



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11831.005840/2003-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.599 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrente HUGO VENTURINI NETO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1999

RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. INOBSERVÂNCIA.

As despesas médicas do contribuinte ou de seus dependentes são dedutíveis na apuração do imposto de renda devido, tão somente quando restar comprovada a satisfação dos requisitos exigidos para a respectiva dedutibilidade.

TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. OBSERVÂNCIA. INDISPENSÁVEL.

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado. Contudo, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior e Rodrigo Rigo Pinheiro. Ausente a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente a dedução indevida com despesas médicas e livro-caixa.

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância (Acórdão n.º 17-46.662 - proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II (DRJ/SP2), transcritos a seguir (processo digital, fls. 439 a 443):

Em ação levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi apurado crédito tributário no valor de R\$ 72.284,84, correspondente a R\$ 1.372,31 de imposto, R\$ 28.366,15 de imposto suplementar, R\$ 21.274,61 de multa de ofício e R\$ 21.271,77 de juros de mora calculados até 07/2003, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 09 a 12.

O Auto de Infração foi lavrado em 01/04/2003, decorrente de procedimentos de revisão na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoa Física, relativa ao Exercício de 1999, ano-calendário de 1998, no qual foi apurado dedução indevida de despesas médicas e dedução indevida de Livro Caixa.

As despesas médicas foram alteradas de 51.142,48 para R\$ 5.873,31, por se referirem a despesas realizadas com pessoas não vinculadas ao contribuinte ou seus dependentes, e as despesas a título de Livro Caixa foram alteradas de R\$ 57.880,50 para R\$ 0,00 por falta de documentação comprobatória.

O autuado tomou ciência do Auto de fls. 09/12 em 07/08/2003, via postal, conforme fls. 412/413, e ingressou com a impugnação (fls. 01/06), em 03/09/2003, alegando, em síntese, que:

1) A Lei n.º 9.250/95, em seu artigo 35, informa que, para efeito das deduções permitidas poderão ser considerados dependentes, dentro outros, o estatuído no inciso VI: “Os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal.”.

2) Na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, do exercício de 1999, ano-calendário de 1998, o impugnante lançou no item “6 – Relação de Pagamentos e Doações Efetuados” os seguintes valores totais de despesas médicas e hospitalares, efetuados aos profissionais/entidades abaixo discriminados:

[...]

3) Emílio Venturini, CPF 019.332.648-73, já falecido, era pai do impugnante, na ocasião com 84 anos. No ano de 1998 recebeu rendimentos da aposentadoria inferiores a R\$ 7.200,00. Todas as despesas foram pagas pelo impugnante, mediante cheques, abaixo relacionados, sacados contra o Banco Bradesco – Agência Tutoia – n.º 1.074-0 – conta corrente 700-5.

4) A somatória dos valores dos recibos mensais da Sul América Seguros atinge a soma de R\$ 7.857,75. O impugnante lançou como pagamento efetuado o valor de R\$ 6.252,50, vez que a diferença no valor de R\$ 1.605,07 foi paga por Ricardo Venturini, CPF 106.771.088-42.

5) O Auditor Fiscal glosou despesas médicas, no valor de R\$ 45.268,97 (valor excedente a R\$ 5.873,51), sem identificar quais as despesas glosadas, não se preocupando em provar as suas alegações, apenas glosou sob a alegação de que as mesmas haviam sido realizadas com pessoas não vinculadas ao contribuinte e seus dependentes, ou seja, entendeu que Emílio Venturini, pai do declarante, não era pessoa vinculada ao mesmo.

6) Conforme Certidão de Nascimento fica comprovado que Emílio Venturini era seu pai. Anexando também o Atestado de Óbito e CPF de Emílio Venturini para que a Receita Federal possa acessar seus dados e verificar que o mesmo não auferiu rendimentos tributáveis nos seus últimos 10 anos.

7) Por todo o exposto, verifica-se que não encontra guarida a pretensa infringência, por parte do impugnante, conforme disposto no artigo 8º, inciso II, alínea “a” e parágrafos 2º e 3º da Lei nº 9.250/95.

8) Como profissional liberal, autônomo, mantendo escritório na Avenida São Luiz, 50, 34º andar, na Capital do Estado de São Paulo, prestou, no referido ano, serviços à Pessoas Jurídicas, todas descritas no “Quadro 1” da Declaração.

9) Compartilha o escritório com o profissional liberal, autônomo Fábio Ozi, CPF 022.126.138-90, sendo parte das despesas do escritório foram rateadas com o mesmo, na proporção de 50% cada, conforme se identifica no Livro Caixa.

10) Assim, obedecendo ao estatuído na legislação, declarou no item “2 – Rendimentos Tributáveis recebidos de Pessoas Físicas e do Exterior” como parcela de Deduções, as despesas inerentes ao seu Livro Caixa, a importância de R\$ 57.880,50.

11) No mesmo ano, informou como total de Rendimentos percebidos por serviços prestados a outras empresas, sem vínculo empregatício, a somatória de R\$ 247.906,00, sendo a somatória das despesas escrituradas no Livro Caixa o correspondente a 23% das receitas auferidas.

12) Portanto, não encontra guarida a pretensa infringência, por parte do impugnante, conforme disposto no artigo 6º, inciso I a III e parágrafos da Lei nº 8.134/1990, bem como o disposto no artigo 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250/95.

Anexa Resumo Anual dos Livros Caixas Mensais e solicita a posterior juntadas do Livro Caixa com cópias dos respectivos comprovantes de despesas do 4 trimestres de 1998.

Em 23/09/2003 apresenta os documentos complementares de fls. 66 a 411.

(Grifo no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 439 a 449):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. DESPESAS COM NÃO DEPENDENTE.

As despesas médicas, para fins de dedução da base de cálculo do imposto, devem ser comprovadas mediante documentação hábil e devem referir-se a despesas próprias ou de dependente. Despesas efetuadas em nome do pai, não dependente, não podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto, por falta de previsão legal.

LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO.

As despesas que se autoriza excluir da receita decorrente do exercício da atividade de administrador para apuração do rendimento tributável, além de estarem devidamente escrituradas em Livro Caixa, devem ser necessárias à percepção da receita e ser comprovadas por meio de documentação hábil e idônea

Somente é dedutível a despesa registrada em Livro Caixa quando comprovado nos autos que essa despesa não se refere à atividade de pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio.

(Grifo no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando parcialmente os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 455 a 466):

1. Salienta que a glosa das despesas médicas realizadas em benefício do Sr. Emílio Venturini, seu pai, deverá ser afastada.
2. Aduz que todas as despesas escrituradas no livro-caixa preenchem os requisitos exigidos para a respectiva dedutibilidade.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 07/06/2013 (processo digital, fl. 454), e a peça recursal foi interposta em 03/07/2013 (processo digital, fl. 455), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Alegações remanescentes

Consoante visto no relatório, os contornos da matéria devolvida para apreciação do colegiado estão delimitados pelas alegações recursais tocantes às deduções de despesas médicas com não dependentes, bem como aquelas escrituradas em livro-caixa.

Mérito

Dedução de despesas médicas

O contribuinte poderá deduzir os dispêndios com tratamento de saúde própria ou de seus dependentes e alimentandos na apuração do imposto devido, desde que satisfeitas as imposições legais a isso impostas, conforme preceitua a Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, incisos I e II, alínea "a", §§ 2º, incisos I a V, e 3º, nestes termos:

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 hospitalais, 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.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração,

observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea *b* do inciso II do caput deste artigo.

Assim considerado, infere-se que **nem todos** os dispêndios com tratamento de saúde preenchem os requisitos legais para a dedutibilidade almejada pelo Recorrente, mas **tão somente** aqueles que satisfaçam as delimitações atinentes à **comprovação** em si, ao **pagamento** e à **prestação** do correspondente serviço, quais sejam:

1. quanto à **comprovação**, exceto quando o pagamento for efetivado por meio de cheque nominativo, a documentação comprobatória deverá:

- a) conter nome, endereço e CPF¹ ou CNPJ² da pessoa física ou jurídica beneficiária do respectivo pagamento;
- b) discriminar os produtos e/ou serviços utilizados pelo contratante;

2. quanto ao **pagamento**, a despesa:

- a) tenha sido satisfeita pelo declarante ou por seu dependente declarado;
- b) o ônus financeiro não tenha sido transferido a terceiros, em virtude de supostos ressarcimentos ou cobertura de seguro contratado;

3. quanto à **prestação**, que o serviço esteja restrito:

- a) a tratamento de saúde própria e ao de dependentes declarados ou alimentandos do contribuinte, em virtude do cumprimento de obrigação decorrente do direito de família;
- b) às prestações efetuadas pelos profissionais, exaustivamente, discriminados na supracitada Lei;
- c) desde que localizados no Brasil, aos planos de saúde e contrato de seguro saúde garantidor de atendimento ou ressarcimento das despesas de iguais natureza e usuários da correspondente prestação.

A propósito, a Declaração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) é documento fiscal constitutivo do crédito tributário apurado espontaneamente pelo sujeito passivo, sob a condição resolutória de posterior homologação por parte da autoridade administrativa competente. Por conseguinte, referida declaração não tem o condão de provar o fato em si declarado, cujo ônus probatório recai para o respectivo declarante, conforme art. 4º do Decreto-Lei nº 352, de 17 de julho de 1968, nestes termos:

Art 4º Fica dispensada a juntada de comprovantes de deduções e abatimentos às declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas repartições lançadoras, quando estas julgarem necessário.

¹ Cadastro de Pessoas Físicas;

² Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Oportuno ressaltar que a autoridade tributária atua de modo obrigatório e vinculado à legalidade que norteia sua atividade, nos exatos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN. Em tal perspectiva, o executante do procedimento fiscal deverá averiguar se reportadas exigências legais foram fielmente cumpridas. Inclusive, quando for o caso, serão exigidas provas e e/ou esclarecimentos adicionais a seu juízo necessários, aí se incluindo a confirmação do **efetivo pagamento**, conforme asseveram os arts. 11, § 3º; e 74 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, *verbis*:

Art. 11 Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

[...]

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Art. 74 As declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários.

Como se vê, há inversão legal do ônus probatório, eis que deslocado para o contribuinte, em precisa consonância com o princípio da prova processual, visto nos arts. 333, inciso I, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 373, inciso I, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), segundo o qual o autor deve provar o fato constitutivo do seu direito. Nessa perspectiva, a fiscalização não carece obter provas acerca de suposta inidoneidade da documentação que o contribuinte carrou aos autos; mas este, sim, tem de apresentar elementos certificando a veracidade do reportado conteúdo documental.

Ademais, citada dedutibilidade está vinculada ao cumprimento de duas condições objetivas, quais sejam: a efetividade da prestação do serviço em si e a onerosidade recair para o declarante. Portanto, já que a fruição deste benefício fiscal fica afastada pelo simples fato do descumprimento de um destes requisitos, quando entender razoável, a autoridade fiscal pode exigir prova do efetivo pagamento e/ou esclarecimentos acerca de dispêndio que o contribuinte pretendeu provar por meio de simples recibo.

Em virtude disso, o sujeito passivo terá de apresentar os correspondentes documentos exigidos pela fiscalização, sob pena de ter suas deduções não admitidas quando não o fizer a contento, consoante precisam os arts. 149, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN); 74, § 3º, e 77, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. Confira-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943:

Art. 74 [...]

[...]

§ 3º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento ex-officio de que trata a alínea b do art. 77.

Art. 77 O lançamento ex-officio terá lugar quando o contribuinte:

[...]

b) deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe fôr dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

A dito respeito, ao regular reportada matéria, igual perspectiva foi traçada pelo Decreto n.º 3.000, de 1999 (vigente durante aludido ano-calendário em análise, quando foi revogado pelo Decreto n.º 9.580, de 2018, em 22/11/2018). Nestes termos:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora..

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários.

[...]

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício

Sequenciando a análise, é crucial se conhecer as razões por que a decisão a *quo* entendeu por manter reportada glosa, nestes termos (processo digital, fls. 443 a 445):

DESPESAS MÉDICAS

O lançamento considerou indevida a dedução de despesas médicas no valor de R\$ 45.269,17 (R\$ 51.142,48 – R\$ 5.873,31), por se referirem a despesas realizadas com pessoas não vinculadas ao contribuinte ou seus dependentes.

A dedução de despesas médicas tem previsão no Regulamento do Imposto de Renda de 1994, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994, RIR/94, assim dispõe em seu art. 85, que dispõe:

[...]

Não há dúvidas, que a legislação de regência, acima transcrita, estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Incabível, portanto, deduzir da base de cálculo do imposto de renda pessoa física os valores relativos a despesas em benefício de pessoa que não é dependente declarado na Declaração de Ajuste Anual.

Conforme cópia da Declaração de Ajuste Anual/1999, ano-calendário de 1998, de fls. 417/419, verifica-se que constam como dependentes do impugnante Maria José de Melo Venturini e Alexandre Venturini.

Assim, as despesas médicas pagas pelo impugnante relativas a médicos e hospitais utilizadas pelo seu pai, Emílio Venturini, conforme comprovantes de fls. 15 e 30 a 50, totalizando R\$ 44.381,48, não podem ser consideradas como dedução na declaração do impugnante.

Como se vê, a razão não está com o Contribuinte, eis que dita glosa foi mantida exatamente porque o beneficiário dos respectivos dispêndios não era dependente do Recorrente.

Dedução das despesas escrituradas em livro-caixa

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado, desde que atendidos os requisitos legalmente a isso exigidos, conforme estabelece a Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, incisos I a III, e §§ 1º a 4º. Confira-se:

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.

(Grifo nosso)

Por oportuno, a compreensão da expressão “despesas **necessárias**” traduz fato de extrema pertinência para a presente análise, eis que norteador do entendimento que se pretende construir quando da análise do caso concreto. Por conseguinte, buscando afastar eventual subjetividade casuística, aproveita-se, por analogia, do mandamento visto no art. 47, §§1º e 2º, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim como do que está posto no art. 96, §§ 1º a 3º, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Confira-se:

Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Lei nº 10.406, de 2002:

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

Salienta-se que, de igual importância para o deslinde da questão, assim é definido o termo “necessário(a)” pelos dicionários “on line” disponíveis na rede mundial de computadores:

1. essencial, inevitável, imprescindível, indispensável, fundamental, preciso, crucial, primordial, básico, basilar, vital, capital, substancial
(<https://www.dicio.com.br/necessaria/>);

2. impossível de ser dispensado, obrigado a ser cumprido, inevitável
(<https://michaelis.uol.com.br/busca?id=KP94m>);

3. indispensável, imprescindível, fundamental, essencial, precisa, crucial, primordial, básica, basilar, vital, capital, substancial, inescusável.
(<https://www.sinonimos.com.br/necessaria/>).

Analisando o acima transcrito, infere-se que as despesas **necessárias** aqui tratadas são aquelas **imprescindíveis** para o **usual** e **regular** desempenho da atividade profissional geradora dos rendimentos tributáveis, dos quais o Recorrente cogita deduzir reportados dispêndios. Logo, não basta o contribuinte alegar que o exercício de sua profissão demanda aludido desembolso, eis que, como visto, somente é dedutível o consumo também comum aos demais profissionais que atuam regulamente em igual ofício. Com efeito, aí também se inclui o custeio apropriado na manutenção que tenha por propósito a conservação e preservação dos bens igualmente indispensáveis para a normal e corrente execução do serviço prestado.

Igualmente visando arrear valoração subjetiva quando da classificação de suposto dispêndio em despesa ou aplicação de capital, utiliza-se, por analogia, do mandamento visto no art. 45, §1º, da citada Lei nº 4.506, de 1964, nestes termos:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

Analisando-se o excerto acima transcrito juntamente com o disposto na alínea “a” do § 1º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, também já reproduzida anteriormente, conclui-se que apenas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano são despesas de custeio, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital.

Ante o até então exposto, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda. Assim entendido, o estudo acerca da referida dedutibilidade depende de análise individual e específica da suposta despesa, levando em conta as singularidades do respectivo exercício profissional.

Nessa perspectiva, por ocasião do cotejamento supracitado, é razoável a consideração dos seguintes aspectos:

1. não cabe para qualquer rendimento, senão para os decorrentes do trabalho não assalariado, inclusive aqueles dos titulares dos serviços notariais e de registro e os dos leiloeiros;
2. não cabe para qualquer despesa, mas tão somente para os emolumentos, a remuneração de empregados e correspondentes encargos trabalhistas e previdenciários, como também para o custeio necessário à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora;
3. referidas “despesas necessárias” compreendem apenas os dispêndios imprescindíveis para a respectiva atividade profissional; não o sendo, por exemplo, aqueles que lhe sejam apenas úteis;
4. tanto receitas como despesas, têm de estar escrituradas em livro-caixa e serem comprovadas com documentação hábil e idônea;
5. ditos comprovantes de pagamento devem estar em nome do contribuinte e fazerem referência a sua atividade profissional, excluindo-se os desembolsos supostamente perfilhados ao consumo pessoal e residencial do declarante;
6. mencionados dispêndios têm de ser realmente despesas de custeio, assim consideradas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital, a qual não é dedutível.
7. é vedada a dedução correspondente tanto à depreciação ou arrendamento dos bens e instalações como à despesa de transporte e locomoção, exceto, quanto à última, os dispêndios suportados pelo representante comercial autônomo;

8. Apontada dedução é vedada quando os respectivos rendimentos tiverem por origem a prestação de serviços de transporte em veículo próprio locado, ou adquirido com reservas de domínio ou alienação fiduciária, bem como no rendimento bruto dos garimpeiros regularmente matriculados;

9. A receita mensal da atividade é o teto da respectiva dedução, aproveitando-se o excedente até o final do correspondente ano-base, sendo desprezado o montante que supostamente restaria transportado para o ano subsequente.

Posta assim a questão, passo à análise do caso concreto.

Analisando os autos do presente processo, nota-se que o julgador de origem examinou detidamente o livro-caixa apresentado, mantendo integralmente a glosa efetuada pela fiscalização, porque o Recorrente não logrou comprovar a ocorrência em si da respectiva despesa ou sua correspondente normalidade, usualidade e necessidade para a execução do serviço por ele supostamente prestado.

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, nestes termos (processo digital, fls. 447 a 449):

Na impugnação, o contribuinte, no prazo legal, não traz aos autos qualquer documento hábil que fundamente sua defesa. Apenas tenta justificar as despesas como sendo despesas de custeio necessárias à percepção da receita. Alega que é profissional liberal, autônomo, mantendo escritório na Avenida São Luiz, 50, 34º andar, na Capital do Estado de São Paulo, prestou, no referido ano, serviços à Pessoas Jurídicas, todas descritas no “Quadro 1” da Declaração e que compartilha o escritório com o profissional liberal, autônomo Fábio Ozi, CPF 022.126.138-90), sendo parte das despesas do escritório foram rateadas com o mesmo, na proporção de 50% cada, conforme se identifica no Livro Caixa.

Em 23/09/2003, apresenta Livro Caixa com cópias dos comprovantes de despesas dos quatro trimestres de 1998 (fls. 66/411).

Analisando-se os documentos apresentados, verifica-se que alguns desses documentos apresentam-se em nome do impugnante, outros em nome de FÁBIO OZI ou em nome dos dois e, ainda, outros em nome da empresa F & H CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA..

Conforme pesquisas realizadas nos sistemas da RFB, verifica-se a existência da empresa F & H CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA., CNPJ 00.301.398/0001-04, no mesmo endereço informado pelo impugnante, na qual consta o contribuinte Hugo Venturini Neto como sócio-administrador da empresa e Fábio Ozi, CPF 022.126.138-90, como sócio. Assim, os documentos em nome da pessoa jurídica devem ser de pronto desconsiderados.

Verifica-se, ainda, que essa empresa apresentou, para o ano-calendário em questão, Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica tributada com base no Lucro Real, informando despesas operacionais e outras despesas operacionais.

Ressalte-se que o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 23 de dezembro de 1977, base legal do art. 223 do RIR/1994 e art.923 do RIR/1999, determina que os lançamentos contábeis devem estar sempre amparados por elementos que não deixem margem a dúvida quanto à consistência da operação e somente faz prova a favor do contribuinte a escrituração mantida com observância das disposições legais dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Dessa forma, sendo o contribuinte sócio da empresa F & H CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA. tributada com base no Lucro Real, necessário se faz a apresentação da escrita contábil da empresa para que fique comprovado que os documentos apresentados em nome das pessoas físicas não foram utilizados como despesas da pessoa jurídica.

Demonstra-se assim que o contribuinte não comprova que as despesas em nome de pessoas físicas tenham sido realizadas às suas custas e às custas de Fábio Ozi, confundindo-se com as despesas da empresa da qual são sócios.

Cabe esclarecer, ainda, que, além de não conter a perfeita identificação do adquirente, foram incluídas diversas despesas indedutíveis no Livro Caixa, tais como aquisição de móveis, despesas de locomoção, material de reforma do imóvel onde funciona a empresa e outras despesas não necessárias à percepção da receita.

Portanto, os documentos apresentados na fase impugnatória não têm força probatória suficiente para comprovar as despesas no Livro Caixa, no ano-calendário 1998, observando-se, ainda, que o impugnante, por ser sócio da empresa, tem acesso e controle facilitados no que tange à produção, a qualquer tempo, de elementos integrantes da escrituração contábil da correspondente pessoa jurídica.

É pacífico o entendimento da jurisprudência administrativa nesse sentido, conforme se depreende dos seguintes julgados do Conselho de Contribuintes:

[...]

Não tendo a defesa apresentado elementos de fato e/ou de direito para descaracterizar o lançamento em apreço, sobretudo porque não logrou demonstrar, com documentação hábil e idônea, a realização das despesas apontadas em Livros Caixa, mantém-se, assim, a glosa de despesa de Livro Caixa na forma originalmente apurada pela fiscalização.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento no recurso voluntário interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz