



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.720988/2009-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.821 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2020
Recorrente FRANCISCO FONTES HUPSEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006, 2007

LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. RATEIO.

Somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto, as despesas escrituradas no Livro Caixa necessárias à percepção dos rendimentos e que estejam devidamente comprovadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini. Ausente o conselheiro Luis Henrique Dias Lima.

Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, integro ao presente trechos do relatório redigido no Acórdão n. 15-32.454, da 3ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA, às fls. 384/388:

O órgão de origem interpõe embargos ao acórdão nº 1531995, de 20/03/2013, alertando que não foi incluído no demonstrativo do imposto remanescente o ano-calendário 2006. Confirmado o erro, cabe a retificação do acórdão.

O interessado impugna auto de infração do ano-calendário 2004, 2005 e 2006 onde foram glosadas as seguintes deduções:

Glosas	2004	2005	2006
Dependentes	2.544,00	2.808,00	---
Despesas médicas	8.540,50	6.746,76	2.595,03
Despesas de instrução	---	2.198,00	---
Livro Caixa	23.882,14	13.154,42	29.261,45
Totais	34.966,64	24.907,18	31.856,48

Foi lançado imposto de R\$ 23.159,17 e aplicada a multa isolada de R\$ 1.777,82 pela falta de antecipação do imposto incidente sobre os rendimentos majorados pela glosa do livro-caixa. Com os demais acréscimos legais a exigência se elevou a R\$ 49.005,83.

De acordo com o relatório fiscal, o contribuinte compartilhava com a pessoa jurídica Escritório de Advocacia Francisco Hupsel e Associados S/C um escritório na sala 411 do Edifício Centro Médico Empresarial, na Av. Anita Garibaldi. Registrara, porém, a totalidade das despesas comuns do escritório no livro Caixa da pessoa física. O autuante rateou estas despesas proporcionalmente aos rendimentos da pessoa física e da pessoa jurídica. Foram também glosadas despesas não comprovadas com documentos hábeis, como notas simplificadas de caixas registradoras, sem identificação do comprador. Quanto aos dependentes, foram glosadas duas filhas, por serem maiores de 21 anos, sem prova de cursarem universidade. Glosadas também as suas despesas médicas.

Os argumentos do impugnante são em síntese os seguintes:

1. Apresenta comprovantes de que suas filhas cursavam a universidade em 2004 e 2005. Indevida, portanto, a sua glosa e de suas despesas.
2. Quanto às despesas registradas no livro Caixa, a premissa de que parte o autuante, de que o rateio das despesas comuns é devido quando dois mais profissionais não associados compartilham um mesmo imóvel, não se aplica ao seu caso, pois se trata aqui de si mesmo e de pessoa jurídica de sua responsabilidade. No caso de profissionais seria justo tal raciocínio. Aquele que arcou com as despesas é ressarcido pelos demais, na proporção do seu faturamento. Mas para uma pessoa jurídica vinculada, tal ressarcimento não ocorre.
3. Não haveria também qualquer previsão legal para o rateio das despesas, além de não se poder presumir que quem fatura mais tenha maior participação nas despesas comuns. A pessoa jurídica teve essencialmente um único cliente, a Desembahia Agência de Fomento do Estado da Bahia, como se pode verificar pela sua declaração. Com um só cliente, não demandaria mais despesas do escritório só porque teve um faturamento mais elevado. Pelo contrário. O seu trabalho se restringiu a acompanhamentos processuais, atividade puramente forense, externa, portanto, ao escritório.
4. O locador, o empregador, o titular de conta de energia elétrica, enfim, o contratante de tais serviços é o único responsável pelo adimplemento das obrigações assumidas. Logo, devem ser consideradas suas tais despesas, ainda que a pessoa jurídica compartilhe o mesmo escritório que as ocasionou. Do contrário, se agride a sistematicidade jurídica, com o cânone fiscal esfacelando os demais institutos do Direito. No caso do aluguel, por exemplo, o seu rateio com terceiros caracterizaria sublocação, vedada pelo contrato. No caso das relações de emprego, os trabalhadores não poderiam servir a dois patrões em uma mesma jornada de trabalho.
5. As despesas de aluguel e empregados, não se poderia dizer que variaram a cada ano em função dos faturamentos relativos, que é a consequência artificial do rateio empregado.

6. Informa que é proprietário da sala 410 no mesmo endereço, vizinha da sala 411, como está em sua declaração (fls. 312). Afirmar que a pessoa física e jurídica exercem as suas atividades no mesmo espaço só serviria “como imagem para o público, ou para fins de registro”.

7. A pessoa jurídica paga o imposto pelo lucro presumido, que perderia sua função se as despesas lhe fossem atribuídas rateadamente, pois superariam o limite dedutível.

8. Seria excesso de formalismo a glosa de despesas somente porque comprovadas com notas emitidas por máquinas registradoras simplificadas. A simplificação dos comprovantes é decorrência da evolução da técnica, e até os funcionários responsáveis por despesas públicas podem efetuar o pagamento simplificado de “pequenas despesas” ou “despesas de expediente”. No seu caso as despesas são consistentes com as de um escritório de advocacia, cópias xerox, papel, postagem, sem as quais não se pode conceber que funcione. Seria cabível a glosa se tais despesas ultrapassassem o limite do razoável, o que não ocorre.

9. A multa é excessiva.

Com base no art. 61 da Lei nº 9.532/97, a autoridade julgadora consignou que os cupons emitidos por máquinas registradoras apenas são válidos para fins de comprovação das deduções quando contiverem a data, a descrição dos bens e a identificação do comprador.

Já com fulcro no art. 75, III, do Decreto nº 3.000/99, as despesas a título de livro caixa são aquelas necessárias à manutenção da atividade produtiva. No caso de escritório compartilhado, as receitas comuns são rateadas na proporção do faturamento de cada pessoa (física ou jurídica), obedecendo ainda os princípios da equidade e da razoabilidade.

Quanto às deduções com dependentes e despesas médicas e com instrução, houve acatamento daquelas comprovadas por documentos hábeis. Assim, julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte.

Ciência postal em 28/6/2013, às fls. 392.

Recurso voluntário formalizado em 19/7/2013, às fls. 393/409.

O recorrente entabula a defesa resgatando o histórico de sua atuação profissional e a constituição de pessoa jurídica e depois passa ao conteúdo da acusação fiscal e do acórdão recorrido.

Contesta, basicamente, a legalidade do rateio de despesas em face de o imóvel onde exerce suas atividades não estar compartilhado com outros profissionais, mas com pessoa jurídica que integra como advogado e constituída *a posteriori* de sua instalação profissional no imóvel nº 411.

Se não há dois ou mais profissionais, mas só profissional e empresa, não poderia haver o rateio do aluguel, enquanto a sala nº 410 continua sendo de propriedade do recorrente.

Defende responder única e juridicamente pelas obrigações locatícias, trabalhistas, telefônicas e sanitárias na qualidade de locatário do imóvel, não havendo no ordenamento norma que proíba ceder em comodato à pessoa jurídica que integra o bem imóvel onde exerce sua atividade.

Introduz doutrina e jurisprudência administrativa para concluir que a fiscalização deseja impor o rateio de despesas, sem norma legal que o determine, transformando o que seria a faculdade do contribuinte em sua obrigação, violando, assim, o princípio da legalidade.

Em se tratando das comprovações mediante apresentação de documentos emitidos por máquinas registradas, entende ser desarrazoada a autuação, ainda mais por não haver indícios de fraude nos documentos.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Dois são os pontos que merecem análise: a obrigatoriedade do rateio de despesas escrituradas no Livro Caixa e a aceitabilidade dos cupons emitidos por máquinas registradoras.

Rateio de Despesas

Tendo em vista a utilização concomitante da sala nº 411 pelo recorrente e pela pessoa jurídica Escritório de Advocacia Francisco Hupsel e Ass S/C, a fiscalização efetuou o rateio entre as despesas comuns, considerando o percentual das receitas auferidas por cada contribuinte nas proporções indicadas, mês a mês, no Termo de Verificação Fiscal. A autoridade julgadora de primeira instância anuiu com este procedimento de rateio, em decorrência do disposto no art. 75, III, do Regulamento do Imposto de Renda.

Alguns pontos são levantados pelo contribuinte: a) a inexistência de dois ou mais profissionais, mas de pessoa física (advogado) e pessoa jurídica (sociedade de que integra), constituída com o propósito de atender ao cliente Desenharia; b) a inexistência de rateio da sala nº 410, de propriedade do recorrente; c) a inexistência de norma que lhe impeça de ceder, em comodato, o imóvel à pessoa jurídica que integra; d) o equívoco em considerar que a sala nº 411 restou alugada para ser ocupada pela pessoa jurídica, em virtude do lapso temporal que separa a data de locação do imóvel e a data de sua constituição.

Pois bem.

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra respaldo na Lei nº 8.134/90, cujo art. 6º estabelece que o contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas elencadas, conforme dispositivos legais:

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 n.º 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 n.º 9.250, de 1995)

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

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei n.º 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.

Verifica-se que as despesas dedutíveis são a remuneração a terceiros, desde que tenham vínculo empregatício, tais como salários e encargos trabalhistas e previdenciários; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Para que as despesas possam ser consideradas de custeio, necessário se faz que: i) estejam relacionadas à atividade exercida; ii) sejam realizadas no ano-calendário correspondente à declaração; iii) seja necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora e iv) esteja escriturada em Livro Caixa e comprovada através de documentação hábil e idônea.

A delimitação dos critérios para as despesas dedutíveis afasta critérios subjetivos para o cálculo do imposto devido, em face da objetividade da legislação de regência.

O contribuinte é titular do Escritório de Advocacia Francisco Hupsel ao lado da esposa, a Sra. Edite Mesquita Hupsel, cujo endereço é à Avenida Anita Garibaldi, n.º 1815, sala n.º 411. É, portanto, notória a confusão entre pessoa física e pessoa jurídica, bem como também o é escriturar as despesas no livro caixa da pessoa física, reduzindo ali o valor do imposto devido.

Calha ressaltar que a pessoa jurídica optou pela tributação na sistemática do Lucro Presumido, modalidade em que não há necessidade de comprovação das despesas consumidas, adotando-se o percentual de presunção de lucro de 1,6, 8, 16 ou 32% a depender da atividade.

Não havendo como mensurar, individualmente, o valor utilizado pelas pessoas física e jurídica, a autoridade fiscalizadora optou pelo método da proporcionalidade para efetuar

o rateio de despesa mais próxima da realidade, considerando o total da receita das pessoas física e jurídica, face à confusão entre as despesas de ambas.

O rateio das despesas não está previsto na legislação, mas dela decorre, mais precisamente do vínculo intrínseco que deve haver entre as receitas recebidas e as despesas necessárias à percepção destas receitas.

Assim, entendo ser cabível que se promova o rateio não só na hipótese de dois ou mais profissionais ocuparem um mesmo imóvel, como também quando forem pessoas física e jurídica, esta integrada por aquele, por disposição do princípio contábil da entidade e do princípio da autonomia patrimonial da legislação cível-empresarial (art. 1.024 do Código Civil).

Mesmo que não exista norma civilista que lhe impeça de ceder, em comodato, a sala à pessoa jurídica, há norma tributária que exige a vinculação entre as despeias de custeio no Livro Caixa à necessidade de percepção de receita e à manutenção da fonte pagadora, não havendo, no caso concreto, um mecanismo objetivo para dissociar aquelas destas finalidades, daí o recurso ao rateio com base na receita auferida por cada entidade (pessoas física e jurídica) é a solução mais adequada à questão.

Oportuno destacar que o histórico trazido pelo contribuinte no recurso voluntário não está coerente com os dados informados na Declaração de Ajuste Anual (fls. 312), no tocante à data de aquisição da sala n.º 410 (fora do objeto do litígio), se em janeiro de 2001, *ex vis* a descrição do bem, ou no curso do ano de 2000, também não havendo meio de prova hábil em confirmar quando se dera o aluguel da sala n.º 411 (esta, sim, o objeto do litígio).

Entretanto, este marco cronológico não interfere no apreço do caso concreto, que é de direito, não de fato, daí porque a conclusão do acórdão recorrido de que o recorrente alugou a sala extra (n.º 411) para a pessoa jurídica ser irrelevante ao deslinde da questão:

O fato de ser proprietário da sala 410, vizinha à sala 411 onde está registrada a pessoa jurídica, é apenas mais uma evidência de que necessitou alugar uma sala extra para a pessoa jurídica. Mais um motivo porque não poderia deduzir as despesas de aluguel desta sala e demais despesas daí decorrentes somente na pessoa física.

O fato é que a lei exige a estrita vinculação da despesa escriturada em Livro Caixa à finalidade nela estabelecida, não sendo razoável admitir que a pessoa jurídica funcionaria sem, p. ex., endereço físico, secretária, energia elétrica ou água encanada, nem que o comodato acertado, privativamente, entre as partes pudesse interferir na relação jurídico-tributária, que é de direito público. E é bom ressaltar que existem despesas nos autos em titularidade da empresa, p. ex., da Wavenet S/A (fls. 135), cujo sacado é a Advocacia Francisco Hupsel & Associados.

Para tanto, basta que pensemos através da lente do princípio da isonomia: se o recorrente obtivesse, por comodato que seja, o bem imóvel de pessoa jurídica de cujo quadro societário **não** integrasse, com compartilhamento de gastos nos moldes delineados, é lógico que haveria o rateio das despesas e cada entidade deduziria a quota parte respectiva nas declarações de renda. Por que, então, pensaríamos diferente quando as entidades estejam em polos trocados e/ou a pessoa jurídica for integrada pela pessoa física?

Portanto, o rateio de despesas com base na percepção de receitas de cada entidade, mesmo que não expressamente previsto na lei, está dentro da discricionariedade da fiscalização e

figura como metodologia norteadora da realização do inc. III do art. 6º da Lei nº 8.134/90, não havendo reparos a serem feitos na decisão recorrida.

Formalidade dos Recibos

A autoridade julgadora não admitiu despesas hodiernas, tais como reproduções xerográficas, aquisição de papel, postagem de documentos etc, por não respeitarem o § 1º do art. 61 da Lei nº 9.532/97, o que, na opinião do recorrente, é um formalismo exacerbado que contraria o princípio da razoabilidade.

É razoável supor que quem apresente um recibo ou cupom fiscal seja, também, o adquirente do bem fornecido ou serviço prestado.

Entretanto, não é possível imaginar que a legislação, ao admitir a redução da base de cálculo do imposto sobre a renda mediante o aproveitamento de despesas escrituradas no Livro Caixa, não exigisse o mínimo de comprovação da efetiva ocorrência.

Assim, para que sejam válidas as despesas informadas, o contribuinte deve exibir documentação hábil e idônea tendente a demonstrar sua realização, como exigido na legislação.

Os cupom fiscais precisam, minimamente, conter a identificação da pessoa física ou jurídica adquirente, a descrição dos bens ou dos serviços, resumidamente ou codificada, e a data e o valor da operação, nos termos do § 1º do art. 61 da Lei nº 9.352/97. O mesmo rigor deve obedecer os recibos.

Este formalismo é mínimo, não exacerbado, como quer fazer crer a recorrente, e é o meio legal para coibir o uso em duplicidade de um mesmo recibo ou cupom fiscal, devendo os que não possuem a identificação do adquirente serem considerados indedutíveis.

CONCLUSÃO

VOTO por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem