



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10620.000847/2006-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.517 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente MARCELINO FERNANDO DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

DEDUÇÃO DE DESPESAS. LIVRO CAIXA.

As despesas necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, quando escrituradas em livro caixa, devendo ser provadas por documentos idôneos, cabendo ao contribuinte, se questionado, comprovar a sua vinculação à efetiva prestação dos serviços próprios, e não, de terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10620.000847/2006-44, em face do acórdão nº 02-29.970, julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), em sessão realizada em 10 de dezembro de 2010, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Contra o interessado foi lavrado o auto de infração de fls. 2 a 26 com exigência de crédito tributário no valor de R\$265.110,75 a título de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), juro de mora, multa proporcional de 75% e multa exigida isoladamente.

O lançamento decorre de redução indevida da base de cálculo de camêleão e de falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, tudo apurado conforme Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 5 a 8.

Irresignado, tendo sido cientificado em 11/09/2006 (fl. 302), o contribuinte impugnou o feito fiscal em 11/10/2006, apresentando o arrazoadado de fls. 304/313, acompanhado dos documentos de fls. 314/334, com as suas razões de defesa a seguir reunidas sucintamente.

Narra o autuado que os fiscais teriam concluído que nos anos de 2001 a 2004 as despesas com livro Caixa teriam ultrapassado 90% dos rendimentos de pessoa física, "tendo obtido um lucro médio de 14,04% ao ano. Ora se as despesas ultrapassaram 90% do total dos rendimentos, como obteve um lucro médio de 14,04% ao ano?".

O impugnante assevera que, de acordo com a legislação que transcreve, todas as despesas relacionadas e escrituradas no livro Caixa estão comprovadas com documentação hábil e idônea, não ultrapassando os limites contidos nas disposições legais pertinentes.

O querelante afirma que os auditores fizeram várias divagações para ao final presumir que as despesas constantes do livro Caixa deveriam ser rateadas e divididas por três.

CONTAS TELEFÔNICAS

"Alegam os auditores que as contas telefônicas apresentam rateio denunciando utilização por vários odontólogos e funcionários da clínica, citam inclusive que os originais das contas se encontram arquivados na Seção de Fiscalização pelo fato de apresentarem várias anotações a lápis: ora, anotações feitas em contas telefônicas não são suficientes para concluirmos que aquela ligação ou despesa foi realizada por outros odontólogos. As referidas contas telefônicas são de linhas telefônicas registradas em nome do impugnante, as contas foram emitidas em seu nome e pagas exclusivamente por ele.

As despesas com telefone são comprovadas com as contas emitidas de acordo com a legislação e nos exatos elementos que nela foram inseridos pelo emitente.

Certo é que eventuais anotações "a lápis" ou quaisquer outras, inseridas em contas telefônicas pelo contribuinte ou qualquer outro que não o emitente, não pode, nem de longe, dar suporte a qualquer lançamento tributário, ou rateio de despesas.

Lado outro não é essa a orientação que a Receita Federal tem dado nos casos de eventuais despesas realizadas em comum, por profissionais liberais. (...)

Verifica-se que na hipótese de haver mais de um profissional se beneficiando das mesmas despesas, que não é o caso do impugnante, as despesas devem ser consideradas em nome de quem foram emitidas, os demais deverão considerar como despesa mensal o valor do ressarcimento, constante do recebido.

Ressalte-se que em nenhum momento ficou caracterizado profissionais tenham pagado ou ressarcido alguma despesa que contabilizada em nome do impugnante."

NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS

Comprovante que outros foi emitida e "A alegação de que o impugnante possui número elevado de funcionários também não pode dar azo à sustentação do lançamento, vez que a legislação não estabelece nenhum limite a que um profissional contrate mais ou menos funcionários. Cada profissional possui suas particularidades e sua atividade pode depender de mais ou menos auxiliares. A alegação de que "conforme informações levantadas junto a outros odontólogos disseram possuir 05 funcionários", ainda que fosse documentalmente comprovado, fato que não ocorreu, não serviria para comprovar o lançamento."

NÚMERO DE PACIENTES ATENDIDOS

"Mais uma vez equivocam-se os auditores. Partiram novamente de um presunção concluíram que o impugnante teve baixíssimo número médio de pacientes atendidos. De acordo com os dados apontados constata-se que presumiram o número de pacientes baseando-se nos recibos de pagamentos escriturados no livro Caixa. Nesse ponto precisamos esclarecer que os odontólogos não são como os médicos que recebem por todos os atendimentos que realizam. A atividade do impugnante possui características totalmente diferentes: um paciente é atendido diversas vezes até concluir seu tratamento e efetua o pagamento pelo tratamento realizado e não pelo número de atendimentos. Outro dado que se faz necessário enfatizar que os recibos são emitidos em nome de quem paga e os atendimentos são realizados ao mesmo e ou a seus dependentes, que muito das vezes referem-se ao tratamento de toda a família.

Lado outro, ainda que considerássemos os números de pacientes apontados pelos Auditores, chegaríamos ao número de aproximadamente 920 (novecentos e vinte) clientes atendidos por ano. Número bastante expressivo, levando-se em consideração o número de habitantes da cidade em que atua o impugnante e a quantidade de vezes que um paciente é atendido (média de 5 atendimentos por tratamento realizado)."

OUTROS PROFISSIONAIS

"(..) Alegaram falta de verdade na informação contida à fl. 41 e justificaram dizendo que Dr. Humberto e Dra. Keila emitiram recibos dos serviços prestados a pessoas residentes em Unaí. Alegaram que pelos sistemas da SRF é possível concluir que se tratavam de profissionais autônomos uma vez que houve a emissão de recibos.

De fato Dr. Humberto emitiu recibos referentes a alguns atendimentos que fez auxiliando alguns colegas de profissão, conforme declaração juntada à fl. 141, mas de valores irrisórios que segundo o próprio levantamento da Fiscalização, fl. 140, totalizaram o montante de R\$13.940,00 durante os quatro anos fiscalizados, que não foram confirmados integralmente pelos declarantes, conforme declarações constantes de fls. 156 e 164.

Quanto aos recibos emitidos por Dra. Keila no valor de R\$772,74, durante os quatro anos, detectados pela Fiscalização e relacionado à fl. 142, foi juntada declaração a fl. 143 que justifica os serviços realizados.

Sobre a alusão feita à declaração feita por Dr. Humberto de que realizou atendimento na clínica do impugnante auxiliando alguns colegas, não quer dizer que estes trabalhavam na clínica do impugnante. Os colegas citados na declaração referem-se a colegas de profissão.

Assim a existência de recibos de valores irrisórios, emitidos por estes profissionais, em nenhum momento serve de amparo para que as despesas comprovadas e declaradas no livro Caixa do impugnante sejam rateadas entre outros profissionais, até porque os rendimentos apontados pela Fiscalização são irrisórios e não suportariam qualquer rateio de despesas, além do que não há nenhuma comprovação de que tais profissionais ressarciram algum valor ao impugnante.

Por outro lado devemos enfatizar o seguinte: o Dr. Humberto, um dos profissionais a quem foi rateada as despesas do livro Caixa, conforme relato de fl. 08, segundo parágrafo, foi sócio da empresa Saúde Oral Assistência Odontológica Ltda., durante o período de 25.06.2002 a 31.10.2005, conforme cópias de alterações contratuais anexas, o que mais uma vez nos leva a concluir que efetivamente não utilizava da clínica do impugnante para realização de suas atividades e não participava das despesas realizadas pelo impugnante.

Por fim juntamos certidão expedida pelo Departamento de Receitas da Prefeitura Municipal de Unaí, que comprova que nenhum dos profissionais citados possuem inscrição no cadastro de profissionais autônomos do município, o que comprova todas as alegações feitas pelo impugnante."

DA INEXISTÊNCIA DE BENS

"Novamente as constatações dos Auditores ao invés de comprovar o lançamento, comprovam sua improcedência. O fato de o impugnante não possuir bens comprovam que efetivamente não teve lucros suficientes para adquirir bens. As alegações dos Auditores são fictícias, fantasiosas e irreais."

(...)

"Verifica-se que pela exposição acima que diante da total fragilidade dos elementos que possuíam para sustentar o lançamento lançaram mão de argumentos que não servem de sustentação para os exercícios fiscalizados: "As atuais instalações" como disseram não tem nenhuma relação com os períodos lançados (2001 a 2004). O anúncio referido que noticiou "que um novo projeto seria inaugurado em breve" também não guarda relação alguma com o lançamento vez que trata-se de publicação que circulou no informativo de 2005, cujo contrato para publicação foi firmado entre o impugnante e a Associação Comercial e Industrial de Unaí em 08/11/2004, conforme comprovante anexo.

Ainda sobre o referido anúncio podemos observar que os Auditores leram apenas o que interessava à Fiscalização. No mesmo texto que fala do novo projeto que será inaugurado brevemente está escrito que a Orto Odonto atualmente conta com um consultório equipado com modernas instalações e equipe bem treinada.

À Fiscalização cabe buscar a verdade dos fatos e cobrar o imposto devido, não pode, entretanto, lançar mão de expedientes que não possuem amparo legal. A juntada do referido anúncio, sem observar a íntegra do que nele está inserido e caracteriza como uma atitude arbitrária com claro objetivo de perseguição. (...)

Assim justificar o lançamento tributário apenas na presunção não tem suporte em nosso ordenamento jurídico."

DAS DESPESAS GLOSADAS

"De fato os valores recolhidos a título de carnê-leão através de Darfs e despesas com material de construção foram deduzidos como despesas do livro Caixa no montante de (...), conforme planilhas de fls. 27 a 30 e documentação juntada às fls. 170 a 258, por entender que fazem parte daquelas despesas cuja dedução é permitida. As despesas com material de construção referem-se a material utilizado na reforma do consultório em imóvel locado, estão devidamente comprovadas através de documentação idónea, referem-se a despesas necessárias a atividade e estão previstas contratualmente, conforme contrato de locação anexo.

Ante o exposto, o auto de infração não merece ser mantido vez que está comprovado nos autos que todas as despesas realizadas e declaradas em livro Caixa foram suportadas integralmente pelo impugnante, pelo que requer a Vossa Senhoria que o mesmo seja julgado improcedente. Requer ainda, caso o entendimento de Vossa Senhoria seja

divergente, o que se admite apenas por hipótese, sejam excluídas do lançamento as parcelas referentes ao rateio das despesas declaradas no livro Caixa, mantendo-se a exigência fiscal tão-somente sobre os valores das despesas consideradas pela Fiscalização como indedutíveis, constante das planilhas de fls. 27 a 30."

É o relatório."

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo a integralidade do lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 417/424, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Despesas do Livro Caixa

O contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado, como é o caso dos autos, possui direito a deduzir da receita de sua atividade as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Sobre o assunto, cabe transcrever o artigo 6º da Lei nº 8.134/1990:

“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:

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 caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

III- 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, à 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.”

Assim, são três os requisitos para a dedutibilidade das despesas: i) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; ii) devem estar escrituradas em livro caixa; iii) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.

Portanto, para serem dedutíveis, as despesas devem estar escrituradas no livro caixa e devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos, para que possam ser comprovados os desembolsos e analisada a pertinência da despesa.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução. Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Em suma, são consideradas despesas passíveis de escrituração no Livro Caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis e inevitáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos.

Ressalte-se, ainda, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Feitas estas considerações, passa-se a análise das glosas de despesas que foi objeto do recurso.

Sobre a glosa de despesas com material de construção onde funciona a clínica, entendendo como acertada a decisão da DRJ. O contribuinte afirma que referido material foi para a reforma do imóvel locado, havendo previsão contratual para tanto, conforme contrato de locação anexado. Porém, mesmo que os dispêndios fossem considerados como despesas para benfeitorias e melhoramentos, não restou comprovado nos autos que houve despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário e que tenham ao mesmo tempo, contratualmente, feito

parte como compensação pelo uso do imóvel locado. Ocorre que não consta nos autos a comprovação de tal compensação.

Tem-se, portanto, que essas aquisições que foram glosadas não podem, de fato, ser aceitas como dispêndios ou despesas dedutíveis do referido imposto, porquanto seu uso ou utilização ultrapassa mais de um exercício financeiro, devendo tais aquisições ser consideradas apenas como imobilizado e, por conseguinte, aplicação de capital, que nada mais são do que o dispêndio com aquisição de bem durável.

Quanto ao valor recolhido de imposto de renda a título de carnê-leão, o contribuinte considera que o mesmo faz parte daquelas despesas cuja dedução é permitida. Contudo, não há previsão legal para considerar o próprio imposto como dedução para o seu cálculo.

Ainda, o contribuinte questiona como poderiam as despesas ultrapassarem 90% do total dos rendimentos, tendo obtido um lucro médio de 14,04% ao ano. No entanto, não foi isso o que a Fiscalização fez constar no TVF. Como bem ressaltado pelo DRJ, o que na verdade escreveu (fl. 05) e demonstrou (fl. 102) é que nos anos de 2001 a 2004 há despesas que inclusive ultrapassam 90% dos rendimentos (despesa do ano de 2004, especificamente, conforme fl. 102), havendo lucratividade média de tão somente 14,04% (fl. 102). Portanto, não há contradição alguma no que foi dito pela Fiscalização. O que foi ponderado pela Fiscalização é que uma lucratividade média inferior a 15% não é razoável para a atividade odontológica, sendo indício de que poderia a receita estar subfaturada ou, ainda, a despesa estar superfaturada.

A Fiscalização utilizou-se das contas telefônicas para concluir que na clínica havia mais de um profissional odontólogo lá trabalhando. Compartilho do entendimento da DRJ, a qual compreendeu que tal conclusão é mais do que razoável, visto que inúmeras vezes constavam ligações vinculando os profissionais Keila e Humberto, além de outras pessoas. São indícios de que na clínica realmente trabalhavam mais profissionais do que apenas o autuado. Se os escritos eram a lápis ou se eram feitos pelo contribuinte ou não, isso não tem importância alguma, pois estreme de dúvida que tais apontamentos foram realizados por pessoa com competência para tal, como uma secretária, por exemplo, e eram feitos como controle da clínica para possivelmente posterior acerto financeiro.

Sendo a despesa de mais de um profissional, correto seria contabilizar o dispêndio pelo valor total pago para aquele contribuinte que tiver o comprovante da despesa em seu nome. Assim o fazendo, por óbvio, os recibos que fornecer aos demais profissionais entrarão na sua contabilidade como receita. Tal qual destacado pela decisão de piso, matematicamente é a mesma coisa que cada profissional usufrísse exatamente da despesa que lhe correspondia diretamente, portanto, ao ratear em três as despesas de livro Caixa, a Fiscalização não está indo de encontro à orientação emanada da Receita Federal.

Importa referir, ainda, que conforme quadro de fl. 102, infere-se que, devido às enormes despesas declaradas de livro Caixa, o contribuinte teria tido um rendimento líquido médio nos anos de 2001 a 2004 inferior a R\$ 22.000,00, o que perfaz, em média, a menos de R\$ 2.000,00 ao mês. Pela estrutura da clínica e pelo número de funcionários, a Fiscalização entendeu não ser crível que um profissional com tamanho apoio tivesse rendimento médio líquido no período inferior a R\$ 2.000,00.

A conclusão da Fiscalização é que na verdade na clínica trabalhavam mais profissionais, pois não seria factível que um dentista tivesse ao seu redor doze funcionários, por mais especializado que ele fosse. Transcrevo trecho do acórdão da DRJ a respeito:

“(…) diga-se de passagem, caso isso fosse verossímil, em vez de alegar na impugnação que não há lei que impeça a um odontólogo que tenha doze funcionários por sua conta (realmente não há lei nesse sentido, como não há lei que impeça de ter 1, 10 ou 100 funcionários), deveria ter especificado, por exemplo, o que cada um desses funcionários faz, em que setor específico trabalha, ao lado de quem, em qual horário, etc. Uma análise rápida dos documentos de fls. 259 a 284 demonstra que nos anos autuados a clínica possuía uma média de cinco secretárias. Definitivamente não é plausível que exista alguma clínica, muito menos no interior do Estado, onde trabalhem cinco secretárias para atender a um único profissional de odontologia, por mais capacitado e renomado que fosse. Nesse sentido a conclusão, repise-se, é uma só: na referida clínica trabalhavam outros profissionais além d impugnante, não podendo o mesmo levar todas as despesas da clínica, mesmo que estejam em seu nome, para compor as despesas escrituradas em seu livro Caixa.

Assim, não é necessário que haja a efetiva caracterização de que outros profissionais tenham pago ou ressarcido as despesas escrituradas pelo impugnante. Mesmo que esse repasse não tivesse sido feito, o que definitivamente também não é crível (por óbvio que os custos com os demais profissionais eram controlados e devidamente rateados), o profissional, ora autuado, não poderia valer-se de despesas estranhas a sua atividade (despesas de terceiros) para escriturar despesas no próprio livro Caixa.”

A declaração de fl. 141 de Humberto, sobrinho do autuado, deixa claro que o mesmo não era estagiário do impugnante, e sim, que "trabalhava na clínica particular do meu tio como profissional de odontologia”.

Quanto a participação do profissional Humberto na clínica, assim a DRJ se manifestou:

A Fiscalização confeccionou as planilhas de fls. 140 e 142 apenas para confirmar que tanto o Dr. Humberto, quanto a sua esposa, Dr. Keila, tinham pacientes em Unaí. Os valores constantes nessas planilhas não significam que os rendimentos dos dois na cidade de Unaí no período autuado se limitavam a apenas esses valores. Repita-se, tais planilhas foram confeccionadas tão-somente para delimitar que os profissionais realmente prestavam serviços odontológicos na cidade de Unaí.”

O Dr. Humberto ao declarar à fl. 141 que por algumas vezes auxiliava colegas em procedimentos complexos de consultório estava obviamente falando que os auxiliava na clínica do seu tio. Ora, se a clínica suportava procedimentos complexos, com mais de um odontologista trabalhando ao mesmo tempo, que não fosse o próprio autuado fica então clara a razão de se ter tantos funcionários no apoio. Na verdade esses funcionários também auxiliavam outros profissionais de odontologia e, portanto, em que pesem todos eles estarem vinculados como funcionários do autuado, os dispêndios com os mesmos não poderiam ser tão-somente vinculados no livro Caixa do impugnante. Deveria haver rateio de acordo com os gastos de cada profissional.

Assevera-se novamente: não é necessário que haja a comprovação de que outros profissionais tenham reembolsado as despesas escrituradas pelo impugnante. Mesmo que essa compensação não houvesse sido realizada (o que não é crível), o autuado, frise-se, não poderia valer-se de despesas estranhas a sua atividade (despesas de terceiros) para escriturar despesas no próprio livro Caixa.

(…)

Ora, o fato de o Dr. Humberto ter sido sócio de uma outra empresa no período fiscalizado não refuta a correção do lançamento. O autuado afirma que por essa razão estaria efetivamente comprovado que o Dr. Humberto não realizava atividades na clínica do tio, o Sr. Marcelino Fernando da Silva. A declaração feita pelo Dr. Humberto à fl. 141, bem como os manuscritos nas contas telefônicas comprovam que o sobrinho trabalhava como dentista na clínica do tio. A questão de ser sócio em outra clínica não afasta o lançamento; de modo algum, somente prova que o Dr. Humberto tinha uma clientela já cativa na cidade de Unaí.

Igualmente sem maiores interesses para o deslinde do feito fiscal é a apresentação de certidão do Departamento de Receitas da Prefeitura de Unaí em que se consigna que tanto o Dr. Humberto quanto a Dra. Keila não possuíam inscrição no cadastro municipal de contribuintes. Claro está que eventual irregularidade frente à legislação municipal não pode se contrapor à legislação tributária federal. Apenas para ilustrar, se o Dr. Humberto, sócio de ao menos uma clínica em Unaí (informação obtida via peça impugnatória), estava irregular com a Prefeitura, nem por isso estariam os seus rendimentos isentos do imposto de renda. Assim, igualmente, eventual irregularidade administrativa com o município não afastariam da tributação os rendimentos obtidos por seu trabalho na clínica do tio, tampouco permitiriam que os seus gastos específicos de livro Caixa fossem remanejados para o livro Caixa do impugnante.

Em relação às instalações, pelo menos desde 2001 as mesmas já eram encaminhadas para o endereço na Rua Natal Justino da Costa, 340 (fl. 63), conforme contas de telefonia, que é o mesmo endereço constante na declaração de Humberto (fl. 145) e o mesmo constante das propagandas da clínica Orto Odonto. Pelo que consta dos autos, a partir de 2006 a Orto Odonto passou a funcionar na Rua Djalma Torres, 252 que, conforme a Fiscalização afirmou às fls. 6/7, teria uma estrutura ainda melhor do que a anterior. A DRJ assim se pronunciou a respeito:

O fato de antes de 2006 constar, de acordo com a fl. 298, que a Orto Odonto possuía apenas um consultório com modernas instalações e equipe bem treinada, não obsta o acerto do lançamento. Ao contrário do que afirma o contribuinte, não se trata de perseguição, tampouco de simples presunções. Como visto, são vários indícios que, concatenados e associados ao que acontece no mundo dos fatos, demonstram que as despesas de livro Caixa do impugnante foram indevidamente infladas. O impugnante não menciona que à fl. 298, contendo a propaganda da Orto Odonto, consta além do nome do autuado, uma equipe técnica composta por cinco profissionais, sendo um dênê-§-(51:)r. Humberto. Esse documento deixa incontestado que na clínica Orto Odonto trabalhavam inúmeros outros profissionais. A declaração de uma paciente à fl. 156 é eloquente nesse sentido. O contribuinte não apenas passa por cima dessa constatação, como durante o procedimento fiscal, em resposta ao Termo de Intimação nº 846 (fl. 89), afirma que outros profissionais constantes das contas telefônicas da clínica não participaram do rateio das despesas.

À fl. 298 há menção também de propaganda afirmando que a clínica Orto Odonto atende a todas as especialidades. Ora, contra fatos não há argumentos. A Fiscalização noticiou que a Resolução CFO-63/2005, em seu art. 38, § 10, há vedação expressa de inscrição em mais de duas especialidades.

Haja vista tal informação e por tudo aqui já exposto, bem concluiu a Fiscalização:

"Diante desta vedação fica claro que, para prestar todas as especialidades divulgadas, a clínica do Dr. Marcelino teria que ser composta, como de fato é, por outros profissionais com aquelas outras especialidades. O que se conclui é que o Dr. Marcelino adquiriu todos os materiais consumidos na clínica e estes foram utilizados pelos vários dentistas que lá trabalhavam. (...)

As informações acima são suficientes para concluirmos que o Sr. Marcelino forçou as despesas, lançando como somente suas o total incorridas (sic) nos anos-calendário 2001 a 2004, para fazer com que chegassem próximo às receitas (quase 90%) e assim alcançar imposto a pagar bastante reduzido."

Adotando as razões da DRJ, cujo trechos foram acima transcritos, como minhas razões de decidir, entendo pela manutenção do lançamento, não havendo reparos a serem feitos no acórdão da DRJ.

O art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, então vigente à época dos fatos geradores, assim estabelecia:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora." (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º)

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. No caso não restou comprovado que todas as deduções escrituradas a título de livro Caixa foram deduções referentes à prestação de serviços apenas do profissional em questão. A lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções.

O art. 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 (com similar redação a do art. 73 do RIR/99), estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o recorrente o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções por falta de comprovação e de justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao Fisco, nesse caso, obter provas do reembolso/ressarcimento dos valores pagos, e sim, ao impugnante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a respeito das despesas pleiteadas.

Assim, tendo em vista o precitado art. 73 do RIR/99, cuja matriz legal é o §3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ao sujeito passivo compete o ônus de prova no caso de deduções de livro caixa.

Portanto, equivoca-se o sujeito passivo ao sustentar que os motivos apontados pela autoridade fiscal para efetuar o lançamento são insubsistentes, vez que não ficou comprovado os repasses de valores por outros profissionais.

A respeito dessa questão, conforme bem pontuado pela decisão de piso, da análise dos autos ficou claro que a estrutura da clínica, com média de doze funcionários durante os quatro anos fiscalizados, não pode ser suportada/sustentada apenas por um profissional de odontologia. Cumpre salientar mais uma vez que o percentual de despesas com livro caixa em relação aos rendimentos declarados foi bastante expressivo, não havendo nos autos explicação plausível para tal percentual tão elevado.

Ao contribuinte coube, tanto durante o procedimento fiscalizatório quanto no momento oportuno da sua defesa, trazer elementos de prova que comprovassem realmente a que

quota-parte das despesas da clínica fazia jus. Entretanto, não o fez nessas oportunidades, preferindo asseverar que todos os gastos da clínica eram seus.

A Fiscalização, como se constata dos autos, então rateou o total das despesas em três quotas iguais (Marcelino, Humberto, Keila). Contudo, por não ter comprovado como foram feitos realmente os rateios, obrigação que caberia ao contribuinte, a Fiscalização considerou um rateio proporcional para os três profissionais por todos os meses dos anos autuados.

Pelo princípio da razoabilidade, o procedimento realizado deve ser considerado lícito, até mesmo porque não prejudica o contribuinte. Como a própria Fiscalização asseverou, havia indícios de que existiam mais beneficiários.

Frise-se que tal procedimento foi adotado tão somente pela inércia do contribuinte em apontar quais eram os profissionais que dividiam a clínica com ele e em que proporção o faziam. Assim, não seria razoável que a Fiscalização considerasse todas as despesas da clínica para o recorrente, ou seja, para o seu livro caixa, simplesmente porque o contribuinte ficou-se inerte.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator