



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

Processo n° 18471.001604/2006-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-003.781 – 1ª Turma Especial
Sessão de 04 de novembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ OTÁVIO DOS SANTOS PINTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

DEPENDENTES. AVÓS. POSSIBILIDADE.

Os avós da esposa do contribuinte, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal podem figurar como dependentes na sua declaração de imposto de renda, desde que o cônjuge ou companheiro esteja igualmente incluído na referida declaração.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. ARTIGO 80 DO RIR/1999.

O artigo 73 do RIR/1999 diz que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, e o artigo 80, inciso III, estabelece condições para que os pagamentos possam ser deduzidos, ou seja, limita-se a pagamentos especificados e comprovados, que atendam as especificações do dispositivo legal, relativos a despesas incorridas com o próprio contribuinte e seus dependentes.

PENSÃO ALIMENTÍCIA. DEDUÇÃO. DIRPF. CONDIÇÕES. LIMITE.

Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso II). O limite da

dedução encontra-se na decisão/acordo judicial, não sendo dedutíveis valores outros pagos por mera liberalidade.

**IRPF TITULARES DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO.
LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO.**

Os contribuintes que perceberem rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição Federal, podem deduzir da receita e/ou rendimentos decorrente da respectiva atividade, as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos e manutenção da fonte produtora, desde que lastreado em documentos hábeis e idôneos, devidamente escrituradas no respectivo livro caixa. Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

**DEDUÇÕES. DESPESAS DE CUSTEIO. INDEDUTIBILIDADE DE
APLICAÇÕES DE CAPITAL EM BENS DO ATIVO PERMANENTE.**

O titular de serviços notariais e de registro podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeios pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Entretanto, não constituem despesas de custeio, não sendo, portanto, dedutíveis, as aquisições consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital, tais como reforma do prédio, aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos.

**LANÇAMENTO. ATO ADMINISTRATIVO PLENAMENTE
VINCULADO. MOTIVAÇÃO.**

A própria autoridade administrativa com competência para realizar o lançamento de ofício, em relação a determinada glosa, diz que não pode afirmar que haja algum planejamento para pagar menos imposto, entendendo que seriam necessárias diligências adicionais. Não se pode dar sustentação a parte de uma autuação fiscal que tem por pressuposto o exíguo prazo para realizar diligências e por isso o lançamento é motivado por “resguardar os interesses da Fazenda Nacional”. Motivo alegado é elemento vinculado do ato administrativo, e não se pode, em sede de julgamento recursal, alterar esse elemento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer dedução de dependente, no valor de R\$ 2.544,00, referente ao ano-calendário de 2002, dedução de despesas médicas, no valor de R\$ 216.650,71, referente ao ano-calendário de 2002 e dedução de livro caixa, nos valores de R\$ 612.801,56 e R\$ 551.438,91, referente aos anos-calendários de 2001 e 2002, respectivamente. Vencidos os Conselheiros Marcio Henrique Sales Parada (Relator) e Marcelo Vasconcelos de Almeida que davam provimento parcial ao recurso em menor extensão. Designada Redatora do voto vencedor a Conselheira Tânia Mara Paschoalin.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente e Redatora Designada.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Marcio Henrique Sales Parada e Flavio Araujo Rodrigues Torres.

Relatório

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado, em 11/12/2006, Auto de Infração (fl. 2177 e seguintes) relativo ao **Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas**, anos calendário de 2001 e 2002, exercícios de 2002 e 2003, respectivamente, onde se exigiu **R\$ 108.153,80** a título de imposto, acrescido de **R\$ 81.115,34** a título de multa proporcional (75%) e mais juros de mora calculados pela Selic. O contribuinte foi cientificado da autuação na mesma data, em 11/12/2006, conforme Aviso de Recebimento na fl. 2.688 (vol VII).

As infrações (dedução indevida com dependente, dedução indevida com despesas médicas, dedução indevida de pensão judicial e dedução indevida de despesas em Livro Caixa) estão descritas no Termo de Constatação Fiscal que se encontra na folha 2.157, também lavrado em 11/12/2006, onde Auditor Fiscal assim relata sobre seu trabalho, em resumo:

A presente ação fiscal, referente aos anos-calendário 2001 e 2002, surgiu em razão de demanda interna requisitória. (Repres. Fiscal ... e Malha Fiscal) e também, de demanda externa requisitória (Ministério Público Federal), tendo em vista o contribuinte acima identificado, constar como ORDENANTE de 01 (um) crédito no valor de US\$ 50.000,00, em 08/02/2002, na conta ... administrada pela BEACON HILL SERVICE CORPORATION junto ao JP Morgan Chase Bank-NY.

... foi intimado, através do Termo de Início de Fiscalização lavrado em 31/08/2005, a apresentar, para os períodos acima especificados, Livro-Caixa (sem documentação comprobatória), documentação comprobatória de Dependentes, de Despesas Médicas, de Pensão Alimentícia Judicial e de Contribuições à Previdência Privada e FAPI.

O Auditor, após receber resposta acompanhada de documentos sobre a remessa de numerário referida, restou satisfeito, nesse aspecto. Entretanto, prossegue dizendo que após análise do Livro Caixa e seleção de despesas por amostragem, intimou o contribuinte a apresentar elementos comprobatórios dessas despesas, tendo-os recebido. Observou que a

relação receita/despesa do Tabelião fiscalizado (em torno de 50%) nada discrepava dos percentuais verificados entre os 37 maiores cartórios do Rio de Janeiro. Porém, registrou que:

Da análise de toda a documentação obtida internamente e externamente, constatamos diversas deduções indevidas de despesas e realizamos as respectivas glosas, que se encontram relacionadas no DEMONSTRATIVO DE DESPESAS GLOSADAS..

Trata de "diversas despesas médicas" que considerou como não comprovadas, e, especificamente, daquelas incorridas com Sr. José Toller Rodriguez Alvarez, avô de sua esposa.

Quanto às despesas escrituradas em Livro Caixa, relata o seguinte:

Da leitura do DEMONSTRATIVO DE DESPESAS GLOSADAS, verifica-se de imediato os dispêndios que não se enquadram no conceito de despesas de consumo necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. A seguir estão relacionadas as empresas que deram origem a essas despesas:

. - Cia Brasileira de Distribuição Ltda Climafrio - JFT Comercial Ltda, Estarpiso Com. e Decorações, Tecnica Campoy Eletroeletrônica, Digi Fire System Ltda, Cantina La Tavola Ltda, Metaware Soluções Ltda e Algarves Alimentos Brasil Ltda.

Constata-se também, de imediato, despesa de valor apurado inferior ao declarado, despesa sem documentação comprobatória e a utilização de uma nota fiscal duplicada como despesa, são elas as realizadas com as seguintes empresas:

- Biba - Imóveis e Administração Ltda, LL Divisórias Ltda, Figueira Assoc Seguros e Aker Consult e inform Ltda.

As despesas efetuadas com Leasing-Caução e Leasing-Aluguel do UNIBANCO, foram glosadas visto não ser permitido por lei a sua dedução.

Em relação às despesas realizadas com a contratação de escritórios de advocacia, somente foram acatadas por esta fiscalização como dedutíveis aquelas realizadas com a contratação dos escritórios Takeda Advogados Associados e JM Prado Garcia Advogados Associados, cujos respectivos Contratos de Prestação de Serviços e DECLARAÇÃO apresentados deixam claro que se tratam de despesas de custeio necessárias à percepção da receita. Quanto às despesas dos demais escritórios que se encontram relacionados a seguir, foram glosadas por não se enquadrarem como tal:

- Advocacia Junqueira Braccio Advogados Associados, Viegas de Lima Advocacia, Marcelino Souto advogados Associados e Elcio R Sarti Advogados Associados.

Explica que não considerou também:

... as despesas realizadas com as contratações firmadas com as empresas Flacon Serviços de Informática Ltda e Trida Informática Ltda cujos contratos deixam claro a aquisição de software sem restrições quanto a venda, doação, reprodução, locação, sublocação, utilização como modelo, etc. Tais despesas portanto não foram aceitas como dedutíveis.

...o contrato de prestação de serviços firmado com a empresa Attacon Assessoria e Consultoria Ltda, constata-se que as despesas realizadas não são dedutíveis da receita, por não se configurarem como despesas necessárias à percepção da receita, visto que, tem por objetivo o aumento da lucratividade do Tabelião.

Em relação à empresa Moncloa Aluguel de Bens e Serviços S/C Ltda, importante destacar o relatório fiscal (fl. 2.165):

...a responsável por ela junto, à SRF, é a Sra . MONICA MOREIRA DE BIVAR, esposa do contribuinte, que tem como sócio o Sr. FLAVIO NILTON PINTO . Consta no CNPJ a data de abertura desta empresa, em 30/08/2000.

Nos anos de 2001 e 2002 a empresa só emitiu 01 (uma) nota fiscal por mês, e todas elas para o cartório do Tabelião, Sr. JOSE OTAVIO DOS SANTOS PINTO. A soma dos valores constantes nas 12 notas fiscais recebidas pelo Tabelião, em 2001, é exatamente igual ao valor declarado de receita bruta pela empresa Moncloa, isto é, R\$ 429.276,76, o mesmo acontece em relação a 2002, onde se verifica que o montante faturado pela Moncloa para o cartório é igual ao valor declarado de receita bruta pela empresa , R\$ 546.335,91.

Desperta a atenção desta fiscalização o valor total avaliado dos bens, em R\$150.433,93, que se encontram relacionados no anexo ao contrato de locação com a Moncloa, e o valor total pago de R\$ 975.612,67, por JOSE OTAVIO DOS SANTOS PINTO, pela locação dos mesmos , ou seja , o sêxtuplo do valor de avaliação dos bens alugados.

Não se pode afirmar que o contribuinte se utiliza de algum planejamento estratégico com o propósito de pagar menos imposto, sem que se faça uma rigorosa diligência local, tanto na empresa Moncloa quanto no cartório do Tabelião, ambos localizados em São Paulo, o que demandaria muito tempo. E diante do exíguo prazo para se realizar o lançamento, referente ao ano-calendário de 2001, salvaguardando os interesses da Fazenda Nacional, não restou outra alternativa à esta Fiscalização , senão glosar tais despesas.

O "demonstrativo de despesas glosadas" está na folha 2.167 e ss. (vol. VI) e inclui despesas médicas, com dependentes e pensão alimentícia, além das despesas com Livro Caixa.

Inconformado com o lançamento fiscal, o contribuinte apresentou Impugnação, que consta das folhas 2.696 a 2.780 (vol VII) onde, em preliminar, pede a

nulidade do Auto de Infração, por ausência de provas e falta de certeza e liquidez do crédito e, no mérito, manifesta-se em relação a cada uma das glosas efetuadas, acima relatadas, anexando documentação.

Conhecida pela DRJ Rio de Janeiro II, a manifestação do contribuinte foi assim tratada, em resumo:

1 - entendeu que não havia vício de nulidade, que foram cumpridas as determinações do Decreto nº 70.235, de 1972, e os princípios administrativos devidos;

2 - quanto à glosa de dependentes, dizendo que relação de dependência para efeitos tributários não obrigatoriamente precisa ser idêntica a prevista no Código Civil, destacou que como a esposa do fiscalizado não tinha rendimentos tributáveis no ano calendário de 2002, não haveria previsão legal para que seus avós fossem incluídos como dependentes na declaração apresentada em conjunto com o cônjuge;

3 - quanto à glosa de despesas médicas, aceitou em parte a comprovação das despesas apresentada pelo Impugnante, para concluir que "*fica rechaçada a glosa de despesas médicas do ano-calendário de 2001.*"

Já para o ano de 2002, analisou os comprovantes apresentados e entendeu que faltavam requisitos legais, mantendo a glosa de despesas com Geriatric's; Nutroclin; Amil. Aceitou a comprovação das despesas com Plan-Assite e, parcialmente, com a Unimed Rio (R\$ 156,95, desconsiderando os encargos pelo pagamento em atraso). Por fim, em relação às despesas com o avô da esposa do contribuinte, entendeu que não seriam dedutíveis por aquele não poder figurar como dependente desse. Assim, entendeu pela manutenção da glosa no valor de R\$ 226.045,97, nesse ano.

4 - no que tange à pensão judicial, esclareceu que os limites da dedução são fixados na determinação ou homologação judicial para seu pagamento, sendo pagamentos espontâneos a maior indedutíveis.

5 - em relação ao Livro Caixa, escriturado pelo contribuinte na qualidade de Tabela, entendeu que não havia nos autos qualquer arbitrariedade, confusão ou abuso, e acrescentou o seguinte:

5.1 - Não é demais deixar bem claro que não se pode confundir gasto essencial com aquela despesa que apenas acarreta aumento da produtividade, bem estar da fonte produtora e de seus funcionários, bem como um melhor desempenho da atividade profissional praticada.

5.2 - Não se pode dizer que é essencial para um cartório: a contratação de advogados consultores e empresas do gênero; serviços de consultoria de informática e fornecimento de programas de computadores, sendo alguns de uso irrestrito e geral; comissão de corretagem em seguros; empresas de consultoria em geral; empresas responsáveis por aperfeiçoar o serviço de entrega de intimações; empresas que servem alimentação; inclusive os serviços prestados pela empresa Moncloa; entre outras.

5.3 - ... o contribuinte não trouxe aos autos nenhum contrato advocatício que lograsse comprovar que os serviços prestados teriam um vínculo direto com a atividade

desempenhada pelo cartório. Ademais, as declarações de fls. 1.385 e 1.386, bem como os documentos correspondentes, não suprem a ausência de prova do vínculo entre o serviço contratado e a atividade essencial do cartório. Portanto, fica mantida a glosa das despesas listadas e alegadas pelo contribuinte, em sua peça defensiva, quanto aos itens 2,4, 7, 8,9, 11, 12 e 13, às fls. 1.377 a 1.381.

5.4 - É válido também esclarecer que os dispêndios com aplicação de capital, ou seja, aquisição de bens com vida útil superior ao período de um ano, não podem ser utilizadas como dedução de livro caixa, ainda que tais bens sejam utilizados dentro de um imóvel que não seja de propriedade do contribuinte. Com isso, não há como considerar as despesas com: TVC; VCR; forno; rádio; empresas de instalação de equipamentos e benfeitorias; e especificamente os bens alugados pela empresa Moncloa Locação de Bens e Serviços. Tais despesas foram apontadas e requeridas pelo autuado, em sua impugnação, conforme itens 1, 3, 6 e 13, às fls. 1.377 e 1.379 a 1.381, devendo ser mantida a glosa de todas essas despesas.

5.5 - É meritório salientar que não é permitida a dedução, como despesa de livro caixa, dos gastos em face de contrato de arrendamento mercantil — leasing. Esta regra independe de o contribuinte adquirir ou não o bem arrendado ao final do contrato, já que a natureza deste tipo de negócio é justamente a figura da possibilidade de o arrendatário comprar o bem ao final do contrato. não há como aceitar as despesas de aluguel de bens móveis e equipamentos solicitadas pelo contribuinte, no item 5 da impugnação, à fl. 1.378, ainda que o interessado não tenha adquirido os bens no final o contrato.

5.6 - Em relação ao aluguel do imóvel onde funciona o Cartório, disse que a legislação tributária permite a dedução com despesa de aluguel do imóvel onde o contribuinte exerça a sua atividade profissional. Então, tendo o autuado comprovado a outra parte da despesa no valor de R\$ 4.355,20, "*fica rechaçada a glosa de mesmo valor implementada no presente lançamento*".

Em conclusão, neste item, dispôs que: "*ficam corroboradas todas as glosas de despesas de livro caixa do ano-calendário de 2001 e R\$ 689.358,84 do ano-calendário de 2002*".(grifei)

Assim, decidiu-se pela "procedência em parte" da Impugnação, conforme discriminação de valores que calculou.

Cientificado dessa Decisão em 24/06/2010, conforme assinatura na folha 3.542, o contribuinte, irrisignado, apresentou recurso voluntário em 26/07/2010 (fl. 3.550), segunda feira, onde, em resumo, assim se manifesta:

a) preliminarmente, fala da reserva legal, dos princípios que norteiam o Decreto nº 70.235, de 1972, diz que houve "inversão do ônus da prova" e pede, citando os artigos 3º e 142 do CTN e 9º e 10 do PAF, que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, falando em "preterição do direito de defesa";

b) em relação à dedução indevida com dependente, diz que a fiscalização aceitou como dependente a esposa do contribuinte, Sra. Mônica de Bivar, mas não o avô dela, o Sr. José Toller Alvarez. A razão seria porque a Sra. Mônica estaria isenta de tributação, em face de seus rendimentos, naquele ano. Fala do RIR, da Lei nº 9.250, de 1995, do "perguntas e

respostas" da Receita Federal e do Código Civil. Conclui, assim, que não era lícito ao Agente Fiscal recusar, porque legitimamente assegurada no RIR/99 (art. 8º c/c art. 10), a opção do contribuinte pela declaração em conjunto com sua companheira Monica de Bivar, feita no exercício de 2003 (ano-calendário 2002), sem prejuízo da dedução correspondente à própria companheira, como dependente do contribuinte (RIR/99 art. 8º § 3º). Só que, ao assim reconhecer, o Sr. Agente Fiscal olvidou que, sendo a declaração do contribuinte em conjunto com a de sua companheira, ele não poderia tampouco recusar a mesma dedução, como dependentes, em relação aos avós dela, sob pena de cometer uma incoerência e - pior - sob pena de negar vigência e aplicação ao disposto no mesmo RIR/99, artigo 77 e seus parágrafos. Registre-se, além disso, que o Sr. Agente Fiscal não observou que o contribuinte incluiu corretamente, na sua impugnada declaração anual conjunta relativa ao ano-calendário de 2002, os rendimentos não-tributáveis de sua companheira, no montante de R\$ 12.480,00 e que a Sra. Mônica Bivar estava obrigada a apresentar Declaração de Rendimentos anual, pela sua condição de sócia quotista em empresa.

c) em relação à dedução indevida com despesas médicas, diz que apresenta comprovantes daquelas com AIR Assistência Respiratória, Dr. Carlos Eduardo Zuma, AMIL e PLAN-ASSISTE, para 2001.

Para 2002, diz que os serviços de Nutroclin e Geriatrics foram prestados e incorridos em dezembro de 2002; AMIL e PLAN-ASSISTE figuram em seu contracheque e o comprovante da Unimed Rio (R\$ 166,95) está igualmente anexado

Trata daquelas relativas ao Sr. José Toller Alvarez que, como dito no item anterior, é avô de sua esposa. Destaca que o Fisco não questionou a legitimidade das despesas nem a comprovação de sua ocorrência, mas sim a questão de ser o beneficiário dependente ou não do contribuinte, conforme já tratado anteriormente.

d) em relação à dedução com pensão judicial, repete os mesmos argumentos já tratados na impugnação. Diz que o valor apurado pelo Fiscal foi de R\$ 17.636,09 mas que, além disso, efetuou ainda outro pagamento espontâneo de R\$ 2.500,00, como comprova. Tendo parte desse valor já sido descontado pela fonte, declarou pensão dedutível de R\$ 18.803,17.

e) no que toca ao Livro Caixa, fala em ônus da prova e que em nenhum momento o Auditor questionou a idoneidade dos documentos comprobatórios das despesas glosadas e, especificamente, que:

e.1) o Arrendamento Mercantil glosado, refere-se aos equipamentos de informática que NÃO foram adquiridos ao final do contrato,

e.2) despesas com instalações de Rack para Servidor(Computador), Pontos de Rede, NoBreak, Comando para Multiplexador, divisórias, equipamentos, aparelhos de ar condicionado, constando fios, canaletas, calhas condutoras, persianas e mão de obra, foram glosadas sem o menor amparo legal, já que em se tratando de imóvel locado estas instalações não se incorporam ao patrimônio do locatário.

e.3) inusitada a glosa dos pagamentos à Moncloa Aluguel de Bens e Serviços S/C Ltda, a título de locação de móveis, apresentadas cópias das Declarações IRPJ da Empresa MONCLOA, bem como de seus Livros Diários, onde encontram-se escrituradas as Receitas auferidas por força do Contrato com o 10º Tabelião de Protesto de Letras e Títulos. Sustenta

que a razão da desconsideração da despesa foi relatada pelo Auditor como incerta e devida a falta de tempo para realizar as diligências que ele mesmo disse serem necessárias. Conclui que o motivo alegado não é admissível.

e.4) diz que a própria Autoridade autuante relatou que as despesas declaradas estão dentro da margem de outros Cartórios fiscalizados e que todas as despesas apresentadas no Livro Caixa pelo contribuinte e devidamente comprovadas foram necessárias à movimentação e a manutenção da atividade notarial.

e.5) Trata de cada uma das despesas glosadas, conforme especificaremos no voto, a seguir.

REQUER que seja acolhido e provido o presente recurso integral para o fim de determinar, pela ordem, a anulação da decisão da autoridade julgadora de primeira instância, diante das relevantes questões preliminares suscitadas, ou então sua reforma, em face das razões de mérito, para o fim de ser declarada e reconhecida, ao final, a absoluta impropriedade do lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (*arquivo.pdf*).

PRELIMINAR

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA

À luz da melhor doutrina pátria, o processo civil, na linha do qual se encontra o processo administrativo fiscal, é um método de composição dos litígios, usado pelo Estado para cumprir sua função jurisdicional, com o objetivo imediato de aplicar a lei ao caso concreto e mediato de pacificação e paz social. Em razão de vários fatores, a forma como o processo se desenvolve assume feições diferentes.

No dizer de Humberto Theodoro Júnior, “*enquanto processo é uma unidade, como relação processual em busca da prestação jurisdicional, o procedimento é a exteriorização dessa relação e, por isso, pode assumir diversas feições ou modos de ser.*” Ensina o renomado autor que “*procedimento é, destarte, sinônimo de ‘rito’ do processo, ou seja, o modo e a forma por que se movem os atos do processo*” (Theodoro Junior, Humberto in Curso de Direito Processual Civil, vol. I, 41 ed. Forense, Rio de Janeiro, 2004, p.303)

Pois bem, o procedimento está estruturado segundo fases lógicas, que tornam efetivos os seus princípios fundamentais, como o da iniciativa da parte, o do contraditório e o do livre convencimento do julgador.

Conforme os artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, é a **impugnação da exigência**, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, que **instaura a fase litigiosa do procedimento**. (grifei)

Se, ao efetuar o lançamento, o Auditor Fiscal descreveu incorretamente uma das várias infrações, ou baseou-se, pontualmente, em ilação lógica que não se comprova, é caso a ser tratado no mérito, em relação àquela glosa específica, sem invalidar, entretanto, todo o procedimento fiscal. Assim, a relação de dependência do avô da esposa do recorrente ou o valor pago a título de pensão alimentícia são inteiramente independentes da glosa em relação ao aluguel de móveis da empresa Moncloa, no caso, que o recurso toma como fundamento para pedir a nulidade por cerceamento de defesa.

Importante manifestar o entendimento da “instrumentalidade das formas”, pelo que transcrevo o seguinte:

“Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.”
(PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1197)

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

No seu pedido, fala ainda "anulação da decisão da autoridade julgadora de primeira instância", mas não vejo qualquer fundamento para tal. A decisão de primeira instância foi proferida por autoridade competente, tratando dos pontos da impugnação e manifestando, fundamentadamente, seu entendimento sobre cada um deles. Além do mais, ela foi parcialmente favorável ao contribuinte, que parece não ter observado isso, já que recorre inclusive de parcela já lhe deferida em 1ª instância, como foi o caso da glosa das despesas médicas relativas ao ano de 2001, conforme relatado.

Assim, rejeito a preliminar argüida.

MÉRITO

1. DEDUÇÃO COM DEPENDENTE. DECLARAÇÃO EM CONJUNTO.

A glosa de dedução pretendida com dependente deu-se apenas no ano calendário de 2002, pelo valor de R\$ 2.544,00, correspondente a dois dependentes, pelos valores da época.

Na DIRPF/2003 (retificadora), apresentada em 07/09/2003, cuja cópia consta das folhas 32 e seguintes, o contribuinte optou por "declaração em conjunto" com seu cônjuge Mônica de Bivar, CPF: 898.596.697-91.

Os rendimentos dela não foram oferecidos à tributação, não constando da ficha "rendimentos tributáveis", ou seja, não foram somados aos seus rendimentos, como deve ser feita uma declaração de fato "em conjunto". Declarou tais rendimentos como "isentos e não tributáveis", entendendo que assim estavam corretamente classificados. No recurso, afirma-se que tal rendimento, no valor de R\$ 12.480,00, seria "não tributável".

O mesmo observo em relação aos rendimentos do avô da esposa do recorrente. Na declaração, devem ser oferecidos à tributação o rendimento do declarante e o rendimento de seus dependentes, considerando-se omissão de rendimentos ou, no caso, classificação indevida, o fato de não ter somado aos seus, os rendimentos dos dependentes e do cônjuge que declara em conjunto.

Segundo o artigo 11 da Lei nº 9.250, de 1995, o imposto sobre a renda devido na declaração será calculado mediante a utilização de tabela que especifica, que foi alterada, em seus valores, por leis posteriores (para o ano em questão a Lei nº 10.451, de 10/05/2002). O que se observa é que até determinado limite, os rendimentos não sofrem efeitos da tributação porque não há alíquota a ser aplicada, mas não porque tenham natureza de rendimentos isentos. Rendimentos isentos são aqueles previstos no artigo 39 do RIR/1999.

Assim, quando somados aos rendimentos do Recorrente, os rendimentos do avô de sua esposa, que são rendimentos provenientes de aposentadoria (sem comprovação de que sejam isentos na forma da lei), no caso de declaração em conjunto, deveriam estar no quadro de rendimentos tributáveis, linha 02 - "recebidos de pessoas jurídicas, dependentes".

Colho do próprio recurso o trecho:

.. a própria SRF informa no Perguntas e Respostas - 2005- nº 84.

"Cônjuge e Filhos Menores Sócios de Empresa 84. Cônjuge e filhos menores que são sócios de empresa podem apresentar a declaração de rendimentos em conjunto, ou sem apresentá-la, ficar na condição de dependentes do declarante ?

Sim, o contribuinte casado apresenta declaração em separado ou, opcionalmente, em conjunto...

*.... **No caso de declaração em conjunto, os rendimentos de filho ou cônjuge devem ser somados aos do declarante para efeito de ajuste na declaração anual. A declaração em conjunto supre a***

obrigatoriedade da apresentação da declaração a que porventura estiverem sujeitos o cônjuge ou filhos."(grifei)

Bem, mas a Fiscalização não se ateve a esses aspectos e nada disse quanto a isso.

Por outro prisma, se os rendimentos da esposa Mônica, todos, não eram rendimentos sujeitos ao ajuste anual, sendo "não tributáveis" por sua essência, como várias vezes diz o Recurso, incluídos entre a lista fechada do artigo 39 do RIR/1999, e fora do escopo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.250, de 1995, não seria o caso de apresentação de declaração em conjunto.

Vejamos o artigo 8º do RIR/1999:

Art. 8 º Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, da atividade rural e das pensões de que tiverem gozo privativo.(sublinhei)

Se não há rendimentos a serem tributados em "conjunto", a declaração de ajuste anual, como foi feita, não tem a finalidade da Lei e do Regulamento, mas, no caso, tão somente serviu para deduzir **R\$ 216.650,71** de despesas médicas do avô da esposa do Recorrente.

Mostra-se, portanto, uma "opção" que não atinge a finalidade de "tributar em conjunto" os rendimentos do casal, já que não houve rendimentos tributáveis para um deles, mas de deduzir despesas de pessoa que, caso contrário, seria não dependente.

Observe-se que não são aplicáveis as disposições de parentesco civil, para fins de raciocínio tributário, uma vez que tem finalidades diversas. Por exemplo, não há dúvida que o **neto** é parente consanguíneo em linha reta (descendente), mas não pode ser considerado dependente, com despesas dedutíveis, para fins de tributação do imposto de renda, salvo se o avô ou avó detiver sua guarda judicial. Portanto, a dedutibilidade não se encerra no parentesco civil, mas naquilo que a legislação tributária autoriza.

Nesse aspecto, portanto, entendo correto o lançamento tributário que glosou os avós da esposa do Recorrente da lista de dependentes da DIRPF/2003.

2. DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS

Como já exposto, a decisão recorrida, na folha 3.535, diz o seguinte:

Sendo assim, fica rechaçada a glosa de despesas médicas do ano-calendário de 2001 e mantida a glosa de despesas médicas no valor de R\$ 226.045,97 do ano-calendário de 2002.(sublinhei)

No recurso, recorre-se da decisão de 1ª instância, na parte que for desfavorável ao contribuinte. Não há, portanto, o que ser analisado em relação a despesas médicas do ano calendário de 2001.

Bem, dos R\$ 226.045,97 mantidos para o ano de 2002, R\$ 216.650,71 referem-se ao Sr. José Toller Alvarez, avô da esposa do Recorrente, sobre o qual tratamos no item anterior.

Como bem aponta o recurso, não há controvérsia sobre a efetividade dos serviços prestados ou a comprovação do efetivo pagamento. A glosa deveu-se a conclusão sobre a impossibilidade de declará-lo como dependente.

Uma vez exposto o raciocínio quanto à relação de dependência e a declaração em conjunto, alhures, por conseguinte é de ser mantida a glosa dessas despesas médicas cujo beneficiário foi o Sr. José Toller Alvarez.

Das outras despesas do ano de 2002, importante, primeiramente, destacar que o artigo 73 do RIR/1999 diz que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, “a juízo da autoridade lançadora” e, ante o pleito de deduções com despesas médicas, no mesmo ano calendário, de mais de duzentos mil reais, entendo que o pedido de justificação/esclarecimento, feito pelo Auditor no Termo de Intimação Fiscal é plenamente cabível.

O artigo 80, inciso III do mesmo Regulamento, estabelece condições para que os pagamentos possam ser deduzidos.

O recibo da **Clínica Geriatric's**, que se encontra na folha 2.931 não apresenta “indicação do endereço e número de inscrição no CPF” de quem o emitiu, não foi emitido por profissional de saúde e, conseqüentemente, não contém a inscrição do profissional no Conselho respectivo. Ainda, não especifica que tipo de serviço foi prestado nem quem foi o beneficiário dos serviços, limitando-se a dizer que o pagamento foi efetuado pelo Recorrente e está assinado por “Ilcéa Azevedo - faturamento.” Ratifico o exposto na decisão recorrida e entendo que seja imprestável para subsidiar dedução de R\$ 5.143,13.

Quanto ao pagamento efetuado a **Nutroclin**, não se apresenta recibo de pagamento nos termos do dispositivo supracitado, constando na folha 2.915 um “doc” bancário, com data de 10/01/2003, ou seja, o pagamento não foi feito no ano calendário em questão. O imposto de renda das pessoas físicas orienta-se pelo regime de caixa, considerando as entradas e saídas no mês em que efetivamente ocorrem e não no mês a que se referem (competência), em face da alegação do recorrente de que “o serviço fora prestado em dezembro de 2002”. Ratifico as considerações exaradas pelo Julgador *a quo* (fl. 3.534) para manter a glosa de R\$ 2.400,00.

Quanto à despesa com **Plan Assiste**, no valor de R\$ 1.893,84, não está, como explicado, em litígio, uma vez que disse o Julgador *a quo*, na folha 3.534: “o comprovante de rendimentos de fl. 1.465 do Ministério Público Federal demonstra o referido valor pago ao Plan-Assiste.” (sublinhei)

Quanto à despesa com **Amil**, no importe de R\$ 1.842,13, o Recorrente diz que estaria registrada nos comprovantes de rendimentos do MPF, já anexados. A Autoridade recorrida apontou que não localizara nos autos tal registro. Verifico na folha 2.949 o referido comprovante para o ano de 2002. Existe o registro de despesas com Plan Assiste, já consideradas acima, mas não encontro despesas com Amil. Nas folhas seguintes há o comprovante anual para 2001 e os contracheuques mensais também para 2001. Portanto, ratifico o exposto na decisão de 1ª instância.

Por fim, em relação à **Unimed Rio**, não se discute a despesa com o Plano de Saúde nem sua comprovação, que já foi aceita pelo valor do título apresentado, de R\$ 156,95 (fl. 2.929). A questão reside no pagamento dos encargos, já que o título foi quitado em atraso. Entendeu o Julgador *a quo* que esses encargos, pela mora no pagamento, não são dedutíveis. Ratifico esse entendimento com a justificativa que os juros pagos não são “despesas médicas” que o Regulamento e a Lei autorizam deduzir da base de cálculo do imposto. Assim, mantém o decidido, glosando a diferença entre R\$ 166,95 declarados e o valor acima indicado.

Nesse item, portanto, nada se altera em favor do Recorrente.

3. DEDUÇÃO COM PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, em seu artigo 78, traz que na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais, reproduzindo a Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso II.

É possível identificar que sejam necessários documentos a comprovar o efetivo pagamento da pensão e que este se deu em virtude de determinação judicial ou acordo homologado judicialmente, e não por mera liberalidade do alimentante. Nesse sentido, tem se posicionado esta Turma Especial. Vejamos nos seguintes Acórdãos, à guisa de exemplo:

2801-003.350 – 1ª Turma Especial Sessão de 22 de janeiro de 2014

DEDUÇÃO. PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL.

Somente são dedutíveis os pagamentos de pensão alimentícia quando o contribuinte provar que realizou tais pagamentos, e que estes foram decorrentes de decisão judicial.

Recurso Voluntário Negado

2801-003.082 – 1ª Turma Especial Sessão de 20 de junho de 2013

PENSÃO ALIMENTÍCIA. DEDUÇÃO.

São dedutíveis na declaração de ajuste anual, a título de pensão alimentícia, as importâncias pagas em face das normas do Direito de Família quando em cumprimento de acordo homologado judicialmente.

Recurso Voluntário Provido

2801-002.836 – 1ª Turma Especial Sessão de 22 de janeiro de 2013

DEDUÇÃO. PENSÃO ALIMENTÍCIA. REQUISITOS.

A dedução de pensão alimentícia está condicionada à comprovação de que foi estabelecida em decisão judicial ou em

acordo homologado judicialmente e que os pagamentos ocorreram, dentro dos limites estabelecidos judicialmente.

O que se discute no recurso não é a comprovação do pagamento tampouco se havia uma decisão judicial ou acordo homologado judicialmente determinando o pagamento de pensão, mas somente o limite dedutível dessa pensão e sua extrapolação, no caso o valor de R\$ 1.167,08 resultante de diferença entre o valor declarado de R\$ 18.803,17 e o valor apurado pelo Fiscal de R\$ 17.636,09 (fl. 2.167).

O Recorrente explica que essa diferença deveu-se a um “pagamento espontâneo” de R\$ 2.500,00 que, deduzido de valor que já constara do contracheque, descontado pela fonte, importou no montante acima especificado.

Bem, a pensão dedutível, como já tentamos esclarecer, é aquela determinada em juízo. Pagamentos que representem mera liberalidade de quem paga a pensão, sem a determinação ou homologação judicial, mesmo comprovados, não são dedutíveis.

Assim sendo, mantém-se a glosa efetuada.

4. DEDUÇÃO COM DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA.

Em linhas gerais, para introdução, não há discussão quanto à idoneidade dos documentos apresentados nem sobre se as despesas realmente incorreram. Diz o Auditor que *“Constata -se também de imediato, despesa de valor apurado inferior ao declarado, despesa sem documentação comprobatória e a utilização de uma nota fiscal duplicada como despesa, são elas as realizadas com as seguintes empresas:...”* (sublinhei)

Considerou ainda, o Auditor Fiscal, que seriam dedutíveis apenas *“as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora”*. Disse também que as despesas dedutíveis seriam aquelas relativas a bens *“cuja vida útil não ultrapassa o período de um ano...”*. (sublinhei/destaquei)

Considerou indedutíveis as despesas com arrendamento mercantil e *leasing*.

Continuando, disse que:

“Em relação às despesas realizadas com a contratação de escritórios de advocacia, somente foram acatadas por esta fiscalização, como dedutíveis, aquelas realizadas com a contratação dos escritórios Takeda Advogados Associados e JM Prado Garcia Advogados Associados, cujos respectivos Contrato de Prestação de Serviços e DECLARAÇÃO apresentados, deixam claro que se tratam de despesas de custeio necessárias à percepção da receita. Quanto às despesas dos demais escritórios, que se encontram relacionados a seguir, foram glosadas por não se enquadrarem como tal:

- Advocacia Junqueira Braccio Advogados Associados, Viegas de Lima Advocacia, Marcelino Souto advogados Associados e Elcio R Sarti Advogados Associados.”(sublinhei)

Não acatou as despesas com:

“...as contratações firmadas com as empresas Flacon Serviços de Informática Ltda e Trida Informática Ltda . cujos contratos deixam claro a aquisição de software sem restrições quanto a venda, doação, reprodução, locação, sublocação, utilização como modelo, etc... Tais despesas portanto não foram aceitas como dedutíveis.”

Entendeu, por fim, que a despesa com Attacon visava a aumentar a lucratividade do Tabelião e não era “necessária” e tratou da despesa com aluguel de móveis junto à empresa Moncloa.

Em resumo, as despesas glosadas estão no demonstrativo que consta das folhas 2.169 e seguintes. Conforme o Auto de Infração, importaram essas glosas em R\$ 698.572,26, em 2001, e R\$ 693.714,04, em 2002.

A DRJ resolveu pela manutenção de todas as glosas no ano de 2001 e, no ano de 2002, reduziu-as em R\$ 4.355,20, considerando como comprovada essa parcela que se refere a despesa com o aluguel do imóvel onde funciona o Cartório.

Bem, na dedução da base de cálculo do Imposto de Renda, é condição imprescindível que as despesas incorridas sejam necessárias à atividade exercida pelo profissional autônomo e à sua especialização. Ainda, são despesas de custeio aquelas indispensáveis à atividade profissional, como: aluguel de sala/prédio comercial, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo e contratação de pessoal. Não são dedutíveis as despesas com a aplicação de capital, como aquelas incorridas com aquisição de bens necessários à atividade profissional, mas cuja vida útil ultrapasse um ano, e não são consumíveis, isto é, não se acabam com a mera utilização, como equipamentos e mobiliários etc... Essas considerações encontram-se nos comentários ao RIR/1999 (6ª edição, 2011, p. 281/282) e, no meu entender, estão perfeitas.

4.1 ARRENDAMENTO MERCANTIL

A DRJ entendeu que as despesas com arrendamento mercantil não são dedutíveis, independentemente do contratante adquirir ou não o bem, ao final do contrato. O contribuinte alega que, como não os adquiriu, teria direito à dedução.

Bem, a Lei nº 8.134, de 1990, com redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995, diz o seguinte:

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, bem como a despesas de arrendamento; (grifei)

Não verifico que a lei faça distinção entre o contrato de arrendamento com aquisição do bem ao final ou não. Encontra-se na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes:

Processo nº : 10768.015710/97-02

Acórdão 106.14792. Rel. Gonçalo Bonet Allage

Matéria : IRPF — Ex(s): 1996

(...)

IRPF — RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO — LIVRO-CAIXA — ARRENDAMENTO MERCANTIL. Apenas a partir de 01/01/1996, quando entrou em vigor a Lei nº 9.250/95, cujo artigo 34 modificou a alínea "a", do § 1º, do artigo 6º, da Lei nº 8.134/90 é que está vedada a dedução de despesas de arrendamento para o contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado.

A despesa indedutível é aquela incorrida no curso do contrato, independentemente de ao final o contratante exercer ou não opção de compra do bem. Não vejo razão em suas alegações de que um contrato de arrendamento, sem a aquisição do bem ao final, transmuta-se em contrato de aluguel do bem.

Mantenho o entendimento do julgamento recorrido.

4.2 DESPESAS COM EQUIPAMENTOS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS

O recurso, colacionando Acórdão do antigo Conselho de Contribuintes, diz que:

“Despesas com instalações de Rack para Servidor(Computador), Pontos de Rede, NoBreak, Comando para Multiplexador, divisórias, equipamentos, aparelhos de ar condicionado, constando fios, canaletas, calhas condutoras, persianas e mão de obra, foram glosadas sem o menor amparo legal, já que em se tratando de imóvel locado estas instalações não se incorporam ao patrimônio do locatário”.

Observo que a decisão administrativa traz algumas delimitações, como **“adequação do imóvel de terceiros, locado por um ano”**, grifei.

Também no citado “perguntas e respostas” da Receita Federal, pelo recurso, destaco a condição: *“as despesas com benfeitorias e melhoramentos ... que contratualmente fizeram parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo...”*

Não entendo que as divisórias, o rack para o servidor/computador, os aparelhos de ar condicionado e o “no-break”, etc... vão necessariamente se incorporar ao imóvel locado, não podendo ser retirados e removidos pelo locatário. Também não demonstrou que essa instalação, contratualmente, fizesse parte como compensação no aluguel. Também são despesas com a aquisição de bens cuja vida útil ultrapassa um ano.

Extrai-se do mesmo **Acórdão 106.14792**, supracitado, concordando com suas conclusões, que:

“O titular de serviços notariais e de registro pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Entretanto, não constituem despesas de custeio, não sendo, portanto, dedutíveis, as aquisições consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital, tais como aquisição de móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos.”

E no que toca ao “ônus da prova” invocado, diz o § 2º do art. 76 do RIR/1999, que *“o contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização...”*

Veja que se verificou que as despesas não seriam dedutíveis, pelos motivos aqui tratados, após a análise de cada uma delas, como consta do Relatório e Demonstrativo Fiscal. Não se disse, presumidamente, que os fatos escriturados em Livro Caixa eram inverídicos, mas que as despesas, pela sua natureza, não eram dedutíveis da base de cálculo do imposto, após a análise de documentos, repito.

Tratemos de cada uma, especificamente:

a) Cia. Brasileira de Distribuição – TVC, VCR, Forno e Radio Gravador – não são consumíveis ao longo do ano. Mantém-se a glosa;

b) CLIMAFRIO JFT Ltda – observo que a despesa não se refere à aquisição do ar condicionado, mas à sua instalação. Entendo que deve ser considerada necessária à atividade o uso de aparelhos de ar condicionado, que seriam indedutíveis por não serem consumíveis, mas a despesa incorrida com sua instalação será dedutível. Deve ser cancelada a glosa no valor R\$ 1.000,00 em 2001;

c) FLACON e TRIDA Serviços de Informática – A razão da glosa apresentada pela Autoridade Fiscal foi que o Contribuinte adquirira *software*, sem qualquer restrição de uso. O Recorrente alega que são serviços profissionais para o desenvolvimento e a cessão de programas de gerenciamento e processamento de dados.

Não tenho dúvida que a despesa é necessária à atividade profissional e vejamos nas notas fiscais (fl. 2042 e ss.), que se referem a empresas prestadoras de serviços,

que emitiram notas de prestação de serviços. Assim, dou razão às explicações do Recorrente, que diz que:

“...não houve propriamente contratos mas apenas uma troca de correspondência entre a TRIDA e a FLACON (já apresentada ao Fisco), visando o desenvolvimento de um programa de gerenciamento de dados ("software") que deveria ser desenvolvido pela primeira e fornecido à segunda, para repasse e mera utilização no 10º Tabelião, mas sem envolver a entrega e o controle dos fontes do programa, portanto não implicando na aquisição efetiva e irrestrita do "software". Aliás exatamente porque não houve a transmissão dos fontes do programa, conseqüentemente não tendo havido a aquisição do "software" pelo 10º Tabelião e tendo sido interrompidos os serviços de desenvolvimento da TRIDA, a remuneração paga as duas prestadoras de serviços foram apropriados como despesas de custeio, pois Tabelião se viu obrigado a contratar outra prestadora de serviços de informática - SISCART - para prosseguir e concluir a realização do "software" necessário ao gerenciamento de suas atividades. Note-se que os pagamentos feitos a esta última foram plenamente acatados como despesas dedutíveis pelo Sr. Agente Fiscal...”

E entendo que devam ser canceladas as glosas empreendidas no valor de R\$ 90.124,80 e R\$ 89.000,00 no ano de 2001;

d) ESTARPISO Comercio e Decorações – Já tratamos da questão da diferença entre a aquisição de bens e a prestação de serviços para a instalação e uso desses bens, na alínea b), acima. Assim, deve ser cancelada a glosa da despesa de R\$ 625,00 com a instalação de persiana ou cortina, em 2001;

e) Técnica CAMPOY ELETROELETRÔNICA - No mesmo sentido da alínea anterior, por exemplo, tendo já considerado a compra do RACK para computador/servidor indedutível, entendo que a despesa com sua instalação, ao contrário, seja dedutível. Assim, deve ser cancelada a glosa de R\$ 2.775,00, em 2001;

f) No que diz respeito a R\$ 1.400,00 (DIGI FIRE SYSTEM Ltda, em 2001) e R\$ 1.500,00 (LL DIVISÓRIAS Ltda, em 2002), o Fiscal assinalou que não havia sido apresentada a Nota Fiscal que comprovaria o serviço. O recurso diz que “*junta-se agora*” a comprovação, mas não localizo nos autos.

Cientificado do Acórdão recorrido em 24/06/2010, conforme folha 3.542, apresentou o recurso nas folhas 3.550 a 3.608 (contando-se o verso em branco das folhas). Junto constam o documento do Procurador, a Procuração e uma cópia de Certidão de óbito do avô da esposa do Recorrente, José Toller, sobre o qual tratamos em outro tópico. A seguir o recurso foi encaminhado a este Conselho Administrativo (fl. 3.618).

Mantém-se a glosa, por falta de comprovação da despesa escriturada.

g) Cantina La Távola e Algarve Alimentos – referem-se a jantar de confraternização e cestas de Natal. Não entendo que as despesas sejam “necessárias á manutenção da atividade profissional”. O contribuinte justifica que assim “*aumenta a produtividade do pessoal*”, motivando-o

Basta raciocinar o seguinte: se não promover um jantar de comemoração ou não distribuir cestas de Natal os empregados parariam de trabalhar? Incurriria o empregador em algum dispositivo da legislação trabalhista? Está ele obrigado ou tem a “necessidade” de incorrer em tais despesas?

O “lucro” no caso, ou seja, a base de cálculo sobre a qual incidirá o imposto, é dada por “receitas menos despesas”. Não é razoável se admitir como despesas dedutíveis, aquelas que têm por escopo justamente aumentar esse “lucro”.

Mantém-se a glosa.

h) METAWARE Soluções – O Fiscal entendeu que tal despesa também não era necessária. O contribuinte diz que se refere à instalação de módulo de entrega de documentos. Não havendo outra razão para a glosa, entendo que a entrega de documentos, de forma automatizada é sim adstrita à atividade de um Cartório. Cancele-se a glosa do valor de R\$ 2.650,00 no ano de 2002.

i) ATTACON Assessoria e Consultoria – O Fiscal justificou a glosa dizendo que tais despesas não eram necessárias porque visavam, exclusivamente, o “*aumento da lucratividade do Tabelião.*”

O Recorrente não rebate a informação, reconhece que “*os serviços de consultoria foram remunerados com a finalidade de propiciar o melhor desempenho da receita produzida com as atividades do Tabelião...*”

Ora, aplico o mesmo raciocínio da alínea g), acima. Não eram despesas necessárias ao empreendimento ou manutenção da atividade, mas visavam dar ao Tabelião “maior lucratividade”.

Despesas cujo escopo único era incrementar a receita, não podem ser deduzidas dessa própria receita, para se apurar o resultado da atividade.

Mantém-se a glosa.

j) Em relação à BIBA Imóveis, o Recorrente não observou mas a DRJ já dera provimento a seu pleito, conforme esclarecemos acima, não restando litígio sobre essa parte (R\$ 4.355,20, em 2002)

l) FIGUEIRA Associados – A glosa, segundo o Fiscal, deveu-se à ausência de comprovação. O contribuinte diz que “*junta-se agora cópia da respectiva comprovação*”, mas faço as mesmas observações da alínea f), *supra*, para entender pela manutenção da glosa.

m) AKER Consultoria e Informática – A razão da glosa, conforme Termo Fiscal foi que o Livro Caixa registrara a mesma nota em duplicidade, glosando-se R\$ 2.500,00 da despesa escriturada.

O recorrente justifica que não há duplicidade, uma vez que o serviço custara R\$ 5.000,00, “conforme Nota Fiscal anexa.” Verifiquei na folha 2.037 que consta uma Nota, emitida pela Aker Consultoria, no valor de R\$ 5.000,00, em 30/09/2002, referente a serviços de informática.

Assim, assiste razão ao Recorrente, pelo que deve ser cancelada a glosa de R\$ 2.500,00, em 2002.

4.3 DESPESAS COM ADVOGADOS

Entendo que os gastos efetuados com o pagamento de honorários advocatícios a profissionais contratados para a defesa de cartório não são dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade não-assalariada por não configurarem despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, no sentido do todo aqui já exposto e conforme Lei nº 8.134/1990, art. 6º; Lei nº 9.250/1995, arts. 4º, I, e 34 e seguindo o entendimento exarado nos termos de Solução de Consulta SRRF/9ª RF, Decisão nº 101, de 2004.

Mantém-se a glosa.

4.3 QUANTO À DESPESA COM ALUGUEL DE MÓVEIS. EMPRESA MONCLOA.

Já destacou-se esse ponto no Relatório, justamente por, concordando com o Contribuinte recorrente, verificar-se a situação “*inusitada*”, a partir da descrição dos fatos pela Autoridade Fiscal.

O Fiscal apurou que a referida empresa foi aberta em 2000, tendo como sócia e responsável a esposa do Recorrente. Em 2001 e 2002, emitiu apenas uma Nota Fiscal por mês e todas elas para o Cartório do Tabelião aqui recorrente. A soma dos valores das notas emitidas em 2001 e 2002 é exatamente igual ao valor declarado de receita bruta pela empresa, em cada ano. Ou seja, não teve outro cliente além do Tabelionato, que alugou móveis de sua propriedade.

Disse ainda que despertou sua atenção “*o valor total avaliado dos bens*”, de R\$ 150.433,93, que está exposto no contrato de locação e o valor pago pela locação, de R\$ 975.612,67, ou seja, “*o sêxtuplo do valor*” dos bens alugados.

Vejo aí a constituição de uma empresa e a celebração de negócio entre partes sabidamente relacionadas que, pelo acima descrito, não tem finalidade econômica do ponto de vista do locador, haja vista pagar, em dois anos, aluguel no importe de seis vezes o valor dos bens alugados. O que enxergo é que, na realidade, o negócio objetivava transferir recursos para o locatário e gerar despesas que queria deduzir, porém desnecessárias, pelo menos em seu valor, para o locador.

Contudo, o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado. A boa doutrina administrativista identifica como elementos ou requisitos do ato administrativo: competência, finalidade, forma, motivo e objeto e todos eles são vinculados.

Após elaborar as considerações acima, o Auditor Fiscal assim motivou a glosa das despesas com o aluguel de móveis da MONCLOA, conforme Termo de Constatação, na folha 2.165:

Não se pode afirmar que o contribuinte se utiliza de algum planejamento estratégico com o propósito de pagar menos imposto, sem que se faça uma rigorosa diligência local, tanto na empresa Moncloa quanto no cartório do Tabelião, ambos

localizados em São Paulo, o que demandaria muito tempo. E diante do exíguo prazo para se realizar o lançamento, referente ao ano-calendário de 2001, salvaguardando os interesses da Fazenda Nacional, não restou outra alternativa à esta Fiscalização, senão glosar tais despesas.

Ora, se mesmo assim a própria autoridade administrativa com competência exclusiva para realizar o lançamento de ofício diz que “*não se pode afirmar algum planejamento para pagar menos imposto*”, entendendo que seriam necessárias diligências no Cartório e na empresa locadora, como se sustentar um lançamento feito com base em incerteza registrada?

O lançamento torna líquida, certa e exigível a obrigação tributária. Não é o caso de se entender pela nulidade de toda a autuação, como preliminarmente pediu o Recorrente, porque no caso ela é perfeitamente cindível, como aqui se demonstrou, mas não se pode dar azo a uma autuação fiscal que tem por pressuposto “o exíguo prazo para realizar diligências” e por isso o lançamento é feito “resguardar os interesses da Fazenda Nacional”.

Apesar de minha convicção pessoal, motivo alegado é elemento vinculado do ato administrativo, e não se pode, em sede de julgamento recursal, alterar esse elemento.

Assim, entendo pela exclusão da glosa de R\$ 429.276,76 em 2001 e R\$ 546.335,91 em 2002.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, somando as glosas rejeitadas, nos termos acima assinalados, **VOTO por dar provimento parcial** ao recurso para cancelar as glosas de R\$ 612.801,56 em 2001 e de R\$ 551.438,91, em 2002.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

Voto Vencedor

Conselheira Tânia Mara Paschoalin, Redatora Designada.

Com a devida vênia do Nobre Relator, Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, permito-me divergir de seu entendimento quanto à impossibilidade de os avós da esposa do Recorrente serem considerados dependentes, tendo em vista que, na espécie, não se trata de declaração em conjunto, dado que inexistem rendimentos tributáveis do cônjuge declarados na declaração sob exame.

A tese defendida pelo Ilustre Relator implicaria em reconhecer que a legislação do imposto de renda, quando trata dos dependentes, teria criado uma distinção entre os dependentes do cônjuge ou companheiro que percebe rendimentos em detrimento daquele que não percebe rendimentos. Não parece plausível que o legislador tenha trilhado essa senda, já que os dependentes, na hipótese em debate, devem ser tratados igualmente, dentro do entendimento de que o patrimônio do casal é uma universalidade partilhada de modo igual por

ambos os cônjuges ou companheiros, independentemente da contribuição remunerada de um ou de outro para o referido patrimônio.

Nessa linha, passa-se a apreciar a legislação que regula a dependência para a hipótese em discussão. Colaciona-se o art. 35 da Lei nº 9.250/95:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 1º Omissis.

§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.

§ 3º Omissis.

§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte. (grifos acrescidos)

Observe-se que lei somente excepciona da relação de dependência os ascendentes que tenham rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal. Não há qualquer exigência de que os filhos/netos deles tenham rendimentos ofertados na declaração de ajuste anual do casal.

Dessa forma, os avós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, inferiores ao limite de isenção mensal, podem ser incluídos como dependentes na declaração de imposto de renda dos netos.

Neste sentido, já decidiu este Colegiado (cita-se algumas: Acórdão nº 106-17.231, de 04/02/2009 – Recurso nº 164.910 – Processo nº 10120.006346/2006-11; Acórdão nº

Processo nº 18471.001604/2006-96
Acórdão n.º 2801-003.781

S2-TE01
Fl. 3.650

2801-00.419, de 13/04/2010 – Recurso nº 162.367 – Processo nº 10680.001614/2004-92; Acórdão nº 106-15.105, de 11/11/2005 - Recurso nº 147.087 – Processo nº 11516.000859/2002-03), entendendo que o sogro ou sogra (pai ou mãe do cônjuge/companheira do declarante), desde que não aufera rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal, pode figurar como dependente na declaração de imposto de renda do declarante, quando cônjuge/companheira esteja igualmente incluída na respectiva declaração de rendimentos.

Portanto, não havendo nos autos qualquer elemento de prova que venha a afastar o vínculo ali informado, ou ainda, que venha a demonstrar a incomunicabilidade do patrimônio relacionado na referida declaração, os avós da esposa do Contribuinte devem ser considerados dependentes para fins de dedução do imposto apurado na declaração de rendimentos em análise, restabelecendo-se, por conseguinte, as despesas médicas correspondentes, no montante de R\$ 216.650,71.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para também restabelecer dedução de dependente, no valor de R\$ 2.544,00, referente ao ano-calendário de 2002, e dedução de despesas médicas, no valor de R\$ 216.650,71, referente ao ano-calendário de 2002.,

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin