



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Recurso nº. : 144.842  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001  
Recorrente : RONALDO MIGUEL DA SILVA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 21 de junho de 2006  
Acórdão nº. : 104-21.651

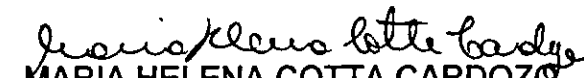
IRPF - LIVRO CAIXA - DESPESAS DE LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE - GLOSA - Nos termos do artigo 75, parágrafo único, inciso III, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, somente são dedutíveis no livro caixa as despesas de locomoção e transporte quando suportadas por representantes comerciais autônomos.


IRPF - LIVRO CAIXA - DESPESAS COM HOSPEDAGEM E ALIMENTAÇÃO - DESPESAS DE CUSTEIO - Despesas com hospedagem e alimentação, desde que estritamente vinculadas à necessidade da prestação de serviços em outra localidade diversa do domicílio do contribuinte, podem ser caracterizadas como despesas de custeio, desde que devidamente comprovada a titularidade de quem as suportou. No caso, havendo a contratação do contribuinte por intermédio de Cooperativa de trabalho, não restou demonstrada a real titularidade das despesas glosadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RONALDO MIGUEL DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
HELOÍSA GUARITA SOUZA  
RELATORA

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL. *gest*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

Recurso nº. : 144.842  
Recorrente : RONALDO MIGUEL DA SILVA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração (fls. 09/15) lavrado contra RONALDO MIGUEL DA SILVA, CPF nº 632.808.170-72, originário da revisão eletrônica da declaração de ajuste do ano-calendário de 2000, exercício de 2.001, que apurou saldo de IRPF suplementar a pagar, por dedução indevida a título de livro caixa.

Segundo consta no "Demonstrativo das Infrações" (fls. 11), a glosa das despesas tem a seguinte justificativa:

"Foram registradas como despesas dedutíveis gastos efetuados com pedágio, gasolina, estacionamento e manutenção de automóvel, despesas não dedutíveis de acordo com o art. 34 da Lei 9250 de 1995, tendo em vista que o contribuinte não era representante comercial autônomo e sim supervisor de montagem de equipamentos para telefonia, conforme declaração assinada pelo contribuinte em 15 de outubro de 2.002. Foram também lançadas no livro caixa despesas com hospedagem e refeição, despesas que não estão enquadradas como despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

Enquadramento legal: art. 6º, incisos I a III e parágrafos da Lei 8.134/90; art. 8º, inciso II, alínea "g" da Lei 9.250/95. "

As razões da impugnação (fls. 01/07) estão bem sintetizadas no relatório do acórdão de primeira instância, cujo conteúdo adoto (fls. 58):

"3. Cientificado, o contribuinte apresentou, em 17/02/2003, a impugnação de fls. 01/07, acatada como tempestiva pelo órgão de origem (fl. 54), informando que, no ano-calendário de 1999, juntamente com outros

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

profissionais de sua área, constituiu uma Sociedade Cooperativa, denominada Horus Telecom Cooperativa de Serviços Integrada para a Tecnologia da Comunicação, conforme ato constitutivo de cópias às fls. 21/44.

4. Aduz que os cooperativados mantiveram a individualidade e autonomia e, em atendimento ao art. 3º, § 3º do Estatuto Social da Cooperativa, obtiveram seus registros individuais nos órgãos competentes (Previdência Social e Prefeitura Municipal de Curitiba).

5. Acrescenta que, durante o ano-calendário de 2000, prestou serviços de supervisão e montagem de equipamentos eletrônicos à Siemens Ltda., que exigiram freqüentes deslocamentos à cidade de São Paulo, sendo que o valor estabelecido para pagamento dos serviços incluía as despesas de viagem (alimentação, hospedagem, combustível, manutenção do veículo, pedágio, etc). Assim, a Cooperativa emitia para a contratante a Nota Fiscal no valor contratado e para o prestador do serviço o documento denominado "Demonstrativo do Cooperado", no qual discriminava os honorários e as despesas incorridas.

6. Alega que recebeu, no ano-calendário de 2000, por intermédio da Cooperativa, pelos serviços prestados à Siemens, o valor de R\$ 85.237,53, que somado ao rendimento recebido de Maceno & Setoyama, R\$ 9.123,25, totalizou R\$ 94.360,78, consignados em sua declaração de ajuste anual. No entanto, desse total, R\$ 51.369,23, correspondem ao pagamento de despesas inerentes à execução dos serviços, devidamente comprovadas e registradas em livro caixa. Não fosse isso, seu rendimento mensal teria sido de R\$ 7.863,40, muito além do valor médio recebido por técnicos de sua categoria, completamente dissociado da realidade sócio-econômica do País. Enquanto o valor recebido, deduzidas as despesas, significaria uma renda média mensal de R\$ 3.582,70, condizente com essa realidade.

7. Contesta a glosa das despesas com base apenas em declaração inadvertidamente firmada pelo impugnante, que levou o fisco a presumir um vínculo empregatício inexistente. Cita dispositivos legais e entendimentos administrativos sobre a matéria, afirmando sua situação de trabalhador autônomo, sem vínculo empregatício e com direito à dedução de despesas escrituradas em livro caixa e pede pela improcedência total do auto de infração."

Frente ao não retorno do AR, a impugnação foi considerada tempestiva (fls.

54).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

O acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, nº 7.304, de 03.11.2004, a unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, concluindo que (a) a dedução das despesas de locomoção e transporte somente pode ser admitida no caso de rendimentos auferidos por representante comercial autônomo, e que (b) as despesas referentes aos serviços prestados pelos filiados à sociedade cooperativa devem ser apropriadas na escrituração da sociedade, para efeitos de apuração das sobras líquidas a serem distribuídas (fls. 56/60).

Intimado via AR, em 07.12.2004 (fls. 63), o Contribuinte apresentou seu recurso voluntário, citando acórdãos deste Conselho de Contribuintes que amparariam sua tese e cujos argumentos estão sintetizados da seguinte forma (fls. 73):

"a) As despesas com o exercício profissional, para que sejam deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, precisam ser necessárias, normais e usuais e precisam ser comprovadas por documentos aptos e idôneos a estar registradas em Livro Caixa;

b) As despesas incorridas pelo Recorrente para exercer sua atividade profissional em local diverso de seu domicílio (locomoção, transporte, alimentação e hospedagem) são necessárias, normais e usuais, estão registradas no Livro Caixa e já foram devidamente comprovadas por documentos aptos e idôneos, pelo que se faz necessária a improcedência da glosa realizada pelo Fisco;

c) O Estatuto da Cooperativa da qual o Recorrente é cooperado dispõe que do valor distribuído são deduzidas as taxas para os fundos, de forma que a única interpretação possível é que as 'sobras apuradas' a que faz menção o estatuto engloba tanto o valor dos honorários quanto as despesas incorridas pelos cooperados no exercício da atividade profissional;

d) A distinção feita pelo artigo 75, parágrafo único, do RIR afronta o Princípio da Isonomia e causa a tributação do que não é renda, ferindo por consequência a hipótese de incidência do Imposto de Renda;

e) Ainda que prevaleça o artigo 75, parágrafo único do RIR, a glosa realizada pelo Fisco deve ser revista, pois engloba valores de despesas alheias à locomoção e transporte. "



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

Informação fiscal de fls.79 dá conta de que foi feito o arrolamento de bens, como garantia recursal, tendo sido formalizado por meio do processo nº 10980.000426/2005-43.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

VOTO

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, pois está acompanhado do arrolamento de bens. Dele, então, tomo conhecimento.

O ponto central do presente recurso está na definição da dedutibilidade ou não de despesas lançadas em Livro Caixa por profissional autônomo, frente aos conceitos trazidos nos artigos 75 e 76, do RIR/99 (aprovado pelo Decreto nº 3.000), que consolidam os artigos 6º, da Lei nº 8.134/90; 4º e 34, da Lei nº 9.250/95. Ou seja, não está posta à prova, nesse momento, a realidade, a efetividade, de tais despesas, mas, sim, o direito à sua dedutibilidade, frente às suas características.

Trata-se de despesas com pedágio, gasolina, estacionamento e manutenção de automóvel, as quais foram consideradas indedutíveis porque o Contribuinte não é representante comercial; e, também, despesas com hospedagem e refeição, porque não estariam enquadradas como despesa de custeio necessária à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, conforme se depreende do próprio auto de infração (fls. 11). Então, com razão o Contribuinte, quando diz que há distinções a serem consideradas em relação às despesas glosadas.

No que diz respeito às despesas com pedágio, gasolina, estacionamento e manutenção de automóvel, a legislação de regência é clara e objetiva ao somente permitir tais deduções para os representantes comerciais autônomos, profissional que, efetivamente, o Recorrente não é. Confira-se:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

“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):  
(...)

**II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo ;”** (Grifou-se)

Vale dizer, como regra geral, as despesas com locomoção e transporte não são dedutíveis, o sendo, apenas, para os representantes comerciais autônomos.

O Contribuinte alega que tal regra viola o princípio da isonomia, causando a tributação do que não é renda e afetando, desta forma, a hipótese de incidência do Imposto de Renda. Não se nega que se trata, no mínimo, de uma regra discriminatória. Mas, em direito tributário, no meu ponto de vista, acima do princípio da isonomia, está o princípio da legalidade, ou melhor, da estrita reserva da lei, como um elemento de segurança para o contribuinte de que não terá exações tributárias senão aquelas fixadas em lei. Se a legalidade vale a favor do contribuinte/administrado, vale, igualmente, a favor da Administração Fazendária. Assim, se há a previsão em lei, válida, eficaz e em vigor, que delimita o aproveitamento dessas despesas, deve o Contribuinte a ela se submeter. E, não cabe a esse Conselho, examinar a sua constitucionalidade, para o fim de afastar a sua aplicação concreta, competência exclusiva do Poder Judiciário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

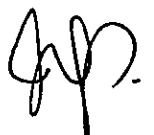
Por isso, em relação às despesas com pedágios, gasolina, estacionamento e manutenção de automóvel mantenho a glosa.

Quanto às despesas com hospedagem e refeição, sustenta o Contribuinte a sua normalidade, usualidade e necessidade, uma que vez é profissional autônomo que presta serviços de supervisão e montagem de equipamentos eletrônicos em localidades diversas do seu domicílio. Em um primeiro momento, essa situação poderia levar à caracterização das despesas com hospedagem e refeições como de custeio, uma vez que são intrínsecas à prestação do seu trabalho. Vale dizer, se é contratado para prestar serviços em outras localidades diferentes do seu domicílio e se a contratação não prevê reembolso de despesas – como locomoção, hospedagem e alimentação – é plausível entender que esses gastos são necessários à percepção da sua receita profissional, desde que registrados no Livro Caixa devidamente comprovados, conforme estatui o artigo 75, inciso III, do 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):

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

Porém, o Recorrente é cooperado da Horus Telecom Cooperativa de Serviços Integrada para a Tecnologia da Comunicação, através da qual é contratado como profissional autônomo para a prestação de seus serviços. Alega o Contribuinte que recebe os valores brutos da referida Cooperativa, correndo por sua conta as despesas relacionadas com aquele determinado serviço. Mas, apesar de mencionar, na sua impugnação que tal fato estaria comprovado pelo "Demonstrativo do Cooperado", não foi ele juntado, nem mesmo no Recurso, sendo que tal fato foi levantado pelo acórdão recorrido (fls. 60).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

Por outro lado, a cópia do Estatuto Social da Cooperativa (fls. 21/44) está incompleta e em muitas páginas, ilegível, com falhas de cópia gritantes.

Aliás, a Autoridade Julgadora de Primeira Instância, em seu voto, deixa clara a necessidade de comprovação da titularidade de tais despesas. Às fls. 60, item 13 está expressamente consignado:

"... Carece de provas qualquer outro procedimento adotado pela cooperativa, para pagamento dos filiados. Observe-se que o documento "Demonstrativo do Cooperado", mencionado na petição, não instruiu o processo."

Então, nesse ponto, se por um lado, é admissível teoricamente a caracterização das despesas com hospedagem e refeições como despesas de custeio, por outro, não se tem a efetiva e necessária comprovação de quem realmente suportou tais despesas: o Contribuinte autuado ou a Cooperativa, da qual é cooperado e através da qual foi contratado para a prestação de seus serviços? Essa questão decorre, justamente, em função dos esclarecimentos que trouxe ao longo dos autos. Ora, o simples fato de tais despesas estarem registradas no seu Livro Caixa não significa, necessariamente, que foram suportadas pelo Contribuinte, já que existe na relação jurídica profissional, a presença (ou pelo menos a figura) da Cooperativa.

E, quanto a essas questões, o Contribuinte nada comprovou ou demonstrou, mesmo instado pelo Acórdão recorrido. Somente pelo Estatuto da Cooperativa não é possível concluir, por exemplo, se a contratação é feita com a Cooperativa que seleciona um de seus cooperados para atuar, ou se as contratações são feitas diretamente com o cooperado, apenas por intermédio da cooperativa.

Entendo que cabia a ele o ônus da prova, principalmente em razão das suas próprias alegações e diante do contexto expresso do acórdão de primeira instância, como já ressaltado. Essa questão – do ônus da prova – foi detalhada e precisamente analisada pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

Conselheiro Nelson Mallmann, no Acórdão 104-21.091, de 20.10.2005, justamente ao tratar sobre a dedutibilidade do Livro Caixa, cujas conclusões eu adoto integralmente e considero parte integrante desse voto:

"Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

"Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa."

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001676/2003-39  
Acórdão nº. : 104-21.651

consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

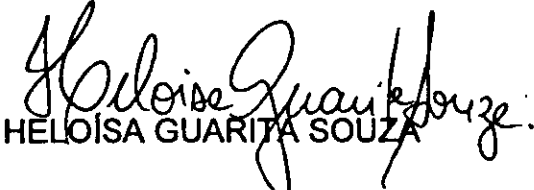
A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia."

Dessa forma, considerando que no caso concreto, o contribuinte não comprovou, satisfatoriamente, apesar das oportunidades que lhe foram concedidas e das suas próprias alegações, que as despesas com hospedagem e refeições foram, efetivamente, por ele suportadas e não pela Cooperativa da qual faz parte, essa glosa também deve ser mantida.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, por tempestivo, e, no mérito, negar-lhe provimento.

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

  
HELOÍSA GUARITA SOUZA