



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11444.000508/2007-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.750 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de abril de 2023
Recorrente JOARA RIUCHA DEFANI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

LIVRO-CAIXA, DESPESAS, GLOSA.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente comprovadas, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Não comprovadas, nos autos, as despesas lançadas no livro-caixa, mantém-se a glosa das respectivas deduções.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) suplementar dos anos-calendário de 2004 e 2005 apurada em decorrência de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física. A contribuinte é fisioterapeuta, declara seus rendimentos como pessoa física e omitiu os rendimentos recebidos das pessoas físicas para as quais prestou serviços, sujeitos ao recolhimento do carnê-leão. Após intimada, apresentou livro caixa com despesas que não foram consideradas pela fiscalização como passíveis de dedução, conforme explicitado nos anexos I e II do Relatório Fiscal (fls. 27 e seguintes – e-fls. 955 e ss).

Conforme relatado pelo julgador de primeira instância, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, alegando, em síntese:

A contribuinte tem uma clínica de fisioterapia, com aparelhos de ginástica, câmara de bronzeamento e vários aparelhos que são aplicados a diversas patologias em pacientes que lá freqüentam no intuito de cura ou melhora no psico-físico. Para atendimento completo aos pacientes, a contribuinte terceiriza alguns serviços aplicados aos mesmos. Se a contribuinte dá recibos para os pacientes referentes aos valores recebidos a títulos de tratamentos, nada mais no seu direito em abater dos mesmos os valores gastos para a manutenção da referida clínica.

Verificando o levantamento efetuado pelo agente da Receita Federal, este glosou todas as despesas relacionadas no Livro Caixa. Foram apresentados os recibos de aluguéis onde funcionava a clínica, bem como o contrato de locação, entretanto foi glosado. Também foram glosadas as despesas com serviços de terceiros, mesmo sendo necessárias ao funcionamento da clínica.

A 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação. A decisão restou assim ementada (fl. 993):

GLOSA DA DEDUÇÃO DE LIVRO-CAIXA.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente comprovadas, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Não comprovadas, nos autos, as despesas lançadas no livro-caixa, mantém-se a glosa de respectiva dedução.

Cientificada da decisão de piso em 20/7/2012 (e-fl. 1928), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 1/8/2012 (e-fls. 1929 e ss), por meio do qual reconhece que algumas despesas lançadas no livro caixa de fato não tinham respaldo legal, mas que não são todas elas, sendo que o fisco teria glosado a integralidade das despesas, inclusive as comprovadas; a seguir passa a discorrer sobre a prescrição da cobrança por passar mais de 5 anos de sua inscrição em dívida ativa; alega por fim que além de prescrito o direito de cobrança da dívida lançada, fez provas das despesas que teve para manter a parte profissional de fisioterapia.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A principal tese defendida no recurso refere-se à prescrição da cobrança; embora tal matéria não tenha sido submetida à apreciação da primeira instância administrativa, dela conheço por se tratar de matéria de ordem pública.

Afirma a recorrente que “Transcorrido lapso superior a cinco anos após a confissão do débito inscrito em Dívida Ativa, mas não ajuizado em razão do valor (art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77), ocorreu a decadência, bem como a prescrição para aqueles já ajuizados, cuja citação ocorreu após o lustro.”; há um grande equívoco por parte da recorrente. A prescrição é direito de cobrança, que somente nasce com a constituição definitiva do crédito

tributário. No caso de lançamento de ofício, como o presente, caso este seja impugnado, a constituição definitiva do crédito tributário somente ocorre após o trânsito em julgado administrativo, ou seja, após decisão final da segunda instância administrativa, conforme prescreve o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

...

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

...

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Como até o presente momento o crédito tributário lançado encontra-se em discussão e portanto com sua exigibilidade suspensa, ao contrário do que alega a recorrente, não foi inscrito em Dívida Ativa e o prazo prescricional de sua cobrança nem mesmo se iniciou.

Quanto à provável prescrição intercorrente, transcrevo súmula deste Conselho:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Assim, sem razão a recorrente quanto a essas alegações.

Quanto às demais teses de defesa, limitadas à mera afirmação por parte da recorrente de que teria comprovado as despesas glosadas, convém transcrever o que dispõe o art. 6º da Lei nº 8.134/90, que disciplina a matéria em discussão:

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.

...

A recorrente é profissional autônoma de fisioterapia e possui clínica de Estética e Bronzeamento artificial (Clínica Corpo em Forma); contratou, como pessoa física, sem vínculo empregatício, terceiros profissionais para prestação de serviços de educação física, cabelereiro, manicure, manutenção de câmara de bronzeamento artificial, pretendendo que os pagamentos a tais profissionais fossem considerados como despesas dedutíveis de sua renda como profissional de fisioterapia, bem assim despesas de alugueis.

A recorrente não contesta a omissão de rendimentos recebidos das pessoas físicas para as quais teria prestados serviços de fisioterapia, apurada pela fiscalização a partir dos recebidos apresentados pelos adquirentes dos serviços por ela prestados; pelo contrário, afirma (fl. 44) que são receitas provenientes de serviços de fisioterapia prestadas em domicílio ou no seu consultório; porém, contesta a glosa das despesas, glosas estas motivadas tanto por ausência de vínculo empregatício com aqueles que lhes prestaram os serviços (inciso I), quanto por se referirem a exercício de atividades estranhas à profissão de fisioterapia (inciso III - anexo 1 do TVF); outras ainda foram glosadas por falta de comprovação das despesas (Anexo 2 do TVF).

O julgador de piso manteve as glosas sob o seguinte fundamento:

Em relação às glosas efetuadas, observa-se que há pagamento de pessoal não registrado, ou seja, de serviços de terceiros, pessoas físicas, o que é incabível por expressa determinação legal. Igualmente, não podem ser deduzidas as despesas com compra de equipamentos ou ativo imobilizado.

Nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/90, acima copiado, o contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, despesa com terceiros com vínculo empregatício e despesas de custeio.

Sobre tais despesas, assim explica o Caderno Perguntas e Respostas elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Perguntas e Respostas Pessoa Física — Imposto de Renda 2020):

400 — Quem pode deduzir as despesas escrituradas em livro-caixa?

O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares de serviços notariais e de registro e os leiloeiros podem deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as seguintes despesas escrituradas em livro-caixa:

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

2 - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais;

3 - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora;

4 - as importâncias pagas, devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração destes, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, observando-se que na hipótese de convenções e acordos coletivos de trabalho, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

401 — O que se considera e qual é o limite mensal da despesa de custeio passível de dedução no livro-caixa?

Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

402 — As despesas de custeio escrituradas no livro-caixa podem ser deduzidas independentemente de as receitas serem oriundas de serviços prestados como autônomo a pessoa física ou jurídica?

O profissional autônomo pode escriturar o livro-caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. A receita e a despesa devem manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas.

413 — São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro-caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, art. 68, incisos I e III, aprovado pelo Decreto nº

9.580, de 22 de novembro de 2018; e Ato Declaratório Normativo CST nº 16, de 27 de julho de 1979)

...

Dessa forma, os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício poderão ser deduzidos da receita da atividade, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; cite-se como exemplo despesas com secretárias e contadores.

No caso dos autos, não há como conceber que as despesas reclamadas com os profissionais de educação física, manicure, cabelereira, etc, que não mantêm vínculo empregatício com a recorrente, sejam decorrentes da atividade de fisioterapia ou ainda indispensável à prestação de serviços fisioterápicos e que por isso seriam necessárias à percepção da renda, configurando-se em despesas de custeio.

Analizando as despesas glosadas, quanto a despesa com José Roberto de Souza Barbeiro, profissional de educação física, o contrato entre o profissional e a recorrente (fl. 409) reza que os serviços seriam prestados aos pacientes da contratante, nas patologias de artrite, artrose, diabetes, obesidade, cardiopatias, hipertensão, doenças osteomusculares, vasculares e melhora do condicionamento físico, tendo como objetivo complementar o tratamento fisioterapêutico. O auditor-fiscal entendeu que tal contrato (de prestação de serviços) não gera vínculo empregatício entre a recorrente e o contratado; as alegações da recorrente são no sentido de que as atividades desenvolvidas pelo profissional seriam complementares à de fisioterapia, constituindo-se em despesas dedutíveis; nesse sentido, entendeu o auditor que

... também não preenche os requisitos do inciso III, posto que ausente o liame jurídico entre a necessidade dos serviços de "instrutor de academia" para percepção de receita e manutenção da atividade específica de fisioterapeuta. Significa dizer que, a ausência dos serviços de instrutor não prejudica a manutenção da Clínica (fonte produtora), tampouco a percepção das receitas da atividade específica de fisioterapia.

Sem adentrar na possibilidade de tal profissional tratar as patologias constantes do contrato, os recibos apresentados relativos aos pagamentos a esse profissional trazem em seu texto a informação de ter o profissional recebido da recorrente quantia correspondente a aulas mensais na qualidade de instrutor de academia, de forma que não há como vincular tal despesa como necessária à percepção das receitas advindas de prestação de serviço de fisioterapia. Em que pesem os termos contratuais, os serviços prestados por profissional de educação física não são indispensáveis à atividade de fisioterapia, não estão ligados a esta, de forma que não se constituem em fonte produtora da atividade de fisioterapia, não se constituindo assim em despesa de custeio. Cabe frisar ainda que os rendimentos considerados omitidos pela fiscalização foram apurados a partir dos recibos emitidos pela recorrente aos seus clientes, constando em todos eles que se referem a 'serviço de fisioterapia', que teriam por ela sido prestados diretamente, pois é ela a signatária dos recibos na condição de fisioterapeuta (exemplo de recibo a partir das fls. 66 – e-fls. 994); logo, despesas com profissionais de educação física ou ainda de cabelereiras, por exemplo, não podem ser deduzidos da receita da atividade de fisioterapia, nos termos da lei.

Semelhantemente em relação ao profissional Marcelo Soares Campos: consta dos recibos de pagamentos apresentados ter recebido quantias como pagamento se serviços prestados como instrutor e professora de dança na Clínica Corpo e Forma; o mesmo acontece em relação aos profissionais cabelereiro, manicure, prestador de serviço de manutenção de máquina de bronzeamento artificial, em relação aos quais motivou a glosa, além da não existência de vínculo

empregatício com a recorrente, o fato de suas atividades não serem ligadas a tratamento fisioterápico, de forma que devem ser mantidas as glosas relativas a despesas com os referidos profissionais.

Quanto às despesas com Lizete Aparecida Guermandi Defani, gerente da clínica Corpo em Forma, e Aparecida de Fátima Martins, faxineira da clínica (recibo fl. 292), cujos fundamentos para a glosa da despesa foram não possuírem relação com a pessoa física da recorrente, tendo o serviço sido prestado à Clínica Corpo e Forma, que, conforme informações dos autos (fl. 432), presta vários serviços na área de estética, de forma que de fato não foram os serviços prestados à recorrente, devendo ser mantida a glosa.

Quanto às despesas de aluguel, estas não foram acatadas por falta de comprovação:

Os recibos de alugueres apresentados entre janeiro 2004 e dezembro de 2005, em que não constava a data do recebimento e o nome do recebedor, foi alterado e constando o nome do recebedor, qual seja Marcio Gimenes — CPF. 015.460.948-06, contudo, continua sem registro da data do recebimento, bem como não informa do que se trata o aluguel. O documento, portanto, omite um dado essencial para ser reconhecido como hábil e considerá-lo para fins de dedução da receita.

Para justificar a dedução das despesas com aluguel, a contribuinte apresentou contrato de locação de imóvel (fls. 415/417), todavia, inexistente no documento cláusula expressa sobre a utilização do imóvel. Não se sabe se locado para utilização com a atividade profissional juntamente com residência, se somente residência, ou somente atividade profissional (PN CST nº 60, de 1978). Não há reconhecimento de firma das assinaturas apostas no referido contrato, porquanto não se sabe se autênticas. Assim, não há como considerar a despesa para fins de dedução da receita, nesse caso.

À vista de falta de elementos mínimos para conferir veracidade aos documentos apresentados, mantém-se a glosa da despesa de aluguel.

Conclusão

Pelo exposto, voto negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva