



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 11050.002481/2001-16
Recurso nº 150.571 Voluntário
Matéria IRPF - Exs.: 1997 a 2000
Acórdão nº 102-48.899
Sessão de 24 de janeiro de 2008
Recorrente LUIZ ANTÔNIO CARVALHO DO AMARAL
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 1998, 1999, 2000

LUCROS DISTRIBUÍDOS - LIMITE DE ISENÇÃO - Valores retirados da empresa a título de lucros quando não comprovada a existência destes, não se classificam nessa espécie de recursos, mas como rendimentos tributáveis decorrentes da relação entre a pessoa jurídica e o sócio.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A renda omitida pode ser identificada por meio de presunção legal que tenha referência na diferença positiva entre as aplicações e os ingressos de recursos havidos no período. Para que o fato econômico integre a base presuntiva considerada, necessário prova de sua ocorrência.

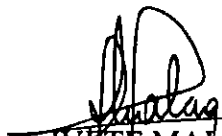
IMPOSTO DE RENDA - DEDUÇÕES - REQUISITOS - Para usufruir do benefício da dedução necessário observação dos requisitos legais inerentes a cada espécie.

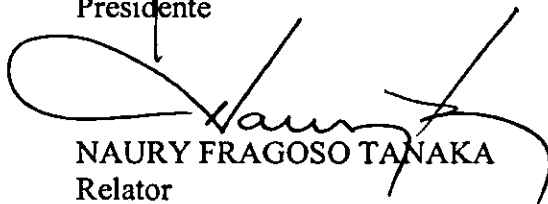
MULTA ISOLADA - CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO - A falta de antecipação do tributo pela percepção de rendimentos de pessoas físicas constitui infração caracterizada como ausência de pagamento e deve ser punida com multa de ofício isolada. Quando os correspondentes rendimentos compõem a renda para apuração do saldo anual do tributo, não pago, este é base de cálculo da multa de ofício. Nessa hipótese, a exigência das duas penalidades - de ofício e isolada - constitui dupla incidência para apenas uma infração em razão do cálculo da primeira não conter a exclusão dos pagamentos já punidos de forma isolada. Dessa evidência, ou se exige a segunda em detrimento da primeira porque a infração caracterizada pela falta de pagamento já teria sido punida, ou ambas mas a primeira incidindo apenas sobre as parcelas de pagamentos ainda não punidas de forma isolada.

Multa isolada cancelada.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para restabelecer as despesas constantes do livro caixa, nos valores de: R\$ 6.867,35 no ac 1996; e R\$ 8.902,00 para 1997, e, por maioria de votos, CANCELAR a multa isolada por aplicação simultânea à multa de ofício. Vencida a Conselheira Núbia Matos Moura que mantinha este item da exigência, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, NÚBIA MATOS MOURA, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada) e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

Relatório

O processo tem centro na exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 79.757,80, consubstanciado em Auto de Infração de 12 de dezembro de 2001, decorrente das infrações a seguir identificadas:

1. Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas. Ano-calendário-AC de 1997 – R\$ 1.747,00 e AC de 1998, R\$ 1.240,00.

2. Reclassificação de recursos considerados como lucros distribuídos a sócio, porque em valor excedente àquele havido na escrituração, AC 1999, R\$ 3.391,12.

3. Omissão de rendimentos identificada por meio de acréscimo patrimonial a descoberto no AC de 1997, R\$ 14.568,12.

4. Omissão de rendimentos caracterizada por cessão gratuita de imóvel, Anos-calendário de 1997, R\$ 2.105,58, 1998, R\$ 4.179,40 e 1999, R\$ 4.619,39.

5. Despesas médicas indevidas, AC 1996, R\$ 3.385,00; AC 1997, R\$ 3.520,00; AC 1998, R\$ 4.520,00.

6. Despesas escrituradas em livro Caixa, não albergadas pela autorização contida em lei. AC 1996, R\$ 29.961,83 e AC 1997, R\$ 58.301,99.

7. Despesas com instrução, não autorizadas. AC 1996, R\$ 30,00.

8. Dedução indevida com pagamentos à previdência privada. AC 1996 – R\$ 5.549,83, AC 1997, R\$ 1.624,00.

9. Deduções apropriadas indevidamente para cálculo da antecipação mensal – carne-leão – nos meses de janeiro a setembro de 1997.

10. Falta de antecipação do tributo devida pela percepção de rendimentos de pessoas físicas, meses de janeiro, março, abril, julho a setembro de 1997.

A ciência do lançamento ocorreu por via postal em 17 de dezembro de 2001, fl. 512, v-III.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância e nesse ato, consubstanciado pelo Acórdão DRJ/POA nº 7.154, de 16 de dezembro de 2005, fl. 671, v-III, por unanimidade de votos, considerada parcialmente procedente a exigência. O contribuinte concordou com o grupo de infrações descritas no item 1.

Foram acolhidos os argumentos quanto:

1. Dedução por dependente pela filha e,

2. dedução por despesas de instrução, valor de R\$ 1.700,00, AC de 1996.



3. Excluída a importância de R\$ 4.320,00 relativa à omissão de rendimentos por presunção legal centrada em acréscimo patrimonial a descoberto, por arbitramento pela renda consumida, não autorizado por lei, AC de 1997.

4. Despesas médicas – restabelecimento de despesas médicas em montante de R\$ 205,00 no AC de 1997, e R\$ 1.050,00 em 1999.

Não conformado com o posicionamento contrário às suas pretensões, a pessoa interpôs recurso voluntário em data não conhecida porque ausente esse dado na folha 689, no entanto considerada a data de ciência em 19 de janeiro de 2006, fl. 679, v-III, e a data de apresentação da Relação de Bens e Direitos em 20 de fevereiro desse ano, fl. 708, v-III, que deve ter acompanhado o referido protesto, bem assim o despacho de fl. 719, v-III, não se caracteriza a preclusão.

Nesse protesto os seguintes argumentos:

1. Afirmado que a parcela de lucros excedentes ao lucro presumido realmente constituiu lucro auferido pela empresa Clínica Amaral Ltda no ano-calendário de 1999, de acordo com livro Caixa da referida empresa, e que a obrigação de reter o tributo seria da fonte pagadora, de acordo com a norma presente no artigo 717, do RIR/99.

2. A renda omitida com base no acréscimo patrimonial a descoberto seria incorreta em razão do levantamento conter apropriação da parcela de aumento do capital social da empresa Amaral, Muller e Spadari Ltda, em valor R\$ 10.000,00, quando esta na realidade teria correspondido à entrega de bens para esse fim, de acordo com cláusula nona. Afirmado ter havido equívoco na redação da cláusula quarta, uma vez que a integralização não ocorreu em moeda nacional.

O contrato de referência é constitutivo da empresa e encontra-se às fls. 72 a 76, v-I; a cláusula nona tem a seguinte redação:

"Nona – No caso de morte ou rompimento, inabilitação ou interdição legal, a sociedade não se dissolverá, continuando com o sócio remanescente, facultando-se se for o caso, de nela ingressarem os herdeiros capazes do sócio pré-morto, se assim o desejar o outro sócio e nisso convirem os referidos herdeiros, ou o sócio remanescente contratará com terceiros ou ainda, registrará firma individual continuando com a exploração do objeto social. Cabendo ainda a cada sócio e seus herdeiros a quota parte de seus materiais determinados na sociedade.

LUIZ ANTONIO CARVALHO DO AMARAL – proprietário do prédio e toda benfeitoria no mesmo.

JOÃO CARLOS MULLER – equipamentos cirúrgicos.

MAGNO JOSÉ SPADARI – materiais de esterilização.

Parágrafo primeiro – Ocorrendo o falecimento ou retirada do sócio até (6) seis meses após o encerramento do ano social, far-se-á apuração dos respectivos haveres, com base no último balanço geral do exercício findo. Se decorrerem após aquele prazo, os haveres serão apurados na conformidade do balanço geral do exercício corrente.



Parágrafo segundo – O valor do reembolso dos haveres do sócio retirante ou pré-morto, será determinado pela divisão proporcional do patrimônio líquido contábil apurado na forma do parágrafo anterior e o pagamento será efetuado em (12) parcelas mensais sucessivas, de iguais valores, sem juros, contados a partir do mês seguinte à data do evento, ou se for o caso, do encerramento do balanço que servir de base para o cálculo.”

A cláusula quarta tem a seguinte redação:

“Quarta – O capital social é de R\$ 20.000,00, dividido em 20.000 (vinte mil) quotas de valor nominal de R\$ 1,00 (Hum Real) cada uma, totalmente integralizada pelos sócios neste ato, em moeda corrente nacional, ficando assim dividido o capital social:

LUIZ ANTONIO CARVALHO DO AMARAL10.000 quotas – R\$ 10.000,00

MAGNO JOSÉ SPADARI..... 5.000 quotas – R\$ 5.000,00

JOÃO CARLOS MULLER.....5000 quotas – R\$ 5.000,00”

A evolução patrimonial conteve essa aplicação de recursos no mês de junho, em valor de R\$ 10.000,00, fl. 304, v-II.

3. Contesta a defesa a tributação dos rendimentos dos imóveis cedidos gratuitamente. Alega que tais bens serviram também para desenvolvimento de sua atividade profissional, pois utilizaria todos para desenvolvimento da medicina. Fundamenta seu posicionamento na norma do artigo 39, IX, do RIR/99, na qual o valor locativo é isento quando o bem é ocupado pelo proprietário.

Informa que o imóvel localizado na Rua Benjamin Constant, 255, Rio Grande, é utilizado para seu domicílio fiscal e também como endereço da Clínica Amaral Ltda, da qual detém 99% do capital social. As sociedades das quais o sujeito passivo tem participação não poderiam ser consideradas terceiros. Fundamento nos artigos 648 e 249, ambos do RIR/99.

Dada a utilização parcial pelo recorrente, a incidência, caso mantida, deveria ser parcial.

4. As despesas médicas com psicopedagogo estariam comprovadas porque realizadas pela profissional Gloria Siqueira Mendes, da qual junta o diploma de formação, fls. 560 a 562, v-III. Protesta contra a exigência da autoridade fiscal quanto a aposição do órgão de registro da profissional nos recibos, e contra a desconsideração da função de psicopedagogo como integrante do rol daquelas indicadas no artigo 85, do Decreto nº 1.041, de 1994, embora seja atividade ligada à área de psicologia.

Na impugnação o recorrente apresentou cópia do Decreto nº 53.464, de 1964, regulamento da Lei nº 4.119, de 1962, que trata sobre a profissão de psicólogo. Esta, no seu art. 4º, indica como função do psicólogo a utilização de métodos e técnicas psicológicas com o objetivo de, entre outros, orientação psicopedagógica.



Afirma a defesa que há contradição na interpretação da autoridade fiscal porque o cardiologista também constitui ramo da medicina e foi acolhido pagamento a essa espécie de profissional. Em complemento, ressalta que o neurologista indicou a necessidade da sua filha ter atendimento de psicopedagogo, fl. 582.

5. Protesta o recorrente contra a falta de análise das provas apresentadas durante a fase impugnatória relativas às despesas escrituradas em livro Caixa e uma parte delas em razão de não se encontrarem registradas nesse livro. Entendimento no sentido de que obrigatória essa análise sob pena de cerceamento do direito de defesa. Informa que há diferença entre a situação em que não se escritura o referido livro e outra em que a escrituração é deficiente. Ofensa aos princípios da verdade material e da objetividade da ação fiscal. Entendimento de Luiz Henrique Barros de Arruda, (in Processo Administrativo Fiscal – Manual, Ed. Resenha Tributária, SP, 1993, p. 6) no sentido de que é dever da autoridade administrativa utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento ou mesmo mandá-las produzir, trazendo-as aos autos quando sejam capazes de influenciar a decisão. Jurisprudência administrativa na mesma linha.

Pedido pela análise dos documentos nesta fase de julgamento.

Na seqüência, justificada a necessidade do uso do celular no exercício da atividade médica, independente da linha telefônica fixa. Argumentou que no processo 11050.000291/2001-56 em que figurava como sujeito passivo, em primeira instância fora acolhida essa espécie de despesa.

As despesas em supermercados, farmácias e outras teriam como objeto materiais de uso na limpeza e outros destinados ao tratamento de pacientes no ramo da oftalmologia, como lenços de papel, soro fisiológico, etc. Relacionou despesas de janeiro do ano-calendário de 1996 e esclareceu sobre o objetivo de cada uma delas. Protesto para apresentação dos documentos relativos aos demais meses.

Apresenta os documentos relativos aos pagamentos efetuados a autônomos.

6. Afirma o recorrente que os pagamentos à previdência privada tiveram por beneficiário a sua filha Clarissa Costa do Amaral, dependente, econômica e fisicamente porque deficiente mental. A glosa ocorreu com fundamento no artigo 36, da IN SRF nº 25, de 1996. Ainda, que a regulamentação conteve extrapolação aos limites contidos no RIR/99, art. 74, porque estendeu a restrição às contribuições efetivadas para o próprio benefício da pessoa que contribui, quando não presente essa condição no texto do RIR/99.

7. As infrações que têm por referência a base de cálculo da antecipação do tributo, têm a mesma justificativa daquela relativa aos gastos escriturados ou não em livro Caixa. Na mesma linha, a multa isolada.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos legais, o recurso deve ser conhecido.

O questionamento que tem por objeto a tributação da parcela de lucro excedente ao lucro presumido fundamenta-se em dois motivos para afastar a exigência: (a) a isenção, porque constituiria efetivo lucro da empresa e, (b) a obrigação de reter e tributar vinculada à fonte pagadora.

A Clínica Amaral Ltda, da qual a pessoa é sócia majoritária, optou pela tributação pelo lucro presumido no período em que houve o excesso de distribuição apanhado pelo fisco – AC 1999, conforme Relatório da Ação Fiscal, enquanto a parcela excedente considerada omitida foi calculada de acordo com demonstrativos referentes ao 1º, 2º e 3º trimestres, fl. 28.

A primeira parte do questionamento não encontra fundamento no livro Caixa contido no Anexo 2, juntado à Impugnação, fl. 541 a 552, v-III, porque, conforme bem esclarecido em primeira instância, para que haja distribuição de lucros em montante superior ao lucro presumido diminuído dos tributos incidentes, necessário *escrituração contábil* a demonstrar o efetivo lucro em montante superior ao presumido, requisito não cumprido pela defesa. Fundamento nas normas presentes nos artigos 55, XIX do RIR/99 e IN SRF nº 11, de 1996, art. 51.

A segunda parte do protesto, a tributação pela fonte pagadora também foi enfrentada em primeira instância, com fundamento na orientação contida no Parecer Normativo nº 1, de 2002. Realmente a fonte pagadora é responsável pela retenção do tributo e pode ser cobrada por essa obrigação, no entanto, na situação em que o rendimento é tributável na declaração de ajuste anual, a obrigação de submete-lo à incidência também é do beneficiário, independente de ter havido a retenção. Fundamento na norma do § 4º, do referido art. 51, da IN SRF nº 11, de 1996 e na Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º.

"Art. 51. (...)

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995."

O segundo aspecto questionado pela defesa é a parcela de renda omitida identificada por meio de acréscimo patrimonial a descoberto que seria indevida por força da composição incorreta de aplicação de recursos no capital social da empresa Amaral, Muller e Spadari Ltda, em valor R\$ 10.000,00, quando este na realidade teria correspondido à entrega de bens para esse fim, de acordo com cláusula nona. Afirmado ter havido equívoco na redação da cláusula quarta, uma vez que a integralização não teria ocorrido em moeda nacional.

Conforme exposto no Relatório, nas suas fls. 4 e 5, a cláusula nona tem redação no sentido de que a dissolução da sociedade ou o falecimento de um dos sócios habilita os herdeiros a receber “quota parte de seus materiais determinados na sociedade”. Este contribuinte teria na sociedade um prédio e todas as benfeitorias no mesmo.

Na cláusula quarta, há acordo em que se convencionou a entrega da parcela do capital em moeda e no ato, em que este contribuinte participa com R\$ 10.000,00.

A evolução patrimonial conteve essa aplicação de recursos no mês de junho, em valor de R\$ 10.000,00, fl. 304, v-II. A cópia do contrato social encontra-se às fls. 72 a 76, v-I. O prédio a que se reporta o contrato social é aquele em que a sociedade tem sede, na Rua Vice Almirante Abreu, 779, Rio Grande, RS, e foi declarado pelo contribuinte, exercício de 1997, pelo valor de R\$ 54.468,25, fl. 104, v-I.

O contrato social é de 1996, enquanto a declaração alberga o mesmo período e não contém indicação de que o dito imóvel foi transferido à empresa, nem que houve qualquer dano que reduzisse seu preço.

Logo, o prédio a que se reporta o contrato não constituiu a integralização de capital, pois de valor distinto de R\$ 10.000,00, parcela de capital desta pessoa na dita sociedade.

A cláusula nona, na realidade, contém ressalva no sentido de que os bens utilizados pela empresa pertencem aos sócios na forma nela estabelecida, e que podem ser retirados em virtude de falecimento etc. independente de qualquer ônus. Observe-se que a referida cláusula contém dois parágrafos nos quais há previsão para a apuração de balanço a fim de que sejam apurados os valores a entregar aos herdeiros ou àquele que se retira da empresa.

Assim, verifica-se que a redação deixa a desejar em termos de semântica, mas possível extrair que o objeto das partes foi essa ressalva.

Rejeita-se o pedido por falta de outros elementos para afastar o investimento havido pelo ajuste contido na cláusula quarta.

Outra infração objeto de contestação é tributação dos rendimentos dos imóveis cedidos gratuitamente. Alega a defesa que tais bens também serviram para o desenvolvimento da atividade profissional da pessoa física, pois utilizaria todos os imóveis para desenvolvimento da medicina. Fundamenta seu posicionamento na norma do artigo 39, IX, do RIR/99, na qual o valor locativo é isento quando o bem é ocupado pelo proprietário.

Durante o procedimento fiscal a pessoa foi intimada a informar sobre o uso desses imóveis e o fez conforme comunicado à fl. 71, no qual afirmou sobre a cessão gratuita.

Conforme Relatório da Ação Fiscal, fl. 29, o imóvel localizado na Rua Benjamin Constant, 255, é sede da empresa Clínica Amaral Ltda, o outro, na Rua Zalony, 160, Sala 1.305, é sede da empresa Clínica Broetto Ltda, e o localizado na Rua Vice Almirante Abreu, 779, é sede da sociedade Amaral, Muller e Spadari Ltda.

Os documentos juntados ao processo na impugnação para constituir provas da escrituração do livro Caixa contém informação de endereço deste contribuinte com localização



na Rua Benjamin Constant, 255, fls. 603 a 609, v-III, 611 a 617, v-III, e alguns dos juntados às fls. 142 a 249, v-I. Se esse local era aquele em que a permanência da pessoa era mais prolongada, natural que o escolhesse para recebimento de correspondências, materiais, produtos, etc., situação causadora do endereçamento constante desses documentos.

Não há outras provas no processo no sentido de que o exercício da medicina por essa pessoa deu-se conjuntamente nos três endereços, nem tampouco em apenas um deles. A exigência deve ser mantida quanto a esse questionamento.

Quanto à alegação de que as sociedades das quais o sujeito passivo tem participação não poderiam ser consideradas terceiros, constitui interpretação inadequada dos termos de pessoa jurídica e pessoa física (ou natural), postos pelo Código Civil. As primeiras estão identificadas no Capítulo II, das pessoas jurídicas, do Título I, que trata das pessoas, enquanto as outras, no Capítulo I, das pessoas naturais. Uma não se confunde com a outra. Concluir que a participação majoritária no capital de uma empresa permite afastar a diferença jurídica entre as pessoas é construir incorretamente as normas que tratam do assunto.

O fundamento nos artigos 648 e 249, ambos do RIR/99 é incorreto porque a primeira norma trata da incidência do tributo sobre os rendimentos pagos às pessoas jurídicas prestadoras de serviços, enquanto a segunda, quanto à forma de apurar o lucro real.

Outra questão é o pedido pelo restabelecimento dos pagamentos à psicopedagoga, que estariam comprovados, porque juntou o diploma de formação profissional da profissional Gloria Siqueira Mendes, fls. 560 a 562, v-III. Protesta contra a exigência da autoridade fiscal quanto a aposição do órgão de registro da profissional nos recibos, e contra a desconsideração da função de psicopedagogo como integrante do rol daquelas indicadas no artigo 85, do Decreto nº 1.041, de 1994, embora seja atividade ligada à área de psicologia.

Na impugnação o recorrente apresentou cópia do Decreto nº 53.464, de 1964, regulamento da Lei nº 4.119, de 1962, que trata sobre a profissão de psicólogo. Esta, no art. 4º, indica como função do psicólogo a utilização de métodos e técnicas psicológicas com o objetivo de, entre outros, orientação psicopedagógica.

Afirma a defesa que há contradição na interpretação da autoridade fiscal porque o cardiologista também constitui ramo da medicina e foi acolhido pagamento a essa espécie de profissional. Em complemento, ressalta que o neurologista indicou a necessidade da sua filha ter atendimento de psicopedagogo, fl. 582.

A documentação a que se reporta a defesa já havia sido juntada à Impugnação e não foi acolhida em primeira instância, porque o diploma de fl. 560, é da Escuela Psicopedagogica de Buenos Aires, de 22 de fevereiro de 1994, enquanto o outro certificado é de conclusão do curso de Especialização em Psicopedagogia, do Centro de Pesquisa e Orientação Psicopedagógica, de Porto Alegre, de 14 de dezembro de 2001, fl. 562. Os recibos de pagamentos às fls. 106 a 109, v-I, 293, v-II, 496, 498 e 499, v-II, (falta cópia do recibo glosado do ano-calendário de 1999) não contêm número de inscrição no Conselho Regional de Psicologia. O pedido foi rejeitado em função da falta de comprovação da formação da profissional em psicologia, que não permitiu subsunção à norma do artigo 80, do RIR/99, fl. 676, v-III.



O texto legal que autoriza a dedução por pagamentos de despesas médicas, como bem identificado pela autoridade fiscal e em primeira instância, é claro quanto ao trabalho que pode ser acolhido para dedução da incidência tributária: somente aqueles prestados por profissionais ali qualificados. A restrição legal posta no artigo 8º, II, "a", da Lei nº 9.250, de 1995, destina-se a evitar abusos no sentido de reduzir o saldo anual do tributo e em concomitância permitir ao poder público conceder deduções limitadas à renda tributável para essa espécie de despesa.

A pessoa que prestou os serviços é formada na Argentina e para que exercesse a profissão de psicóloga aqui no Brasil deveria, segundo a cópia do Decreto nº 53.464, de 1964, art. 2º, 2, revalidar seu diploma para que obtivesse a inscrição no conselho de referência (autorização para o exercício da profissão). Não tendo esse requisito, a prestação do serviço corresponde a de qualquer outra pessoa não habilitada nessa área e, por consequência, apesar de constituir gasto do contribuinte, não se presta para dedução do tributo por falta do requisito formal e material exigido.

Outro protesto do recorrente é dirigido à falta de análise das provas apresentadas durante a fase impugnatória relativas às despesas escrituradas em livro Caixa e uma parte delas em razão de não se encontrarem registradas nesse livro.

Quanto a esse questionamento, parcialmente correto o entendimento da defesa. Os documentos apresentados em Impugnação devem ser analisados quanto a sua condição de aproveitamento para reduzir a renda tributada. Essa análise é desenvolvida mediante confronto entre os dados do livro Caixa, aqueles do documento apresentado e quanto a autorização para que seja deduzido da renda tributável.

As glosas das despesas escrituradas em livros Caixa tiveram por referência os anos-calendário de 1996 e 1997, valores de R\$ 29.961,83 e R\$ 58.301,99, respectivamente, e os motivos identificados no Relatório da Ação Fiscal, (12), entre eles "Despesas não necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora", investimentos, despesas sem comprovação, documentos sem identificação do emitente, pro-labore, etc, fls.32 a 34, v-I. As relações das despesas não acolhidas encontram-se às fls. 114 a 119, v-I, e 307 a 317, v-II. Em primeira instância, mantidas as infrações.

A documentação desses períodos encontra-se às fls. 121 a 249, v-I, 252 a 277, v-II, e 318 a 490, v-II, e ainda, aquela integrante da Impugnação, fls. 590 a 669, v-III.

A análise consistiu na verificação do conteúdo dos documentos objeto de glosa pela autoridade fiscal, suas conclusões, em confronto com as restrições postas na hipótese normativa e o convencimento quanto à ligação com o exercício da profissão.

Para esse fim, conveniente transcrever o texto legal para melhor compreensão.

"Lei nº 8.134, de 1990 - Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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



II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

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."

As despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, engloba pagamentos a terceiros, eventuais, necessários à prestação dos serviços, como um trabalhador braçal para limpeza de ambiente externo ao local, como manutenção de pintura, de janelas, portas, torneiras, etc. bem assim, outros indispensáveis a determinados tipos de trabalhos como cirurgias, etc.

O que ocorre é a presença de pagamentos mensais a pessoas que, teoricamente, teriam prestados serviços ao profissional, mas a autoridade fiscal não acolheu tais pagamentos em função da falta de indicação da essencialidade desses trabalhos à percepção da receita. Caberia à pessoa trazer dados que suprisse a demanda fiscal, uma vez que sob pena de glosa.

No entanto, verifica-se que os Recibos de Pagamentos a Autônomos-RPA contêm informações de que os trabalhos de referência foram titulados como "Auxiliar de Enfermagem", "Auxiliar de cirurgia", "Serviços Gerais", "Limpeza do Consultório", "Assistência em informática", "exames oftalmológicos".

Como esses serviços são possíveis de constituírem custos da receita oferecida à tributação, uma vez que determinada cirurgia pode requerer uso de um auxiliar, não necessariamente funcionário da pessoa que preste serviços durante todo o mês; assim também o assistente de informática, por prestação de serviços esporádicos, ensinamentos, etc, a pessoa que presta serviços de limpeza, normalmente chamada de diarista, ou um pintor que tenha recuperado determinado dano na parte externa ou interna do ambiente; os exames



oftalmológicos podem constituir verificações não possíveis de concluir com os aparelhos disponíveis no próprio consultório.

Na ausência de maiores esclarecimentos e considerado que os RPAs contêm a espécie de serviço, tais valores devem ser acolhidos.

As notas fiscais apresentadas nesta fase de julgamento, bem assim, os pagamentos a terceiros, foram analisadas e aquelas acolhidas constam do Quadro I.

Quadro I – Demonstrativo dos custos restabelecidos.

Ano-calendário de 1996							
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho
Silvia Pascoal	260,00	360,00	0,00	250,00	450,00	350,00	500,00
José Renato Amaral	50,00	50,00	0,00	50,00	0,00	56,00	80,00
Valdeci Isquierdo	0,00	0,00	0,00	100,00	100,00	100,00	0,00
Amarildo L Souza	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	600,00	0,00
Total1	310,00	410,00	0,00	400,00	550,00	1.106,00	580,00
Despesas comprovadas AC 1996							
	0,00	0,00	71,41	0,00	207,70	0,00	0,00
	0,00	0,00	22,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	79,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total + Total 1	310,00	410,00	172,41	400,00	757,70	1.106,00	580,00
Ano-calendário de 1997							
Silvia Pascoal	200,00	650,00	200,00	250,00	450,00	350,00	400,00
José Renato Amaral	56,00	0,00	56,00	56,00	56,00	60,00	60,00
Valdeci Isquierdo	0,00	0,00	0,00	0,00	112,00	0,00	120,00
Amarildo L Souza	0,00	0,00	0,00	0,00	175,00	0,00	0,00
Marcus Ferrer	0,00	0,00	0,00	0,00	120,00	340,00	864,00
Cleuza Teixeira	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	40,00	100,00
Willian Ayres	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25,00
José Renato Amaral	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60,00
Olinda Teixeira	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10,00
Mauricio Amaral	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sari Rocha da Silva	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total1	256,00	650,00	256,00	306,00	913,00	790,00	1.639,00
Despesas comprovadas AC 1997							
	288,23	284,46	0,00	0,00	79,00	0,00	658,84
	503,98	38,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	38,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	273,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total + Total 1	1.359,73	972,72	256,00	306,00	992,00	790,00	2.297,84
Base C Leão	8.488,38	3.961,54	7.816,03	8.868,34	5.648,18	3.750,03	7.380,22
Base C Leão Alt.	7.128,65	2.988,82	7.560,03	8.562,34	4.656,18	2.960,03	5.082,38

Quadro I – cont.



Ano-calendário de 1996						
	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Silvia Pascoal	250,00	150,00	400,00	500,00	600,00	
José Renato Amaral	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	
Valdeci Isquierdo	112,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Amarildo L Souza	100,00	100,00	0,00	0,00	0,00	
Total 1	518,00	306,00	456,00	556,00	656,00	5.848,00
Despesas comprovadas AC 1996						
	0,00	0,00	167,70	0,00	138,79	585,60
	0,00	83,50	83,50	0,00	165,75	354,75
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Total + Total 1	518,00	389,50	707,20	556,00	960,54	6.867,35
Ano-calendário de 1997						
Silvia Pascoal	0,00	0,00				
José Renato Amaral	0,00	0,00				
Valdeci Isquierdo	120,00	120,00				
Amarildo L Souza	0,00	0,00				
Marcus Ferrer	932,00	216,00				
Cleuza Teixeira	0,00	0,00				
Willian Ayres	0,00	0,00				
José Renato Amaral	0,00	0,00				
Olinda Teixeira	50,00	10,00				
Mauricio Amaral	60,00	0,00				
Sari Rocha da Silva	0,00	420,00				
Total1	1.162,00	766,00				6.738,00
Despesas comprovadas AC 1997						
	0,00	0,00				1.310,53
	0,00	0,00				542,24
	0,00	0,00				38,26
	0,00	0,00				273,26
Total + Total 1	1.162,00	766,00				8.902,29
Base C Leão	3.817,73	8.571,54				
Base C Leão Alt.	2.655,73	7.805,54				

Na sequência, a defesa justificou a necessidade do uso do celular no exercício da atividade médica, independente da linha telefônica fixa. Argumentou que no processo 11050.000291/2001-56 em que figurava como sujeito passivo, em primeira instância fora acolhida essa espécie de despesa.

Não se acolhe essa despesa porque, embora na época possa ter a pessoa utilizado para fins profissionais, a preponderância do uso dessa espécie de comunicação era para fins particulares; para o atendimento em clínica ou consultório, os telefones de uso comum eram os fixos, controlados pelas secretárias, por meio de agendas. Com a popularização dos celulares,



pode passar o uso destes como regra enquanto exceção, o fixo, no entanto, situação que não prevalecia na época. Em complemento, conveniente esclarecer que a defesa não junta nenhuma prova de que houve uso preponderante desse aparelho para fins de atender a atividade profissional.

Mantém-se o posicionamento do julgamento *a quo* quanto a essa espécie de gasto.

As despesas em supermercados, farmácias e outras teriam como objeto materiais de uso na limpeza e outros utilizados para o tratamento de pacientes no ramo da oftalmologia, como lenços de papel, soro fisiológico, etc. Relacionou despesas de janeiro do ano-calendário de 1996 e esclareceu sobre o objetivo de cada uma delas. Protesto para apresentação dos documentos relativos aos demais meses.

Conveniente salientar que a autoridade fiscal acolheu grande parte dos gastos comprovados dessas espécies de custos. As demais despesas identificadas pelo contribuinte e não acolhidas são comprovadas com documentos que deixam a desejar tanto por falhas na emissão, quanto pelo material adquirido não se prestar aos fins a que propostos. Em complemento, as notas ou não têm destinatário, ou este é a Clínica Dr. Amaral ou ainda, contém materiais não necessários ao exercício da profissão, como biscoitos, cepacol, etc.

Outra alegação tem por objeto os pagamentos à previdência privada que tinha por beneficiário a filha Clarissa Costa do Amaral, dependente, econômica e fisicamente, porque deficiente mental. A glosa ocorreu com fundamento no artigo 36, da IN SRF nº 25, de 1996. Afirmado que a regulamentação conteve extrapolação aos limites contidos no RIR/99, art. 74, porque estendeu a restrição às contribuições efetivadas para o próprio benefício da pessoa que contribui, quando não presente essa condição no texto do RIR/99.

A Lei nº 9.250, de 1995, concedeu o benefício e nesse texto legal não havia possibilidade da extensão àquelas contribuições em nome do dependente, autorização somente contida no artigo 61, da MP nº 2.158-35, de 2001. A IN SRF nº 15, de 2001, conteve vedação expressa a esse fim, no artigo 38.

Por esse motivo, rejeita-se o pedido.

Alega a defesa que as infrações relativas à base de cálculo da antecipação do tributo, têm a mesma justificativa daquela relativa aos gastos escriturados ou não em livro Caixa. Na mesma linha, a multa isolada.

Realmente, quanto a estas alegações, a razão está com a defesa. A base de cálculo para fins de antecipação do tributo deve ser refeita de acordo com o ajuste posto ao final do quadro I, bem assim, a multa isolada, no entanto, como a exigência desta penalidade é concomitante com a multa de ofício sobre os mesmos valores objeto do lançamento, afasta-se a primeira para que permaneça apenas uma punição à mesma infração – deixar de pagar o tributo.

A punição administrativa somente pode ocorrer uma vez para a mesma infração; punir duas vezes é ilegal e constitui interpretação inadequada e aplicabilidade incorreta dos textos legais.



Quando se pune a falta de recolhimento antecipado do tributo, devido em razão da percepção de rendimentos de pessoas físicas, já está se punindo a falta de pagamento dessa parcela do tributo devida no ano. Então, a incidência da multa de ofício somente poderia ocorrer para a parcela adicional havida no cálculo ao final do período mediante aplicabilidade da tabela progressiva (anual). Essa norma encontra-se inserta na IN SRF nº 46, II, de 1997.

Assim, a aplicação da penalidade isolada, nesta situação, foi incorreta, porque não se deduziu a parcela do tributo mensal no cálculo do tributo anual, para fins de aplicar a multa de ofício apenas sobre a falta de pagamento do tributo ainda não objeto de punição.

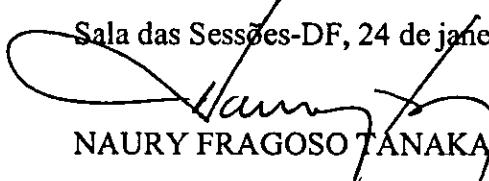
Voto por DAR provimento PARCIAL ao recurso para:

1. restabelecer deduções pelo exercício da profissão, livro Caixa, no exercício de 1997, ano-calendário de 1996 em R\$ 6.867,35 (reduzir a base de cálculo em igual valor).

2. reduzir a base de cálculo do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, em R\$ 8.902,29, por força do restabelecimento de deduções pelo exercício da profissão, livro Caixa.

3. afastar a exigência da multa isolada.

Sala das Sessões-DF, 24 de janeiro de 2008.


NAURY FRAGOSO TANAKA