



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

Processo nº 10980.008860/2009-03
Recurso nº 886.098 Voluntário
Acórdão nº **2102-001.573 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2011
Matéria IRPF – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA
Recorrente MARINO COMAZZI JUNIOR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO. CONDIÇÕES.

Admite-se como dedução de Livro Caixa apenas as despesas de custeio, devidamente escrituradas e comprovadas com documentos contendo a identificação completa do consumidor e indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

DESPESAS DE ALUGUEL ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

As despesas com aluguel de imóvel onde o contribuinte exerce suas atividades profissionais são dedutíveis, sendo suficientes a apresentação de recibos de pagamento dos alugueres.

DEDUÇÃO DO RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM PESSOAL.

São dedutíveis as remunerações pagas a terceiros com vínculo. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (art. 75 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99 e art. 6º da Lei nº 8.134/90).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR
parcial provimento ao recurso, nos termos do voto relator.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Presidente.

Assinado digitalmente

CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA - Relator.

EDITADO EM: 26/10/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 630 a 638v., interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR, de fls. 618 a 623v., que julgou procedente em parte o lançamento de IRPF de fls. 561 a 570 dos autos, lavrado em 28/09/2009, relativo ao ano-calendário 2007, com ciência do RECORRENTE em 05/10/2009 (fl. 572).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 51.718,90, sendo reduzido do saldo de imposto a restituir do RECORRENTE, inicialmente apurado em R\$ 99.053,66. Assim, o saldo de imposto a restituir foi ajustado para R\$ 47.334,76.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 565 a 569, o lançamento teve origem na glosa da dedução pleiteada a título de livro-caixa, no valor de R\$ 198.670,22, pelos motivos a seguir:

- falta de comprovação documental das despesas;
- valores lançados a título de comida, bebida, refrigerante, sorvete, remédios, restaurantes, etc. que não são aceitos como despesas de custeio;
- valores referentes aos recibos de aluguel emitidos por Regina Maria Gomes foram glosados por falta de contrato formal;
- lançamentos referentes à aquisição de materiais de limpeza sem nota fiscal em nome do contribuinte, de materiais elétricos e de construção, reforma do imóvel, porta retratos, bordados, sandália, roupas femininas (diversas de uniformes), rufos, camiseta, livros

não técnicos, combustível e cigarro, flores, fotos, vidros e suporte de vidros, lona, enfeites, brinquedos, etc.;

- como foram acatadas as despesas com telefone fixo comprovadas, foram glosadas as despesas com telefone celular, assim como outras relacionadas aos celulares (chip, recarga);

- despesas com cartório, registro de imóveis, reconhecimento de firma, etc.;

- foram glosadas as despesas com valores errados, com portão, encurtamento de calçados APR, com lavagem de roupas, com correios, e com aquisição de equipamento de som para carro, pois tais despesas não são vinculadas à atividade (não são despesas de custeio);

O enquadramento legal são os seguintes dispositivos:

Art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/43; Art. 6º e §§, da Lei nº 8.134/90; Art. 8º, inciso II, alínea 'g', da Lei nº 9.250/95; e Arts. 73 e 75 do RIR/99.

DA IMPUGNAÇÃO

Em 04/11/2009, o RECORRENTE apresentou, tempestivamente, sua impugnação de fls. 573 a 584, alegando, em suma, o seguinte:

- I. solicitou a inclusão dos lançamentos que a autoridade fiscal considerou ilegíveis, quais sejam, nº 412 e nº 586, no valor total de R\$ 394,50;
- II. sobre os lançamentos que a fiscalização entendeu não estarem devidamente comprovados, o RECORRENTE juntou aos autos documentos comprobatório das despesas no total de R\$ 4.727,84;
- III. requereu a manutenção da dedução de R\$ 1.567,79, pois se referem a despesas com energia elétrica, manutenção, limpeza, pintura, etc., e foram erroneamente classificados pela fiscalização como aquisição de comida, bebida, refrigerante, sorvete, remédios, restaurantes, etc.;
- IV. alegou que as despesas efetuadas a título de aluguel de imóvel, conforme recibos emitidos pela inventariante do espólio de Antonio Gomes Jr. – Sra. Regina Maria Camargo Gomes –, seriam necessária ao exercício da atividade profissional. Assim requereu a manutenção da dedução do valor de R\$ 91.560,00;
- V. requereu o restabelecimento da dedução de R\$ 30.934,80 referente a material de limpeza, materiais elétricos e de construção, reforma, vestuário, livros não técnicos, combustíveis, etc.

- VI. não concordou com a glosa das despesas com telefonia móvel, visto que tais telefones eram utilizados pelas recepcionistas em serviço nas ligações para os telefones móveis dos clientes. Por isso, requereu o restabelecimento das despesas referentes ao uso e manutenção de telefones celulares, no valor total de R\$ 8.207,58;
- VII. requereu a manutenção da dedução do valor de R\$ 34.861,00, com prestadores de serviços sem vínculo empregatício, conforme item 2.1.1.1.7 de sua impugnação, por entender que tais despesas seriam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- VIII. quanto às despesas com cartório, requereu a manutenção da dedução do valor total de R\$ 95,96, por restarem devidamente comprovadas e justificadas;
- IX. ademais, requereu a manutenção das seguintes deduções: (i) R\$ 560,00 com o conserto de portão; (ii) R\$ 18,00 para lavagem de cobertor elétrico que é utilizado na maca de exames; e (iii) R\$ 320,00 referente a equipamento de som que, embora seja originalmente de carro, está instalado em painel na clínica;
- X. desta forma, impugnou glosas no valor total de R\$ 173.225,91;
- XI. no que diz respeito aos valores pagos a título de aluguel de imóvel (clínica médica), considerados como não dedutíveis pela fiscalização pelo fato de que RECORRENTE seria sublocatário do imóvel e o contrato da locatária com o locador não autorizaria a sublocação, alegou que estaria equivocada a premissa da autoridade lançadora. Sobre o tema, afirmou que locou da AMECEDEC espaço para o exercício de clínica médica até o final de 2006. A partir de janeiro de 2007, a responsabilidade do contrato de locação passou a ser diretamente do próprio RECORRENTE, assim passou a ser o locatário sucessor de AMECEDEC, uma vez que a posição desta foi cedida para o RECORRENTE mediante anuência do locador, que inclusive assinou todos os recibos referentes ao ano-calendário em questão;
- XII. afirmou também que o locador (espólio de Antonio Gomes Jr.), através de sua inventariante, declarou que recebeu as quantias pagas pelo RECORRENTE a título de alugueres. Assim, entendeu que não seria lícito à autoridade fiscal discutir a natureza da relação entre as partes. Assim, afirmou que a autoridade fiscal não poderia presumir que houve qualquer fraude no negócio jurídico;
- XIII. afirmou que diversos valores glosados pela fiscalização se encaixam no conceito de despesas de custeio da atividade profissional, portanto são perfeitamente dedutíveis.

DA DECISÃO DA DRJ

A DRJ, às fls. 642 a 643 dos autos, julgou procedente em parte o lançamento do imposto de renda, através de acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de fazê-lo em data posterior.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO. CONDIÇÕES.

Admite-se como dedução de Livro Caixa apenas as despesas de custeio, devidamente escrituradas e comprovadas com documentos contendo a identificação completa do consumidor e indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se enquadrando nesse conceito as de aquisição de bens com vida útil superior a um ano, por não serem aplicação de capital e não despesa de consumo, e as que, embora úteis à percepção da receita, não sejam essenciais.

Impugnação Procedente em Parte”

Nas razões do voto, a autoridade julgadora rebateu as razões de defesa do RECORRENTE, da seguinte forma:

“(…)

Da matéria não impugnada

Preliminarmente cumpre esclarecer que o contribuinte, na peça impugnatória, expressamente contesta somente a glosa de R\$ 173.225,91 de despesas de Livro Caixa (fl. 581). Portanto, acata a glosa de R\$ 25.444,31, que deve ser considerada como não impugnada e, portanto, não litigiosa, conforme o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

(...)

Da jurisprudência

(...) cabe à esfera administrativa somente aplicar as normas legais, sem poder apreciar quaisquer outras arguições, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Da glosa de Livro Caixa

Pela leitura do dispositivo [art. 6º da Lei nº 8.134/90], identificam-se três grupos diferenciados de despesas dedutíveis: (a) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; (b) os emolumentos pagos a terceiros e (c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Constituem despesas dedutíveis enquadráveis no primeiro grupo a 'remuneração paga a terceiros', entendido como o salário pago pelo empregador ao empregado, de forma regular, em retribuição a trabalho prestado, bem como os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, desde que haja vínculo empregatício entre eles, nos termos do inciso I.

Quanto às despesas constantes do último grupo ('despesas de custeio necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora'), requerem análise individualizada, cotejada com a atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Citam-se, como exemplos, despesas relativas a aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

(...) 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.

Adicionalmente, é oportuno diferenciar despesa necessária e despesa útil, eis que se restringe à primeira a previsão legal de dedução.

(...)

Outro ponto a ser destacado é que somente as despesas de custeio são dedutíveis. Considera-se despesa de custeio aquela

indispensável à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Portanto, não podem ser considerados como dedução de Livro Caixa os gastos com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapassa o período de um exercício e que não sejam consumíveis, isto é, que não se extingam com sua mera utilização, tais como aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, aparelhos instrumentos, utensílios, mobiliários, ainda que indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.

Tais esclarecimentos constam do Parecer Cosit nº 60, de 1978, que elucida diversos pontos que serão abordados neste Voto.

(...)

Feitas estas digressões iniciais e apresentada a legislação, passa-se análise das glosas de Livro Caixa impugnadas no presente processo.

Aluguel (item 2.1.1.1.4)

(...)

A autoridade autuante não acatou tal dedução em razão de entre os documentos trazidos pelo contribuinte, fls. 525 a 558, não haver contrato de locação ou sublocação válido para o período em litígio: ano-calendário de 2007.

Embora o contribuinte estivesse ciente do motivo do indeferimento da dedução, não trouxe aos autos qualquer documentação referente ao ano-calendário de 2007.

Tal exigência é ainda mais necessária quando, na renovação de contrato de locação efetuada entre o espólio e a AMEC em 01/01/2005, é prevista a renovação a cada ano, e vedada a sublocação e transferência, fl. 551.

Já o contrato de sublocação, fls. 529 a 531, foi efetuado para o ano-calendário de 2006 e também prevê a renovação anual.

Portanto, em razão da existência de provas contrárias, não cabe ao Fisco acatar recibos como prova única do pagamento de aluguel, ainda mais quando o contribuinte, em seu próprio interesse, deixou de providenciar a documentação hábil para comprovar a dedução, segundo exigência constante do § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, além de estar obrigado a instruir sua impugnação como todos os elementos de prova que possuir, a teor dos art. 16, III, do Decreto 70.235, de 1972:

(...)

Dessa forma, mantém-se a glosa de despesas de aluguel.

Telefonia Celular (item 2.1.1.1.6)

As contas de celular apresentadas não trazem a discriminação das ligações de maneira a possibilitar a verificação do uso em horário comercial.

Também está sendo pleiteada a dedução de contas de mais de um número de telefonia celular, além da telefonia fixa já acatada no auto de infração.

Adicionalmente, as contas de telefonia celular apresentam valores altos de ligações interurbanas, como pode ser constatado nos documentos de fls. 156, fls. 176, fls. 295 a 302.

Dessa forma, por não poder ser verificado o uso pessoal ou vinculado atividade de médico, mantém-se a glosa do pagamento da telefonia celular.

Documentos trazidos na impugnação (item 2.1.1.1.1 e 2.1.1.1.2)

Os documentos de fl. 585, referentes aos lançamentos de compra de material de limpeza (nº 412 e 586), além de ser impossível saber o artigo comprado, não possuem identificação do consumidor.

Os de fls. 586 a 591, trazidos para suprir a glosa de R\$ 1.500,00 de remuneração de funcionários (nº 02), por falta de comprovação, não são aptos porque não possuem assinatura dos funcionários nos recibos, além de divergência entre os valores dos demonstrativos, dos recibos e dos vales. O contribuinte poderia ter juntado a carteira de trabalho para comprovar a contratação de tais funcionários desde janeiro de 2007.

O documento referente ao lançamento nº 119, fl. 596 está ilegível.

Os documentos de fls. 593 e 595 possuem o endereço residencial do litigante, os de fls. 594, 597, 599 (nº 394) e 600 não possuem identificação do consumidor e o de fl. 596 (lançamento 119) está ilegível. Portanto, também não são hábeis para a comprovação de despesa de Livro Caixa.

No que tange ao pagamento de advogados, fls. 598 e 599, lançamentos nº 378 e 389, o auto de infração os glosou por falta de comprovação. Os documentos apresentados somente comprovam o pagamento a Correia e Laranjeira Advogados Associados e a Gabriel de Lara, mas não esclarecem a que título foi efetuado esse pagamento e o contribuinte não trouxe qualquer contrato ou prova de que as atividades contratadas com esses profissionais seriam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Dessa forma restabelece-se somente o valor de R\$ 1.367,48 do lançamento nº 179, material de conservação e limpeza e o de R\$

10,00 (nº 57) referente à compra de água, totalizando R\$ 1.377,48.

Alimentos e remédios (item 2.1.1.1.3)

Vários dos comprovantes apresentados, a maioria referente a compras de gêneros alimentícios junto com materiais de limpeza, escriturados como 'material de conservação e limpeza', não possuem identificação do consumidor e, como o próprio impugnante admite que parte dos produtos adquiridos sequer podia ser dedutível, não há como saber se a despesa relaciona-se com a atividade do contribuinte ou se é despesa residencial. Como exemplo podem ser citados os Lançamentos nº 25, 30, 117, 239, 246, 247 (além de ilegível), 372,495 fls. 150, 149, 211, 229, 233, 231, 436, 365.

Lançamento nº 27 não é de energia elétrica e sim o de nº 28, cujo montante de R\$ 154,71 foi acatado, fls. 15 e 567.

Vários comprovantes são de aquisição de remédios, alguns com o consumidor identificado, mas sem endereço, não sendo possível identificar se sua aplicação foi na atividade profissional do contribuinte ou de uso pessoal/familiar, exemplos: nº 153 (R\$ 54,00), 166 (R\$ 54,00), 334 (R\$ 51,00), 486 (R\$ 62,00) fls. 205, 217, 315, 364, no montante de R\$ 221,00.

Serviços de Terceiros (2.1.1.1.7)

O contribuinte alega que os pagamentos efetuados a terceiros seriam referentes a serviços de educador físico e de massoterapia, complementares aos serviços médicos prestados. Porém não trouxe qualquer prova dessa prestação. Nos recibos é mencionado apenas "serviços prestados". Adicionalmente, tais atividades, ainda que possam ser úteis à clínica médica, não podem ser classificadas como 'necessárias à percepção da receita e si manutenção da fonte produtora', conforme estabelecido na legislação tributária.

(...)

Para comprovar a prestação de serviço de diarista, o contribuinte trouxe recibos assinados por Maria Elisa dos Santos Lima, os quais somente referem-se a 'diárias e vales transportes de idas e voltas', sem estabelecer qual o tipo de serviço e o local onde era prestado. Assim, tendo em vista a conduta do contribuinte em tentar incluir como despesas de Livro Caixa gastos de natureza pessoal e domiciliar, já observada no presente acórdão, e ante a ausência de comprovação de que o serviço foi prestado à sua clínica e não em sua residência, mantém-se a referida glosa.

Alguns dos pagamentos atribuídos a advogados, como o lançamento nº 468, tentam ser comprovados somente por depósito bancário, sem apresentação de contrato que possibilite

a verificação do tipo de serviço prestado e se era necessário para percepção dos rendimentos ou para manutenção da fonte pagadora, fls. 95 e 420.

Também em decorrência da falta de especificação do tipo de serviço prestado, é impossível acatar-se o pedido de dedução como despesa médica dos valores consignados nos comprovante referentes aos lançamentos de nº 539 e 611, nos valores de R\$ 100,00 e de R\$ 210,00 - fls. 376 e 396, respectivamente.

Pelo exposto, se mantêm as glosas impugnadas de pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício.

Cartórios, material de construção e elétrico, vestuário, som, decoração, revistas, etc (itens 2.1.1.1.5, 2.1.1.1.8 e 2.1.1.1.9).

Quanto às demais despesas glosadas, alguns aspectos devem ser inicialmente verificados:

- se os comprovantes de pagamento estão em nome do contribuinte;
- se os comprovantes de pagamentos possuem o endereço comercial do contribuinte, Av. Sete de Setembro nº 5732, e não o residencial, Av. Sete de Setembro nº 5.413 / apto. 601 ou Marechal Maio nº 384/ apto. 10;
- se o pagamento é para aquisição de bem com vida inferior a um ano, porque as aquisições de bens com vida superior a um ano são consideradas aplicação de capital e não despesa, como por exemplo, os lançamentos: nº 52 (espelho), nº66, 115, 130, 408, 417, 604 (material de construção), 284 (persiana), 427 (vidro), 67 (controle remoto).

A maioria dos documentos apresentados sequer possui o nome do consumidor, exemplo à fl. 277 (que diz ser lavagem de cobertor elétrico) e o de fl. 410 (aquisição de som), de forma que nem mesmo é possível saber se os pagamentos foram arcados pelo litigante e, portanto, não servem para comprovar despesas de Livro Caixa.

Os documentos com endereço residencial são referentes à material de construção, vestuário, calçados, roupas íntimas, encurtamento de sapatos, fotos, internet, portanto, despesas que também podem ser efetuadas no imóvel e com empregados da residência do contribuinte e, por isso, incabível sua inclusão no Livro Caixa.

Da mesma forma, ante a possibilidade de também poderem ser despesas de cunho pessoal, não foram aceitos os documentos onde constasse o nome do contribuinte, mas sem endereço ou com endereço diferente do seu comercial, na maioria referentes à aquisição de materiais de papelaria, além do pagamento de cópias, plotagens, encadernações e uniformes.

(...)

Numa segunda etapa, tendo os lançamentos se enquadrado nos critérios acima, ainda teria de ser verificado se a despesa é necessária para obtenção da receita e à manutenção da fonte pagadora ou somente útil, caso em que não pode ser considerada despesa de Livro Caixa. No entanto, nenhum documento que já não tivesse sido acatado pelo auto de infração, deve de ser submetido a essa análise. Portanto, a manutenção da glosa decorreu da falta de identificação do consumidor ou identificação sem endereço, além dos pagamentos referentes à aquisição de bens com vida útil superior a um ano.

(...)

No entanto, reconhece-se o direito à dedução da despesa de R\$ 560,00 referente ao conserto de portão, lançamento nº 290, comprovado pelo documento de fl. 273.

Dessa forma, somente é de se restabelecer despesas de Livro Caixa no montante de R\$ 1.937,48, lançamento nº 290, 179 e 57, que resulta no reconhecimento ao direito de restituição adicional no valor de R\$ 532,81.

Pelo exposto, voto no sentido de considerar não impugnada a glosa de R\$ 25.444,31 de despesas de Livro Caixa, que não gera crédito tributário a ser exigido e parcialmente procedente a parte impugnada do lançamento, restabelecendo R\$ 1.937,48 de despesa de Livro Caixa e reconhecendo o direito à restituição adicional de IR, no valor original de R\$ 532,81.”

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 13/05/2010, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 625, apresentou, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 630 a 638v., em 11/06/2010, através de procurador constituído à fl. 641.

Em suas razões de recurso, o RECORRENTE requereu a revisão e o cancelamento do auto de infração, tendo em vista a ocorrência de erros de fato e de direito na decisão da DRJ. Afirmou, em suma, o seguinte:

- I. em relação aos valores pagos a título de aluguel, o RECORRENTE afirmou que o contrato de locação está comprovado materialmente a partir do pagamento dos alugueres, dos recibos pelo locador e da declaração dessa despesa pelo locatário. A ausência de contrato escrito não torna ineficaz a dedução dos alugueres como despesa.

- II. em respeito ao princípio da verdade material, alegou que a realização de diligência na pessoa do locador do imóvel esclareceria os valores pagos a título de aluguel;
- III. no que se refere às demais deduções glosadas, o RECORRENTE requereu fossem restabelecidas as deduções dos valores pagos a título de telefonia celular, no valor total de R\$ 8.207,58;
- IV. a respeito das deduções das despesas em geral, como material de limpeza, medicamentos, correios, vestuário etc., o RECORRENTE entendeu que caberia à fiscalização comprovar que tal despesa não é necessária, normal ou usual, para que efetue a glosa. Ademais, alegou que todas as despesas a título de materiais de construção seriam dedutíveis, pois todo o material foi empregado em seu estabelecimento comercial. Nesse sentido, afirmou que o gasto com reparos e conservação de bens do ativo são admitidos como despesas dedutíveis. Portanto, requereu o cancelamento da glosa no valor de R\$ 1.567,79;
- V. em relação às despesas com terceiros sem vínculo empregatício, não concordou com o entendimento da DRJ no que diz respeito à falta de comprovação dos serviços de educador físico (R\$ 14.589,00), de massoterapia (R\$ 12.087,00), de diarista (R\$ 3.000,00) e de advogado (R\$ 1.000,00, R\$ 500,00, R\$ 5.185,00). Alegou que o serviço de outros profissionais da área de saúde são necessários, pois a profissão exercida pelo RECORRENTE exige tal disponibilização. No caso da assessoria jurídica, alegou que tal atividade é presente em toda e qualquer atividade empresarial, o que revelaria que tais despesas seriam necessárias. Já em relação aos serviços de diarista, alegou que a mesma deve ser acatada uma vez que o Ministério do Trabalho não exige contrato com vínculo empregatício nesse caso;
- VI. já em relação às despesas com terceiros com vínculo empregatício, não concordou com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, a qual entendeu que os documentos trazidos pelo RECORRENTE não seriam aptos para comprovar a remuneração de funcionários. Alegou que as folhas de pagamento foram assinadas pelos empregados (fls. 495/496), não havendo razões para não considerá-las como comprovação do pagamento do valor de R\$ 1.569,30.

Anexou as autos o registro do imóvel localizado na Av. Sete de Setembro, nº 5732 (clínica do RECORRENTE), onde consta como proprietário o Sr. Antonio Gomes Junior (fl. 639).

Por todo o exposto, requereu a improcedência da autuação fiscal, no sentido de anular ou reformar o auto de infração.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator, em Sessão

Pública.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/10/2011 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA, Assinado digitalmente em 26/10/2011 por CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA, Assinado digitalmente em 31/10/2011 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPO

Impresso em 02/03/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima

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

A presente demanda diz respeito às deduções escrituradas em Livro-Caixa, pelo contribuinte, que exerce a atividade de “acupunturista”, no tocante a diversas despesas suportadas na atividade profissional e que foram glosadas pela fiscalização, pois (i) não houve a comprovação do vínculo de algumas despesas com a atividade profissional do RECORRENTE; ou (ii) algumas despesas não poderiam ser deduzidas, pois não se enquadram no conceito de necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

O art. 75 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), que possui matriz legal no art. 6º da Lei nº 8.134/90, afirma expressamente que somente são dedutíveis as remunerações pagas a terceiros cujo trabalho é necessário para manutenção da fonte produtora, os emolumentos pagos a terceiros, e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, *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.”

Para melhor esclarecimento, importante discriminar os pontos de defesa do RECORRENTE, da seguinte forma:

Aluguéis

O RECORRENTE pleiteia a dedução de despesas com o aluguel do imóvel onde estabelece sua clínica de acupuntura. Alega que todos os pagamentos foram feitos à inventariante do espólio de Antonio Gomes Junior, conforme recibos acostados aos autos.

É certo que as despesas com o aluguel do imóvel onde o contribuinte estabelece sua clínica são dedutíveis no Livro Caixa, visto que são consideradas necessárias à manutenção da fonte produtora.

A certidão de fl. 639, expedida em 15/06/2009, comprova que o imóvel situado na Av. Sete de Setembro, nº 5732, é de propriedade de Antonio Gomes Junior. Pelo fato deste ter falecido (fl. 559), o espólio passou a ser representado pela inventariante Regina Maria Camargo Gomes (fl. 560).

Apesar de não haver nos autos contrato do aluguel do referido imóvel para o ano-calendário 2007, entendo que os recibos acostados aos autos, aliados à certidão de registro do imóvel de fl. 639, comprovam que o RECORRENTE incorreu em despesas de aluguel e que fora prorrogada a relação contratual anterior.

Nestes termos, importante transcrever acórdão do antigo Conselho de Contribuintes, *verbis*:

“RECURSO VOLUNTÁRIO – GLOSA DE DESPESA DE ALUGUEL PELA INEXISTÊNCIA DE CONTRATO. Necessária se mostra a reforma do v. acórdão da DRJ de Belém do Pará, no que se refere à glosa de despesa de aluguel, pois a existência de contrato não é condição para a aceitabilidade da dedução feita pelo contribuinte, quando a prova da despesa pode ser feita, suficientemente, pela apresentação de recibos de pagamento dos alugueres.

RECURSO VOLUNTÁRIO – GLOSA DE DESPESA NÃO COMPROVADA – DOCUMENTAÇÃO EXTRAVIADA – NÃO OBEDIÊNCIA AO ART. 210 DO RIR/94. Quando há o extravio de documento que comprovaria a existência da despesa deduzida pelo contribuinte, este deve obedecer aos requisitos do art. 210, par 1º do RIR/94, o que não aconteceu no presente caso. Ademais, a existência de um relatório da Capitania dos Portos, por si, não é documento suficiente para estabelecer um nexo de causalidade entre um acidente e o extravio de documento do contribuinte.

(recurso voluntário nº 133394; 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; julgado em 17/04/2003)”

Contudo, compulsando os autos, apenas foram encontrados onze (11) recibos de aluguel referentes ao ano-calendário 2007 (não foi encontrado o referente ao mês de dezembro), acostados às fls. 173, 174, 235, 246, 264, 288, 342, 443, 449, 484 e 509, no valor de R\$ 7.630,00 cada um. Portanto, somente pode-se acatar como comprovado o valor de R\$ 83.930,00 (11 x R\$ 7.630,00).

Frise-se que o recibo acostado à fl. 134 refere-se ao aluguel do mês de dezembro de 2006. Portanto não pode ser aceito como dedução no livro caixa.

Assim, entendo que deve ser restabelecida a glosa das despesas devidamente comprovadas referente ao aluguel do imóvel, onde o RECORRENTE estabelece sua clínica, no valor de R\$ 83.930,00.

Telefonia Celular

No que se refere às contas com telefone móvel, bem como às despesas com a manutenção dos mesmos, entendo que deve ser modificado o lançamento, tendo em vista que há nos autos a comprovação do pagamento e são despesas corriqueiras para a atividade desempenhada.

Portanto, devem ser mantidas as glosas das despesas com telefonia móvel no valor de R\$ 8.207,58.

Despesas em geral (material de limpeza, medicamentos, vestuário, materiais de construção, etc.)

O RECORRENTE afirmou que tais despesas, no valor de R\$ 1.567,79, seriam dedutíveis, pois foram necessárias à manutenção da fonte produtora. No entanto o que a fiscalização constatou, e a DRJ ratificou, foi o fato de não restar comprovado que tais despesas estavam vinculadas à atividade profissional do RECORRENTE.

Ao contrário do que entende o RECORRENTE, é seu, e não do Fisco, o ônus de comprovar se determinada despesa é ou não dedutível, conforme prevê o art. 797 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99):

“Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário.”

Assim, entendo que os documentos acostados aos autos não comprovam se tais despesas têm ligação exclusiva com as atividades do RECORRENTE, ou se são despesas para manutenção do imóvel de terceiro, por obrigação contratual. Nada há comprovando que as despesas com manutenção e investimento do imóvel eram despesas de custeio da atividade da clínica.

Ademais, o RECORRENTE entendeu que caberia à fiscalização comprovar que tais despesas não seriam necessárias para a percepção da receita e manutenção da fonte produtora. Contudo, como bem entendeu a autoridade julgadora de primeira instância, esta análise restou prejudicada, pois a glosa decorreu da falta de comprovação do vínculo das despesas com a atividade profissional do RECORRENTE.

Portanto, deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 1.567,79.

Dedução das despesas com terceiros sem vínculo empregatício

Neste ponto, o RECORRENTE pleiteia dedução no valor total de R\$ 36.361,00, referentes ao pagamento pelos serviços de educador físico (R\$ 14.589,00), de

massoterapia (R\$ 12.087,00), de diarista (R\$ 3.000,00) e de advogado (R\$ 1.000,00, R\$ 500,00, R\$ 5.185,00).

Em suas razões, alega que os serviços de educador físico e de massoterapia são complementares à profissão exercida pelo RECORRENTE, que muitas vezes requer a disponibilização de tratamento multidisciplinar

Na descrição dos fatos do presente auto de infração, a autoridade lançadora afirmou o seguinte (fl. 566):

“(…)

não acatamos as despesas com Sandra Cazarin, educadora física pois sem vínculo empregatício; não acatamos as despesas com Sandra França, massoterapeuta, também sem vínculo empregatício; as despesas com a diarista Maria Elisa Lima, também sem vínculo empregatício; (...)”

O art. 75 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), que possui matriz legal no art. 6º da Lei nº 8.134/90, afirma expressamente que somente são dedutíveis as remunerações pagas a terceiros com vínculo empregatício ou as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, *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.”

Para julgar o recurso, sirvo-me do completo voto proferido pelo Conselheiro Giovanni Nunes Christian Campos, nos autos do processo nº10540.000816/2007-64; quando assim argumentou:

“Já no tocante às despesas de livro caixa glosada, estribada na ausência de vínculo empregatício entre o recorrente e seus contratados, melhor sorte assiste a ele.

Para aclarar a controvérsia, colaciona-se a legislação reitora da matéria:

Art.75 do Decreto nº 3.000/99. 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. (...)

Apesar de a fiscalização ter se ancorado na dicção do art. 75, I, do Decreto nº 3.000/99 para perpetrar o lançamento, não se pode negar que o contribuinte comprovou documentalmente que os terceiros contratados desempenhavam atividades contábeis e de suporte em órgãos públicos, nos quais havia uma relação contratual entre o recorrente e tais entidades, sendo forçoso reconhecer que o trabalho dos contratados permitiu à fonte perceber a renda passível de tributação, como inclusive se viu com as declarações dos órgãos públicos, que asseveraram que os terceiros trabalhavam por ordem do recorrente, executando os serviços contábeis nas entidades municipais.

Se é verdade que legislação prevê a dedutibilidade de despesas daqueles contratados com vínculo empregatício (art. 75, I, do Decreto nº 3.000/99), não se pode negar também que as fontes produtoras de renda podem contratar serviços de terceiros sem vínculo empregatício, deduzindo as despesas respectivas da base de cálculo do imposto de renda, com fulcro no art. 75, III, o Decreto nº 3.000/99, acima destacado.

E disso não discrepa o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, como se pode ver na resposta da pergunta 403, do Perguntão do IRPF-exercício 2001 (...):

403 - São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979) (grifou-se)

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para restabelecer as despesas glosadas com o livro caixa.”

No caso dos autos, considerando que as pessoas físicas que exercem atividade de educador físico, massoterapeuta e diarista efetivamente contribuíram para manutenção da fonte produtora, colaborando para a atividade desempenhada como autônomo pelo RECORRENTE, entendo que são dedutíveis no livro caixa ditos dispêndios.

Igual sorte não socorre o RECORRENTE no que pertine às despesas com advogados, cuja motivação dos serviços seria essencial para análise da dedutibilidade. Sendo assim, não acato referidos dispêndios como dedutíveis em seu Livro Caixa.

Despesas com terceiros com vínculo empregatício

Neste ponto, o RECORRENTE requereu fosse considerada a despesa de R\$ 1.569,30 referente à remuneração de funcionários do mês de janeiro de 2007, conforme documentação apresentada em sua impugnação (fls. 580 a 591). Tais documentos não foram acatados pela autoridade julgadora, pois não há a assinatura dos empregados (campo em branco).

Analizando o Livro Caixa do RECORRENTE (fls. 09 a 130), verifico que o único lançamento referente à remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício que não foi aceito pela fiscalização refere-se ao mês de janeiro de 2007 (lançamento nº 02). Nos lançamentos de mesma natureza, correspondentes aos outros meses (lançamentos nºs 31, 73, 123, 169, 230, 259, 315, 379, 431, 514, 588, 609 e 658), a fiscalização acatou todos, conforme consta da descrição dos fatos (fls. 566 e 567).

Os documentos apresentados pelo RECORRENTE quando de sua impugnação (fls. 580 a 591) de fato estão com os campos de assinatura do empregado em branco. Portanto, não são hábeis a comprovar as despesas com remuneração referente ao mês de janeiro de 2007.

Um recibo, como documento hábil a comprovar um pagamento, deve ser a expressão da verdade emitida pelo beneficiário da renda; sem a assinatura ou outro meio que ateste a expressão da verdade pelo beneficiário, não se pode chamar qualquer documento de recibo de pagamento.

Registre-se que a decisão recorrida já alertava o RECORRENTE da fragilidade de tais documentos (intitulados recibos), alertando-lhe para a ausência de assinaturas dos beneficiários.

Portanto, deve ser mantida a glosa de tal valor.

Conclusão

Ante o acima exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para acatar como dedutíveis os valores referentes ao aluguel do imóvel onde o RECORRENTE mantém clínica, no exato montante comprovado através dos recibos acostados aos autos (R\$ 83.930,00) e as despesas com educador físico (R\$ 14.589,00), com massoterapeuta (R\$ 12.087,00) e diarista (R\$ 3.000,00), telefonia móvel no valor de R\$ 8.207,58.

Processo nº 10980.008860/2009-03
Acórdão n.º **2102-001.573**

S2-C1T2

Fl. 661

Assinado digitalmente

Carlos André Rodrigues Pereira Lima - Relator

CÓPIA