a dedução de despesas com locomoção e transporte (salvo no caso de representante comercial autônomo). Como dito, a RECORRENTE é médica, e não representante comercial, razão pela qual foi indevida a dedução de combustíveis e autopeças.

É preciso ter em mente que tal despesa poderia se enquadrar no art. 75, III, do RIR/99 (*III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*); contudo, há um exposto impedimento legal, ou seja, exceções para a aplicação desta norma. E um destas exceções é o inciso II do parágrafo único do art. 75, que, como visto, expressamente veda a dedução de despesas com locomoção e transporte (salvo no caso de representante comercial autônomo). Não fosse isso, qualquer autônomo poderia deduzir as despesas com combustível, o que claramente não é a intenção da norma.

Por fim, quanto às despesas com luz, água e telefone, caberia à RECORRENTE comprovar a sua veracidade, mediante documentação hábil e idônea, bem como armazenar a referida documentação pelo enquanto não ocorrer a decadência do crédito tributário do período, nos termos do §2º do art.76. Desta forma, ante a ausência de apresentação destes documentos, correta a glosa dos valores deduzidos.

Além de todo o acima exposto, há que se feita a consideração de que as receitas decorrentes de rendimentos do trabalho não-assalariado percebidas pela RECORRENTE somam R\$ 25.893,00 e R\$ 7.940,00 nos anos-calendário 2004 e 2005, respectivamente (conforme aponta o TVF, as demais receitas são rendimentos de natureza de Trabalho Assalariado - com vínculo empregatício). Assim, esses valores seriam o limite para o valor dedutível, por expressa imposição legal (art. 76 do RIR), o que sequer foi observado pela RECORRENTE.

Com essas considerações, não acolho as razões aduzidas pela RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos do voto em epígrafe.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator