



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

Processo nº 10980.723350/2012-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.435 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de fevereiro de 2017
Matéria IRPF
Recorrente MURILO RUBENS SCHAEFER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIO OFICIAL. LIMITE DE CONTRIBUIÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Não existe limite para a dedutibilidade da contribuição previdenciária oficial, devendo ser admitida a dedução de contribuição realizada acima do teto.

LIVRO CAIXA. DESPESAS. CRITÉRIOS PARA DEDUTIBILIDADE.

As despesas efetivamente realizadas no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; que estejam relacionadas com a atividade exercida; sejam necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; e estejam escrituradas em livro caixa e comprovadas com documentação idônea, podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento para afastar as seguintes glosas: i) contribuições à previdência oficial em valor superior ao limite de contribuição no valor de R\$ 7.230,79; ii) despesas com aluguel no valor de R\$ 3.720,00; iii) despesa com internet no valor de R\$ 99,80.

assinado digitalmente

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

assinado digitalmente

RELATORA DIONE JESABEL WASILEWSKI - Relatora.

EDITADO EM: 23/02/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Riso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou parcialmente procedente a impugnação ao lançamento de imposto sobre a renda de pessoa física, em função de glosa das deduções relativas à previdência oficial e despesas registradas no livro caixa.

Contra o contribuinte, que exerce atividade médica, foi formalizada exigência por meio da Notificação de Lançamento IRPF 2010/409701610548624 (fls 32 a 37 do processo digitalizado) com a seguinte justificativa:

- Dedução indevida de R\$ 40.052,64 a título de Contribuição Previdenciária Oficial, por falta de comprovação.
- Dedução indevida de R\$ 80.071,26 a título de despesas no livro caixa, também por falta de comprovação.

Após impugnação tempestivamente apresentada pelo contribuinte, foi lavrado termo circunstanciado (fls 130 a 136) no qual a autoridade fiscal identifica que a quantia deduzida a título de Contribuição Previdenciária Oficial é composta pelos seguintes valores:

- R\$ 8.398,19 correspondente à contribuição individual decorrente de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício;
- R\$ 3.061,76 referente à contribuição decorrente do trabalho com vínculo empregatício junto à Prefeitura Municipal de Piraquara (regime geral);
- R\$ 28.592,69 decorrente de contribuição relativa aos rendimentos do trabalho com vínculo empregatício com o Governo do Paraná.

De acordo com essa autoridade, o somatório dos valores pagos na condição de contribuinte individual e em decorrência do vínculo com a Prefeitura de Piraquara ultrapassa o limite máximo de contribuição da Previdência Social para o ano-calendário em questão, que seria de R\$ 4.229,16. Este valor (o do limite), somado à contribuição para o regime próprio do Estado do Paraná, imporiam um limite de contribuição passível de dedução no valor de R\$ 32.821,85, o que leva a uma glosa de R\$ 7.230,79.

Ainda de acordo com esse termo, embora tenha deduzido a importância de R\$ 80.071,26 a título de livro caixa, o contribuinte não o teria apresentado, limitando-se a fornecer comprovantes de despesas que totalizariam R\$ 15.000,00, mas que não preencheriam os requisitos de dedutibilidade: ser necessária para a percepção da receita e manutenção da fonte produtora, estar escriturada em livro caixa, estar comprovada por documentação idônea.

Com isso, foi parcialmente mantida a exigência contida na Notificação de Lançamento IRPF 2010/409701610548624, exigindo-se o imposto suplementar de R\$ 24.008,07 acrescido da multa de 75% no valor de R\$ 18.006,05 (Despacho Decisório nº 668, de 03/12/2014, fls 137).

Ao impugnar essa decisão, o contribuinte juntou o livro caixa recomposto e protestou pela improcedência da exigência tributária em vista da inexistência de previsão legal para a imposição de limite à dedução das contribuições para a previdência oficial e da regularidade das demais deduções pleiteadas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, através do Acórdão 02-64.200 de sua 9ª Turma, sessão de 25 de fevereiro de 2015 (fls 156 a 163), manteve a glosa das deduções relativas à previdência oficial, por entender que caberia ao contribuinte informar à empresa contratante a incidência de contribuições de forma a ser observado o limite máximo do salário-de-contribuição. Por outro lado, em relação à glosa das demais despesas deduzidas, resumidamente, assim se manifestou:

- Não acatou despesas de aluguéis por não constar dos autos o contrato de aluguel e considerar insuficiente os recibos apresentados, que fariam prova apenas entre as partes;
- Não acatou notas e cupons fiscais que não continham o endereço profissional do contribuinte, além de refutar despesa de serviços turísticos que não teriam relação com a atividade desenvolvida;
- Não acatou despesas com jornais por não serem necessárias à manutenção da atividade desenvolvida e não constar endereço de entrega;
- Não acatou despesas com internet por não serem necessárias à manutenção da atividade desenvolvida;
- Não acatou despesas com locomoção por serem expressamente vedadas, salvo se realizadas por representantes comerciais autônomos;
- Acatou despesa com telefone fixo por necessárias à manutenção da atividade desenvolvida;
- Acatou as despesas com pagamento da empregada (secretária) apenas em relação ao períodos em que foi juntado recibo firmado por ela.

Assim, foram acatadas despesas num total de R\$ 4.509,67, com a correspondente alteração no imposto exigido.

Cientificado dessa decisão em 17 de março de 2015 (fls 167), o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário alegando, em síntese, que:

- As contribuições à previdência oficial foram realizadas e comprovadas e não há qualquer limite previsto em lei que respalde a exigência fiscal;
- Os recibos de aluguel são suficiente meio de prova do efetivo pagamento e da natureza da relação jurídica que os suporta;
- As despesas com jornais, propaganda e imagens são necessárias para que o profissional, em especial o médico, se mantenha atualizado e para que se faça conhecido;
- O acesso à internet é necessário para melhor atender aos clientes, sendo essencial para a prática de qualquer profissão;
- A locomoção é indispensável para a atividade médica, pois nem sempre o paciente estará em condições de comparecer ao consultório e a permissão de dedutibilidade dessa despesa apenas aos representantes comerciais é uma afronta ao princípio da isonomia;
- Não é lógico limitar a dedutibilidade das despesas com a empregada a apenas alguns meses do ano e às férias, já que para ter direito a elas (férias) seria necessário o trabalho por um período maior.

Chegando a este Conselho, o processo foi inicialmente distribuído ao Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, que entendeu por bem converter o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem verificasse a existência de pedido de restituição das contribuições vertidas acima do limite máximo do salário de contribuição. A sugestão foi acatada por maioria de votos pelos membros do colegiado (Resolução 2201-000.222 – 2ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária – fls 194 a 198).

Em resposta, a unidade informa que “o contribuinte não efetuou pedido de restituição de contribuições previdenciárias recolhidas acima do limite máximo do salário de contribuição, no ano de 2009” (fls 202).

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheiro Relatora Dione Jesabel Wasilewski

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e passo a analisá-lo.

Não havendo qualquer alegação em sede preliminar, são enfrentadas as questões de mérito, que se resumem a duas: a primeira relativa à dedutibilidade das

contribuições vertidas à previdência oficial em valor superior ao limite de contribuição; a segunda, quanto à dedutibilidade das despesas de aluguel, jornais, publicidade, internet, locomoção e empregada.

Despesas com Contribuição Previdenciária Oficial acima do limite de contribuição

As regras para a dedutibilidade das contribuições para a previdência oficial da base de cálculo do IRPF encontram-se consolidadas no seguinte artigo do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

Art. 74. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderão ser deduzidas ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, incisos IV e V](#)):

I - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.

§ 1º A dedução permitida pelo inciso II aplica-se exclusivamente à base de cálculo relativa a rendimentos do trabalho com vínculo empregatício ou de administradores, assegurada, nos demais casos, a dedução dos valores pagos a esse título, por ocasião da apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, parágrafo único](#)).

§ 2º A dedução a que se refere o inciso II deste artigo, somada à dedução prevista no [art. 82](#), fica limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos ([Lei nº 9.532, de 1997, art. 11](#)).

Conforme se extrai da literalidade do texto transcrito, a legislação tributária federal autoriza a dedução da base de cálculo do IRPF dos pagamentos realizados a título de contribuição previdenciária oficial e, diferentemente do que ocorre com as contribuições para a previdência privada, não há menção a qualquer limite.

É verdade que a legislação que rege o regime geral de previdência estabelece um teto para o cálculo das contribuições a ele vertidas, mas esse teto tem por objetivo definir o limite do risco que se encontra coberto pelo sistema. Dessa forma, se o contribuinte realiza contribuições em valor superior ao limite fixado, essa parcela excedente não será computada para o futuro cálculo de seu benefício.

Estando ou não acima do limite, o valor pago recebe a mesma destinação pelo Estado, integrando o orçamento da seguridade social, de forma que impedir sua utilização para fins de dedução do imposto de renda implicaria ônus desproporcional ao cidadão, que já não terá um benefício previdenciário compatível com a contribuição realizada.

Cumpra registrar que a possibilidade de que venha a ocorrer a restituição dos valores pagos acima do teto estabelecido não prejudica em nada esse raciocínio, uma vez que a apuração do imposto de renda das pessoas físicas rege-se basicamente pelo regime de caixa, sistemática que oferece solução adequada para esse problema. Assim, caso o contribuinte venha, no futuro, a receber restituição do valor pago a maior, deverá oferecê-lo à tributação no ano do recebimento.

Essa é a solução preconizada para situações análogas, conforme se extrai da seguinte orientação retirada do manual de perguntas e respostas publicado anualmente na rede mundial de computadores pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB:

367 – Como declarar o reembolso de despesa médica recebido em ano-calendário posterior ao de sua dedução?

O reembolso deve ser informado na ficha “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Jurídicas” da Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário de seu recebimento.

(<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>)

Assim, para que possa se valer da dedução relativa à contribuição previdenciária oficial, cumpre ao contribuinte fazer prova do efetivo pagamento através de documentos hábeis e idôneos. O atendimento dessas exigências não foi questionado pela autoridade fiscal, de modo que deve ser acatada integralmente a dedução realizada a esse título. Afasto, portanto, a glosa realizada em relação a essa rubrica.

Dedutibilidade das demais despesas escrituradas no livro caixa

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que assim dispõe:

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 artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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

II- os emolumentos pagos a terceiros;

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

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, por sua vez, estabelece, *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.

Dentre as despesas cuja dedução é autorizada por esses artigos, a mais abrangente e também aquela que gera maior discussão quanto ao seu alcance e conteúdo é a de custeio. Entretanto, é possível extrair dessas mesmas normas os critérios para que uma despesa possa ser assim considerada. Nesse sentido, devem ser respeitados quatro requisitos cumulativos: a) estar relacionada com a atividade exercida; b) ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; c) ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; d) estar escriturada em livro caixa e comprovada com documentação idônea.

Ao estabelecer esses parâmetros, a lei diminui o grau de subjetividade, reduzindo o espaço para a discricionariedade ou arbitrariedade na eleição das despesas passíveis de dedução.

Apesar disso, é possível ainda identificar um elemento normativo nessa definição, que é o conceito de "necessário". Necessário pode ser lido como indispensável, ou seja, aquilo sem o que a atividade não seria viável. Contudo, entendo que essa seria uma leitura indevidamente restritiva do termo, uma visão por demais "asséptica". Para além daquilo que é indispensável, e aplicando aqui de forma analógica os critérios que são utilizados pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, tenho que, são também necessárias, todas aquelas despesas que, consideradas em função da atividade desenvolvida pelo contribuinte, preenchem os critérios de normalidade, usualidade e pertinência.

Por outro lado, importa registrar que, por documentação idônea, não se quer significar apenas a existência de comprovantes de pagamento tendo por devedor/pagador o contribuinte. É necessário demonstrar que a despesa foi efetivamente realizada em benefício da atividade profissional desenvolvida.

Essas são as premissas que serão utilizadas na análise das despesas controvertidas de forma individualizada.

Aluguel

Parece fora de dúvida que a atividade médica deve ser realizada em local adequado para os cuidados e atenção em saúde. Dessa forma, não se questiona a necessidade de despesas dessa natureza. Na verdade, a celeuma se instaura em função da falta de contrato que formalize a avença. Sob esse aspecto, considero idôneos para fazer prova da existência do acordo e de sua efetividade os recibos acostados aos autos (fls 39/40) firmados em 05 de agosto de 2009 e 05 de setembro de 2009, no valor de R\$ 1.860,00 cada. Com efeito, esses recibos estão datados, assinados, identificam as partes envolvidas, o valor pago, a natureza do ajuste, os imóveis alugados e não há qualquer documento no processo que infirme a veracidade do quanto nele contido, de forma que afasto a glosa desses valores.

Jornais

Em relação às despesas com jornais, entendo não estar demonstrada sua pertinência com a atividade realizada, em especial porque, como foi afirmado pela decisão de piso, não há sequer menção ao endereço de entrega. Mantenho a glosa quanto a esse item (fls 48 e 50).

Publicidade

Em relação à publicidade, compreendo que ela seja útil a dar maior visibilidade a profissionais que competem por espaço no mercado. Nesse aspecto, é necessária a manutenção da fonte produtora. Os recibos apresentados (fls 49 e 53), entretanto, não explicitam as razões do pagamento, não sendo possível relacioná-los com a atividade desenvolvida.

Internet

A avaliação da normalidade, necessidade, usualidade e pertinência das despesas com internet nos dias atuais dispensa qualquer comentário. Por outro lado, os recibos, assim como os telefônicos, são auto-explicativos. Por isso, afasto a glosa das despesas com assinatura mensal de internet no valor de R\$ 49,90, nos meses de agosto e setembro que foram comprovadas (fls 51 e 59).

Locomoção

Conforme bem apontou a DRJ/BHE em sua decisão, a dedutibilidade das despesas de locomoção (fls 60) foi expressamente afastada pela legislação, tendo sido ressalvada exclusivamente aquela realizada pelos representantes comerciais. Não socorre ao recorrente nesse caso invocar o princípio da isonomia, porque ele não se presta a igualar aqueles que são desiguais e há um abismo separando a necessidade de locomoção na atividade desenvolvida pelos médicos, da realizada por representantes comerciais. Portanto, mantida a glosa nessa rubrica.

Empregada

É ônus do contribuinte comprovar por documentação idônea a efetiva realização de despesas (fls 61/76). Dessa forma, a comprovação não pode ser afastada por

critérios lógicos como defendido por ele. Irretocável a decisão ora atacada nesse aspecto. Mantenho a glosa.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso para lhe dar parcial provimento afastando as seguintes glosas: contribuições à previdência oficial em valor superior ao limite de contribuição no valor de R\$ 7.230,79; despesas com aluguel no valor de R\$ 3.720,00; despesa com internet no valor de R\$ 99,80.

assinado digitalmente

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente