



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.008946/2009-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.208 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de julho de 2021
Recorrente MARINO COMAZZI JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada ao preenchimento dos requisitos legais.

DEDUÇÃO. PENSÃO ALIMENTÍCIA. GLOSA. ACORDO HOMOLOGADO JUDICIALMENTE.

Nos termos da Súmula CARF nº 98, a dedução de pensão alimentícia da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física é permitida, em face das normas do Direito de Família, quando comprovado o seu efetivo pagamento e a obrigação decorra de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente, bem como, a partir de 28 de março de 2008, de escritura pública que especifique o valor da obrigação ou discrimine os deveres em prol do beneficiário.

LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. FORMALIDADE.

O livro caixa deve ser escriturado com as despesas e receitas do contribuinte. Tais lançamentos devem ser esclarecedores para que se possam identificar o limite dos gastos mensais bem como demonstrar se as referidas despesas estão em conformidade com a legislação de regência para que sejam consideradas. Somente são dedutíveis as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora bem como a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários.

PAF. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da decisão, quando o processo seguiu os trâmites pertinentes, na medida em que a fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e o julgador já tenha encontrado fundamentos e provas nos autos suficientes para proferir sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Renata Toratti Cassini e Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 4ª Tuma da DRJ/CTA, consubstanciada no Acórdão nº 06-27.470 (p. 978), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata o presente processo de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física — IRPF, fls. 753 a 778, referente aos anos-calendário de 2004 a 2006, que apurou R\$ 154.310,93 de imposto suplementar, com multa de ofício e juros de mora, em razão das glosas especificadas às fls. 759 a 766 e sintetizadas a seguir:

- R\$ 7.730,00 e R\$ 2.900,00 de despesas médicas nos exercícios de 2005 e 2006, respectivamente;

- R\$ 60.000,00 de pensão judicial no exercício de 2005;

- de despesas de Livro Caixa no valor de R\$ 145.035,65 no exercício de 2005, de R\$ 156.476,25 no exercício de 2006 e de R\$ 198.022,36 no exercício de 2007.

Cientificado do lançamento por via postal, em 08/10/2009 — fl. 940, o contribuinte apresentou, em 04/11/2009, a impugnação de fls. 780 a 797, acompanhada dos documentos de fls. 800 a 939, acatada como tempestiva pelo órgão de origem — fl. 941.

Protesta contra a glosa das despesas médicas.

Informa o CRP e endereço da profissional Bianca Diamante, sustentando que a psicóloga não é e nem nunca foi sua sublocatária, conforme contrato de fls. 819 a 821, e que o fato de compartilharem salas do mesmo espaço físico não impediria a utilização dos serviços profissionais daquela, principalmente "decorrentes da recente situação de separação matrimonial".

Afirma que necessita de intervenção de profissionais de educação física, no caso as Sras Dosmary de Andrade Fogaça Duarte e Nadia Trento, para reabilitação de sequela de poliomielite. Aduz que a resolução nº 046/2002 de CONFET autoriza os profissionais de educação física a atuarem na área de reabilitação.

Alega que a Sra. Tereza Beatriz Lima Vindinich é psicoterapeuta da família, informando o seu endereço comercial.

Afirma que o valor de pensão alimentícia paga no ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 60.000,00, decorreu de obrigação legal e que a decisão judicial, de 2005, "foi meramente declaratória e não constitutiva", alegando que a obrigação de pagar

alimentos nasceu quando de sua separação. Conclui que a "pensão alimentícia é dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda, seja ela decorrente de decisão judicial ou não", corroborando essa assertiva com jurisprudência.

Protesta contra a glosa dos "valores pagos a título de aluguel de imóvel utilizado para a prática profissional" e de despesas não acatadas como comprovadas ou como sendo de custeio, afirmando que documentos trazidos com a impugnação sanariam tais divergências.

Em relação aos recibos de aluguel, afirma que locou de Amecedec — Acupuntura Médica de Curitiba e Recuperação da Saúde Ltda. espaço para o exercício de clínica médica e declarou corretamente os valores pagos, assim como aquela empresa também teria declarado os valores recebidos. Em consequência, aduz que não seria lícito à autoridade fiscal discutir a natureza da relação entre as partes, com base na proibição de sublocação existente no contrato entre a Amecedec e o locador, a não ser que se comprovasse material e documentalmente a existência de fraude, que de pronto nega.

Pleiteia a dedução dos pagamentos de aluguel como despesas de Livro Caixa por serem despesa de custeio da atividade profissional, juntando documento que autorizaria a sublocação.

Alega que o lançamento não teria acatado como despesas de custeio diversos pagamentos escriturados no Livro Caixa que seriam necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora, dentre os quais estariam os referentes a:

- material de escritório, de conservação, de limpeza e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação;
- despesas com benfeitorias e melhoramentos para conservação e adaptação do imóvel;
- despesas com aquisição de livros, jornais, revistas, roupas especiais e publicações necessárias ao desempenho de suas funções;
- contribuições a sindicatos de classe associações científicas e outras necessárias à percepção do rendimento;
- pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício;
- gastos relativos à participação em congressos e seminários.

Às fls. 783 a 793 especifica os lançamentos impugnados, os quais totalizariam R\$ 144.025,76 no ano-calendário de 2004, R\$ 135.957,00 em 2005 e R\$ 162.424,25 em 2006.

Conclui ser de R\$ 509.356,30 o total das glosas efetuadas pelo lançamento impugnadas.

Afirma que os valores glosados sob a justificativa de prestação de serviços sem vínculo empregatício são referentes a serviços necessários a percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, tais como:

- diarista que trabalha somente duas vezes por semana e, por isso, tem contratação dispensada pelo Ministério do Trabalho;
- educador físico para complementar trabalho em pacientes com alterações na coluna vertebral;
- massoterapeuta que realiza serviços complementares nos pacientes com alterações musculoesqueléticas;
- advogados contratados para liberação de honorários junto à Unimed e de processo ético-profissional junto ao CRM-PR.

Alega que as despesas de cartório e de registro de imóveis foram necessárias para o contrato de aluguel e para atender exigências do corpo de bombeiros e do Conselho Nacional de Estabelecimentos de Saúde.

Protesta contra a não aceitação de diversos lançamentos escriturados em Livro Caixa que, segundo o seu entendimento, caracterizariam como despesas de custeio, salientando que são dedutíveis a esse título os pagamentos de:

- "material de escritório, de conservação, de limpeza e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos reparos e conservação;
- despesas com benfeitoria e melhoramentos efetuados pelo locatário profissional autônomo;
- despesas com aquisição de livros, jornais, revistas, roupas especiais, etc., desde que o profissional exerça funções e atribuições que o obriguem a comprar roupas especiais e publicações necessárias ao desempenho de suas funções;
- contribuições a sindicatos de classe, associações científicas e outras associações desde que a participação nas entidades seja necessária à percepção do rendimento;
- pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- gastos relativos à participação em congressos e seminários e despesas efetuadas para comparecimento a encontros científicos."

Solicita a declaração de nulidade ou a reformulação do auto de infração.

Em razão de o contribuinte alegar dúvidas quanto aos valores glosados referentes aos lançamentos de n.º 57 e 80 do ano-calendário de 2004 e, também, de não constar pedido para comprovação do pagamento das despesas médicas, foi solicitado que a DRF em Curitiba especificasse os lançamentos questionados e intimasse o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, fl. 942.

Em resposta à intimação de fl. 945, o interessado apresentou, por intermédio de procurador — fl. 952, o complemento de impugnação de fl. 951, reafirmando que as despesas dos lançamentos de n.º 57 e 80 são necessárias e úteis para a sua atividade profissional.

Ressalta que "cabe à fiscalização a prova de que a despesa não é necessária, normal ou usual, para que efetue a glosa" e que não "há como exigir do contribuinte que suporte o ônus da prova de aspecto que sequer foi colocado em dúvida durante a fiscalização".

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão 06-27.470 (p. 978), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007

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 n.º 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.

DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, cabe ao contribuinte o ônus da prova.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada ao preenchimento dos requisitos legais e à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

PENSÃO ALIMENTÍCIA. DEDUÇÃO. REQUISITOS.

Somente o valor da pensão alimentícia fixado em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente pago pode ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda.

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

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância, o Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 1.000), reiterando os termos da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

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

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração (p. 762) com vistas a exigir débitos do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas médicas, (ii) dedução indevida de pensão judicial e (iii) dedução indevida de despesas de livro caixa.

Passemos, então, à análise de cada uma das glosas perpetrada pela Fiscalização e respectiva tese de defesa do Contribuinte.

Das Despesas Médicas

A dedução de despesas médicas e de saúde na declaração de ajuste anual tem como supedâneo legal os seguintes dispositivos do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcritos:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

Sobre a matéria, assim dispõe o art. 80 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

Seção I

Despesas Médicas

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas-CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado

para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Na espécie, foram glosadas as seguintes despesas médicas:

Ano-Calendário	Valor (R\$)	Profissional / Prestador de Serviço	Fundamento da Glosa
2005	5.500,00	DOSMARY DE ANDRADE FOGAÇA DUARTE	Falta de previsão legal para dedução de despesas com este profissional (professora de educação física contratada para "sessões de reabilitação").
2005	1.330,00	BIANCA DIAMANTE	Recibo sem endereço da profissional, do número do CPF e do registro profissional (sessões de psicologia).
2005	540,00	NADIA TRENTO	Recibo sem identificação do endereço, CPF e profissão da emitente.
2006	1.070,00	TEREZA BEATRIZ LIMA VINDINICB	Recibo sem identificação do endereço e profissão da emitente (sessões terapêuticas).
2006	500,00	DOSMARY DE ANDRADE FOGAÇA DUARTE	Falta de previsão legal para dedução de despesas com este profissional (professora de educação física contratada para "sessões de reabilitação").
2006	1.330,00	BIANCA DIAMANTE	Agora consta o número do CPF e do registro profissional. Todavia, os recibos foram emitido em bloco de receituário da AMEC (Acupuntura Médica de Curitiba), que funciona no mesmo endereço do Contribuinte e da qual o Contribuinte subloca partes do imóvel. Também não consta nos recibos o endereço da profissional.

Sobre as glosas em questão, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

A glosa de despesas médicas decorreu da falta de previsão legal para a dedução de "sessões de reabilitação" efetuadas por profissional alegado como sendo de educação física, Dosmary de Andrade Fogaça Duarte, no montante de R\$ 5.500,00 em 2004 e de R\$ 500,00 em 2005, e por não constar o CPF e o registro profissional nos recibos emitidos por: Bianca Diamante - R\$ 1.690,00 em 2004, Nádia Trento - R\$ 540,00 em 2004 e Tereza Beatriz Lima Vindinich - R\$ 1.070,00 em 2005. Em 2005, a glosa de R\$ 1.330,00 declarados como pagos a Bianca Diamante decorreu da inexistência de endereço nos recibos e deles terem sido emitidos em receituário da AMEC, que funciona no mesmo endereço do contribuinte.

Na impugnação, o contribuinte traz o contrato de locação da profissional Bianca Diamante com a AMEC, fls. 819 a 821, e informa o CRP e CPF da profissional, mas sem apresentar qualquer documento comprobatório.

Em relação à Sra. Tereza Beatriz Lima Vindinich, também somente informa o endereço e CRP, sem apresentar qualquer comprovação.

No entanto, a consulta ao sítio do conselho de Psicologia, <http://www.crprr.org.br/profissionais>, não menciona essas profissionais como habilitadas ao exercício da psicologia.

(...)

O número informado do CRP da profissional Tereza Beatriz, pertence a outra profissional e o da profissional Bianca não existe.

(...)

De outra parte, nos estritos termos da alínea "a" do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, a dedução na declaração de ajuste alcança os pagamentos efetuados "a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias".

Por conseguinte, segundo a lei, a faculdade de deduzir despesas médicas está restrita à remuneração paga aos prestadores de saúde expressamente indicados. No caso de prestação contratada de pessoas físicas, são dedutíveis apenas os pagamentos efetuados a profissionais com atividade legalmente regulamentada, como é a de psicólogos, que se sujeitam às normas correspondentes para serem considerados aptos.

Acerca do exercício profissional de psicólogo, cabe atentar para o que estabelece o art. 10 da Lei n.º 5.766, de 1971, combinado com o art. 1º do Decreto n.º 79.822, de 17 de junho de 1977:

(...)

Na hipótese analisada, apesar de o auto de infração ser específico quanto à necessidade do CRP, o impugnante não trouxe prova de que Bianca Diamante e Tereza Beatriz Lima Vindinich encontravam-se com o registro no Conselho Regional de Psicologia do Paraná ativo, nos anos-calendário 2004 e 2005.

(...)

Desse modo, não havendo prova de que as prestadoras do serviço se encontravam legalmente habilitadas a exercer a profissão de psicóloga, corretas as glosas efetuadas no lançamento, recibos às fls. 26, 27, 29 e 31.

Da mesma forma, é de se manter a glosa dos pagamentos efetuados às profissionais alegadas como sendo de educação física: Dosmary de Andrade Fogaça Duarte e Nádia Trento - recibos de fls. 20 a 25, 28 e 30, uma vez que art. 8º, II, "a" da Lei n.º 9.250, de 1995, também não prevê a dedução com profissionais de educação física, e a autoridade administrativa, sobretudo por se tratar de matéria fiscal, deve observar a Lei e suas restrições, conforme já explanado no presente voto.

É importante ressaltar que, nos anos-calendário de 2004 e 2005, o contribuinte declarou despesas médicas e, no ano-calendário de 2006, tentou deduzir os alegados pagamentos à mesma pessoa como despesa de Livro Caixa.

Cumprir destacar que o contribuinte, apesar de intimado a comprovar o efetivo desembolso das despesas médicas, não trouxe aos autos qualquer documento além dos recibos, os quais, conforme já demonstrado no presente voto, podem não ser suficiente para comprovar a dedução pleiteada. Ainda mais em razão das já apontadas inconsistências em relações aos profissionais signatários.

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa das despesas médicas porque, a despeito de estar descrito como causa no auto de infração, o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento e nem a habilitação dos profissionais dentre as atividades previstas na legislação como passíveis de dedução da base de cálculo do IR no ajuste anual.

Pois bem!

No que tange especificamente à fundamentação da DRJ no sentido de que o Contribuinte, apesar de intimado, não apresentou os comprovantes do efetivo desembolso das despesas médicas em análise, impõe-se destacar que a mesma configura inovação nos fundamentos da autuação.

De fato, conforme exposto linhas acima, a fiscalização fundamentou a glosa das despesas médicas ora por falta de previsão legal, ora por vícios nos recibos apresentados. Neste espeque, não cabe ao órgão julgador administrativo dizer aquilo que a Fiscalização não disse.

A mudança / inovação de critério jurídico do lançamento viola o princípio da legalidade que pauta a formulação de autuações fiscais; sua revisão em processos administrativos e a segurança jurídica que deve vigorar nas relações entre fisco e contribuinte.

Assim como não é dado aos contribuintes inovar nas teses de defesa em sede recursal, não se pode conceber que a manutenção do lançamento se dê por fundamentos não cogitados na autuação.

Ainda que fosse possível admitir como válida essa fundamentação do órgão julgador de primeira instância, ainda assim seria a hipótese de cancelar o lançamento fiscal (na hipótese deste ser o único fundamento da autuação).

Isto porque, como cediço, é fato, conforme a ciência processual já há muito firmou, que recibos são instrumentos particulares que comprovam a quitação do negócio jurídico, não se consubstanciando em prova inequívoca da realização de um pagamento.

Apesar disso, deve-se reconhecer que a própria legislação tributária conferiu a esse tipo de documento o valor de prova do pagamento, consoante disposto no inciso III do § 2º do art. 8º da Lei nº 9.250/95 - anote-se que um documento de transferência bancária, por exemplo, não possui todos os elementos discriminados na legislação, tais como o endereço do profissional prestador do serviço, ao contrário do recibo, que possui campos de preenchimento adequados para esses fins.

Desta sorte, a regra geral é a aceitação de recibos, caso atendidos os seus requisitos formais, motivo pelo qual a exigência de elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas deve ser devidamente fundamentada, sob pena de violação do princípio da proteção da boa-fé e da legítima confiança que norteiam a relação fisco-contribuinte.

Ocorre que, no caso em análise, a fiscalização apontou, de forma expressa, vícios de forma nos recibos trazidos.

E, apesar da expressa observação do órgão julgador de primeira instância neste particular, o Contribuinte não apresentou qualquer documento para comprovar os dados / informações noticiados em suas peças defensivas. Não o fez nem em sede de impugnação, nem no recurso voluntário.

Neste contexto, sem razão o Contribuinte neste particular.

Da Pensão Judicial

No que tange à dedução de pensão alimentícia, importante destacar inicialmente que o Direito de Família estabelece, como modalidade de obrigação alimentar, aquela proveniente da relação de parentesco, devida aos parentes que não possuem condições de prover a sua própria subsistência (arts. 1.694, 1.695 e 1.701 do Código Civil).

Conforme os princípios informadores do Direito Tributário, em situações desse tipo, uma solução plausível pode ser verificada pela interpretação sistemática das normas do Direito Civil c/c os artigos 4º, II e 8º, ambos da Lei 9.250/1995, abaixo descritos:

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

(...)

II – as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei n 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...)

II - das deduções relativas:

(...)

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei n 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

Dessa forma, da interpretação conjunta dos dispositivos transcritos com as normas do Direito de Família, tem-se que são requisitos para a dedutibilidade da pensão alimentícia, que os pagamentos: a) tenham a natureza de alimentos; b) sejam fixados em decorrência das normas do Direito de Família; e c) decorram do cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente ou de escritura pública, inclusive os alimentos provisórios.

No presente caso, a fiscalização glosou os valores deduzidos a título de pensão alimentícia, destacando que *“a decisão judicial ocorreu somente em 31 de março de 2005, não se aplica retroativamente. Somente a partir da decisão judicial os pagamentos se enquadram como da obrigação de pagamento de pensão alimentícia judicial. Glosa total da dedução, por não ter amparo em decisão judicial prévia.”*

Sobre o tema, a DRJ a destacou e concluiu que:

Em relação à dedução de pensão judicial, os requisitos legais estão no art. 78 do RIR/1999:

(...)

O dispositivo legal é claro, condicionando a dedução das importâncias pagas a título de pensão alimentícia à existência de uma decisão judicial ou acordo homologado judicialmente e à comprovação de pagamento.

Como o próprio contribuinte admite, a decisão judicial só ocorreu em 2005, fl. 870, não é possível acatar-se a dedução de pensão alimentícia já durante o ano-calendário de 2004.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, conforme destacado linhas acima, são requisitos para a dedutibilidade da pensão alimentícia, que os pagamentos: a) tenham a natureza de alimentos; b) sejam fixados em decorrência das normas do Direito de Família; e c) decorram do cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente ou de escritura pública, inclusive os alimentos provisórios.

No caso em análise, resta incontroverso que a decisão judicial que estabeleceu a pensão alimentícia data de março/2005, sendo certo que na petição inicial da ação da separação judicial não consensual, posteriormente convertida em separação consensual, nada foi dito acerca de eventuais pagamentos realizados pelo Contribuinte no curso daquela ação judicial.

Ao contrário, o documento de p.p. 868 e 869, emitido pela UNIMED Curitiba – empresa oficiada para o desconto da pensão em análise – demonstra que os pagamentos começaram a ser realizados, de fato, a partir do ano-calendário 2005, restando incólume a glosa perpetrada pela fiscalização em relação ao ano-calendário 2004.

Do Livro Caixa

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no art. 6º, incisos e parágrafos, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, com a redação dada pela Lei nº 9.250, de 26/12/1995. Rezam os referidos dispositivos legais:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da

Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

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

c) 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, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

A Lei nº 9.250, de 26/12/1995, por sua vez, dispõe que, in verbis:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

(...)

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.”

Sobre o tema, o Contribuinte, em sua peça recursal, defende, em síntese, a idoneidade das deduções referentes (i) aos alugueis e condomínio e (ii) despesas com terceiros sem vínculos empregatícios, especificamente (ii.i) despesas com massoterapia e (ii.ii) despesas com advogados.

A DRJ, por seu turno, em face dos documentos e esclarecimentos pelo Contribuinte, destacou e concluiu que:

(...)

Feitas estas digressões iniciais e apresentada a legislação, passa-se à análise das glosas de Livro Caixa impugnadas no presente processo, ressalvando-se que nem todas as despesas comprovadamente utilizadas na atividade do contribuinte são dedutíveis, somente as necessárias e que não correspondam a aquisição de equipamentos e

materiais com vida útil superior a um ano, por serem consideradas aplicação de capital e não despesa.

As planilhas de fls. 963 a 969, integrantes do presente voto, embora intituladas "Lançamentos Acatados", trazem na coluna "julgamento" a justificativa para a aceitação ou não das alegações apresentadas e, na coluna "acatado", os valores das despesas de Livro Caixa restabelecidas no presente voto.

A seguir, serão discutidos mais detalhadamente os motivos para não se acatar parte das alegações apresentadas pelo impugnante.

Aplicação de capital

Vários pagamentos referem-se a aquisição de aparelhos de acupuntura, móveis, material de construção e de decoração, equipamentos, aparelho celular e disquetes, os quais, por terem vida útil maior do que um ano, são caracterizados como aplicação de capital e, portanto, não podem ser deduzidos como despesas de Livro Caixa.

Documentos sem identificação do comprador

Muitos dos documentos apresentados para comprovar valores escriturados como despesas de Livro Caixa não identificam o comprador ou estão em nome de terceiros, como os de fl. 62, e outros estão com o endereço residencial do contribuinte ou de terceiros, fls. 227, 233 e 584.

Vários comprovantes são de aquisição de remédios e compras de supermercado, não sendo possível sequer se firmar convicção de que sua aplicação foi na atividade profissional do contribuinte ou de uso pessoal/familiar. Assim, não são hábeis para comprovar a despesa suscitada.

Despesas não necessárias

Consultoria de RH, festa, plantas decorativas, fotocópias, manutenção do jardim e roupas não identificadas como de uso profissional e/ou não adquiridas em lojas de uniforme não são despesas necessárias e, dessa forma, incabível a sua dedução no Livro Caixa.

Aluguel e condomínios

Os valores declarados como despesas de aluguel foram glosados porque o contrato assinado por Antonio Carlos Camargo e Gomes, inventariante do espólio de Antônio Gomes Junior e Evanira Camargo Gomes, em 15/02/2000 e válido até 01/12/2003, com a locadora Amecedec — fls. 717 a 734, vedava a sublocação do imóvel, no parágrafo segundo da cláusula quinta. Portanto, não foi apresentado contrato válido a partir de dezembro de 2004 e, como havia vedação para a sublocação, não foram aceitos os documentos apresentados como prova do contrato de sublocação.

Adicionalmente, a empresa Amecedec foi registrada em 13/03/2000, tendo sido efetuadas alterações do quadro societário em 20/03/2000 e 04/06/2002, quando a Sra. Dosmary de Andrade Fogaça Duarte ingressou na sociedade, fls. 746 a 752.

Assim, foi constatado pela autoridade autuante que o contrato de locação assinado em 15/02/2000 foi efetuado com data retroativa, uma vez que nessa data a empresa ainda não possuía CNPJ, citado logo no primeiro parágrafo daquele documento — fl. 717.

O contribuinte afirma que, com a autorização de sublocação dada pelo locador, teria locado de AMECEDEC espaço para exercício de clínica médica e declarado corretamente os valores pagos, assim como a locatária teria feito com os valores recebidos. Em consequência, aduz que não seria lícito à autoridade fiscal discutir a natureza da relação entre as partes, com base na proibição de sublocação existente no contrato entre a Amecedec e o representante do proprietário do imóvel, a não ser que se comprovasse material e documentalmente a existência de fraude, que nega.

À fl. 902 apresenta autorização de sublocação do imóvel, datada de 08/12/2003, e assinado por Lincon Luiz Herrera Rocha (fl. 901), em nome da herdeira Regina Maria Camargo Gomes. No entanto, não consta dos autos qualquer procuração da herdeira

para o signatário, além dela só haver sido nomeada inventariante em 06/01/2007, conforme certidão de fl. 745, em substituição a Antonio Carlos Camargo Gomes, que era o inventariante à época da celebração do contrato de locação e, portanto, quem tinha o poder de alterar qualquer cláusula contratual, como a que vedava a sublocação.

Estranha-se a existência de autorização de sublocação, supostamente emitida no final de 2003, quando a renovação do contrato de locação, efetuada em 01/01/2005 — fls. 735 a 743, também vedava a sublocação em sua cláusula segunda.

Adicionalmente, a partir de junho de 2002 — fl. 752, a Amecedec passa a pertencer ao Iampar (75%) e à Sra. Dosmary de Fogaça Duarte (25%), que também tem 25% do próprio Iampar, portanto, a Sra. Dosmary possui 43,75% da Amecedec e inclusive é ela quem assina o contrato de locação entre a Amec e Bianca Diamante, fls. 819 a 821, apesar de o documento dizer que quem representaria o locador seria a Sra. Henriette Comazi Feijó.

Também é a Sra. Dosmary Fogaça Duarte, quem assina os contratos de sublocação com o contribuinte, dessa vez identificada como sócia gerente da AMECEDEC, fls. 682 a 688.

Cumprido ressaltar que a Sra. Dosmary de Andrade Fogaça indica à fl. 948 o mesmo endereço residencial que o contribuinte forneceu, em 23/10/2006 — fl. 881, à 4ª Vara de Família de Curitiba/PR: Av. Sete de Setembro, n.º 5.415 / apto. 1.601.

É importante ressaltar que, nos anos-calendário de 2004 e 2005, o contribuinte declarou despesas médicas como efetuadas com essa mesma pessoa e, no ano-calendário de 2006, tentou deduzir pagamentos a ela como despesa de Livro Caixa.

(...)

Portanto, em razão da existência de irregularidades nos documentos de sublocação apresentados, não cabe ao Fisco acatar recibos como prova única do pagamento de aluguel.

Assim é de se negar a dedução de aluguel, por falta de comprovação hábil, uma vez que a autorização para sublocação apresentada pelo contribuinte está assinada por pessoa que não detinha poderes para revogar cláusula impeditiva dessa operação existente no contrato original de locação e na sua renovação, que inclusive foi efetuada após a aludida autorização, e, também, por haver fortes indícios de vínculos pessoais entre a signatária do documento de sublocação e o contribuinte.

Da mesma forma, ante a ausência de qualquer contrato prevendo o pagamento de condomínios, é de se negar a dedução dos pagamentos escriturados a esse título, cuja única prova apresentada são recibos rubricados pela mesma pessoa que assina os recibos de aluguéis, fls. 129, 136 e 175, que provavelmente é a já citada Sra. Dosmary de Andrade Fogaça, haja vista a semelhança entre a rubrica e a assinatura — fls. 20 e 949. Ressalte-se que alguns recibos foram emitidos pela Amec, outros pela Amecedec e outros pelo Iampar.

Serviços de Terceiros sem vínculo empregatício

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 à manutenção da fonte produtora", conforme estabelecido na legislação tributária. Muitos dos recibos foram emitidos pela Sra. Dosmary.

Vale ressaltar a diferença já esclarecida no presente voto entre atividade útil e necessária.

Para comprovar a prestação de serviço de diarista, o contribuinte trouxe recibos assinados por Maria Elisa dos Santos Lima, os quais somente citam "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.

Os pagamentos atribuídos a advogados tentam ser comprovados somente por nota fiscal ou recibos, sem apresentação de contrato que possibilite a verificação do tipo de consultoria ou serviço advocatício prestado e, assim, determinar se era necessário para percepção dos rendimentos ou para manutenção da fonte pagadora, exemplo às fls. 389, 419, 440, 442.

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

Documentos trazidos na impugnação

Em relação ao lançamento de n.º 57 do ano calendário de 2004, deve-se acatar o valor de R\$ 123,90, comprovado pelos documentos de fls. 99 a 101, mantendo-se a glosa de R\$ 20,00 referente a jantar e de R\$ 23,90 de pilha sem identificação.

Acata-se a dedução do pagamento de ISS, em razão da apresentação dos comprovantes de fls. 898, 899, 904 e 906, lançamentos n.º 27, 25, 47, 58, 68, 77 e 85 de 2004, no montante de R\$ 402,66, e 26, 56, 103, 130, 155, 179, 191, e 208 de 2005, que totalizam R\$ Em relação ao lançamento n.º 14 de 2004, o contribuinte admite erro de soma, admitindo a alteração do valor de R\$ 42,30 para R\$ 16,30. No entanto, no auto de infração já foram acatados os R\$ 10,00 referentes à aquisição de água, os R\$ 3,90 de grampos e os R\$ 2,40 de xerox, fls. 68 e 69.

Embora o contribuinte afirme haver solicitado a comprovação do pagamento efetuado ao CRM em 2005, lançamento n.º 33, não consta dos autos qualquer documento atinente a essa despesa, mantendo-se, por conseguinte, a glosa efetuada.

O lançamento de n.º 26 de junho de 2006 é alegado como sendo referente ao pagamento de honorários advocatícios em reclamatória trabalhista movida por ex-funcionário, no entanto, o extrato de fl. 957 atesta que a referida ação foi impetrada contra a empresa Amecedec e não contra o autuado. Portanto, correta a glosa efetuada.

Incabível acatar-se a despesa com manutenção de computador comprovada pelo documento de fl. 938, no valor de R\$ 480,00, uma vez que não está especificado o local de sua realização e nem os serviços prestados, de modo a permitir a verificação se foi incluída aquisição de equipamento ou software no valor cobrado.

Manutenção de jardim, fl. 935, não é despesa necessária.

A maioria dos valores consignados nos documentos de fls. 918 a 930 já foi considerada no auto de infração, que só glosou R\$ 661,48 dos R\$ 3.575,66 pleiteados no lançamento n.º 06 de dezembro de 2006. Na impugnação o contribuinte somente contesta R\$ 548,79, acata-se o valor de R\$ 350,00 referentes ao pagamento de estagiárias e da Interage.

Incabível acatar-se os pagamentos de 130 que não estão assinados.

Também em razão de não haver sido sanada a ausência de assinatura nos documentos de fl. 910 e 911, mantém-se a glosa de R\$ 429,00, efetuada no lançamento n.º 07 de setembro de 2006.

Acatou-se como comprovada pelos documentos de fl. 539 e 591 a aquisição de uniformes para funcionários no valor de R\$ 159,60 e os R\$ 16,00 para bordar os nomes.

No quadro abaixo estão relacionadas as despesas de Livro Caixa acatadas no presente voto, que totalizaram RS 526,56 no ano-calendário de 2004 e R\$ 1.101,16 no ano-calendário de 2006:

(...)

Mais uma vez, não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira, impondo-se a sua manutenção pelos seus próprios fundamentos, à luz do § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF.

De fato, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, conforme acima exposto.

Outrossim, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira sob o fundamento de que a mesma estaria embasada em alegações genéricas.

Ao contrário, o órgão julgador de primeira instância teve o cuidado de, antes de adentrar na análise do caso concreto, expor a legislação de regência da matéria e o seu respectivo entendimento sobre o assunto para, então, com base nessa premissa fixada, analisar a glosa perpetrada pela fiscalização em cotejo com os esclarecimentos e documentos apresentados pelo Contribuinte.

Improcedente, pois, a alegação de nulidade da r. decisão.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior