



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.723700/2010-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2002-008.442 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de maio de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SERGIO LUIS COSTA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2009

GLOSA DA DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que escrituradas em livro caixa e comprovadas com documentação idônea. Mantém-se a glosa do montante deduzido a título de honorários a sociedades civis de prestação de serviços profissionais de médico, uma vez não comprovado o vínculo entre os rendimentos tributados pelo contribuinte e a remuneração pelos serviços executados pelas contratadas. Não atendem os pressupostos de dedutibilidade os valores pagos a título de honorários advocatícios, refeições, edição de livro, confecção de agendas, brindes e medicamentos.

**MANUTENÇÃO DEDUÇÃO DE DESPESAS ESSENCIAIS REGISTRADAS NO LIVRO CAIXA** As despesas registradas em livro caixa pagas a título de honorários a sociedade civis de prestação de serviços profissionais médicos, essenciais para a execução das atividades médicas do contribuinte e vinculadas aos rendimentos tributados pelo contribuinte, podem ser deduzidas.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, indeferir a preliminar suscitada. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para restabelecer dedução de livro caixa das seguintes despesas: JAA Serviços Médicos e Policlínica,

Cardioeco Centro de Diagnóstico Cardiovascular S/S Ltda. e Clínica Médica Santa Fé Ltda. Vencido o relator que negou provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Eduardo Ávila Cabral, na parte em que foi vencido o relator.

*(documento assinado digitalmente)*

*Marcelo de Sousa Sateles - Presidente*

*(documento assinado digitalmente)*

*Andre Barros de Moura - Relator(a)*

*(documento assinado digitalmente)*

*Carlos Eduardo Ávila Cabral – Redator Designado*

*Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).*

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 439 a 445, referente ao ano-calendário de 2009, para a redução do valor do imposto a restituir de R\$ 96.803,48 para R\$ 29.008,49, em razão da apuração de dedução indevida de despesas de Livro Caixa, no montante de R\$ 246.527,25.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) integrante do auto de infração, consignou-se o que segue, quanto aos fatos que motivaram o lançamento:

- intimado a comprovar as despesas declaradas como livro-caixa e sua escrituração, o contribuinte apresentou despesas escrituradas como próprias, individuais, e ainda despesas escrituradas em livro-caixa em comum com outros dois profissionais, no qual registraram todas as receitas e despesas e ratearam proporcionalmente aos rendimentos de cada um deles as despesas;

- da documentação apresentada pelo contribuinte, muitas não apresentam a identificação do adquirente, não estão relacionados à atividade, são despesas com supermercado, lanches, restaurante, impressão de livros, subcontratação de profissionais médicos para prestar serviço atendendo pacientes "em seu nome", como consta dos contratos apresentados, despesas com escritórios de advocacia, aquisição de medicamentos, aquisição de materiais de construção utilizados em

reforma de imóveis pertencente ao próprio contribuinte (estas reformas podem ser acrescidas ao valor dos imóveis, mas não podem ser deduzidas como despesas de custeio no livro-caixa), aquisição de equipamentos, de móveis, despesas com aquisição de livros comuns, não relacionados à profissão, despesas com estacionamento, etc.;

- os maiores valores são os referentes a terceirização de atendimentos de pacientes da Unimed, em nome do contribuinte, que posteriormente recebe os valores da Unimed como se tivesse ele próprio efetuado os atendimentos e repassa valores para os outros profissionais, subcontratados sem vínculo empregatício;

- das despesas próprias, glosamos o valor de R\$ 1.878,69, conforme planilha anexa (fls. 447 e 448), onde consta a razão da glosa de cada um dos documentos e o valor glosado;

- das despesas escrituradas em comum, glosamos o total de R\$ 617.378,44, conforme planilha também anexa (fls. 449 a 455), da qual proporcionalizamos a glosa de R\$ 244.649,17, referente à participação do contribuinte Sérgio Luis Costa, que representa 39,6271% das despesas, conforme informado pelo próprio contribuinte;

- as razões da glosa de cada documento estão ali especificadas.

O interessado foi cientificado em 22/09/2010, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – AR – de fl. 456. Em 22/10/2010, apresentou a impugnação de fls. 463 a 470, na qual alega o que segue, em síntese:

- Despesas Glosadas Sob o Título "Terceirização do Atendimento":

- não procede a glosa sob a alegação de não existência de vínculo empregatício entre o contribuinte e os beneficiários dos rendimentos, pelas seguintes razões: *i)* porque a despesa decorreu de serviços prestados por pessoa jurídica e não por pessoa física e, por evidente, não há possibilidade jurídica da existência de vínculo empregatício entre pessoa física contratante e pessoa jurídica prestadora de serviços; *ii)* a despesa está amparada no art. 75, inciso III, do RIR/1999, que autoriza a dedução das despesas de custeio pagas, necessárias à percepção das receitas;

- é impossível a um único profissional efetuar com qualidade inúmeros exames por dia e elaborar os laudos correspondentes, como demonstrado, por amostragem, nas planilhas anexas, relativas ao faturamento por serviços prestados aos associados da Cooperativa Unimed nos meses de janeiro, julho e outubro de 2010 (fls. 478 a 561);

- sem os médicos pertencentes às pessoas jurídicas contratadas, o impugnante jamais poderia auferir a receita que auferiu e declarou;

- a fiscalização não questionou a efetiva prestação dos serviços pelas pessoas jurídicas contratadas, ao contrário, reconheceu que os serviços foram prestados e pagos, tanto que nada mencionou a respeito desses pontos;

- são dedutíveis as despesas pagas a terceiros, sem vínculo de emprego, desde que necessárias à percepção da receita, conforme orientam o Manual de Perguntas e Respostas 2010, em sua pergunta nº 401, o Parecer Normativo COSIT nº 392/1970, e a Solução de Consulta nº 63/06, emitida pela SRRF/7ª Região, que trata do repasse de honorários entre profissionais liberais;
- nem todo ingresso proveniente da Unimed caracteriza renda, ante os custos e despesas indispensáveis à sua obtenção;
- é perverso não admitir na pessoa física a dedução de despesa cuja receita decorrente foi tributada na pessoa jurídica beneficiária do rendimento, como comprovado durante a ação fiscal;
- Despesas Glosadas Sob o Título "Não é Despesa de Custeio" e "Impressão de Livros - Não é Custeio":
- todos os pagamentos estão devidamente comprovados por documentos fiscais idôneos, tanto que a respeito a fiscalização não fez qualquer ressalva;
- os pagamentos efetuados a advogados, no total de R\$ 78.000,00, referem-se a assistência jurídica;
- pelo fato de ter sob sua responsabilidade a realização de inúmeros exames, o contribuinte necessita de apoio jurídico constante, inclusive prévio e preventivo, considerando-se o risco inerente ao exercício da medicina, o aperfeiçoamento das normas a respeito dos direitos dos consumidores, o aumento significativo das demandas judiciais e a conveniência de se manter contrato com profissionais do direito que militam na área;
- há também necessidade de assistência jurídica na elaboração de contratos sob responsabilidade do impugnante, tais como contratos de locação, contratos com a Unimed e com pessoas jurídicas que lhe prestam serviços;
- a despesa no montante de R\$ 24.013,84, referente a patrocínio para a edição do livro Roteiro da Mamãe, decorre de parceria entre diversas pessoas jurídicas e físicas, dentre elas o impugnante, conforme pode ser confirmado pela cópia de páginas internas do livro (fls. 471 a 477);
- dentre os patrocinadores, encontra-se o IMMEF – Instituto da Mulher e Medicina Fetal, onde o contribuinte atende;
- a propaganda, inicialmente, é voltada para o IMMEF, porém, lá chegando, o cliente conveniado da Unimed é atendido pelo contribuinte e contratados, que realizam os exames necessários;
- posto isso, na verdade, o beneficiário da parceria é o impugnante e não o IMMEF, pois este não é conveniado da Unimed;
- os livros são doados aos médicos em geral, com o objetivo de levar ao seu conhecimento os serviços, a qualidade e a excelência dos exames efetuados e assim estimulá-los a indicar a clínica aos seus clientes;

- trata-se, portanto, de despesa de propaganda, necessária à obtenção do rendimento e à manutenção da fonte produtora;
- o Parecer Normativo CST nº 358/1970 confirma a dedutibilidade das despesas de propaganda;
- Despesas Glosadas Sob o Título "Aquisição de Balas/Doces", "Confeção de Agendas" e "Refeições":
- as despesas com a aquisição de balas/doces personalizados, no total de R\$ 986,00, visam oferecer um mimo aos clientes do consultório e devem ser consideradas como despesas de propaganda;
- as despesas com confeção de agendas, no montante de R\$ 14.652,00, são despesas típicas de propaganda, por ser comum a distribuição de agendas ao final de cada ano;
- o profissional médico que trabalha na área de exames tem por objetivo colocar uma agenda sua na mesa de cada médico que atende pessoas, pois assim ele terá à sua frente e à mão o telefone e o endereço do profissional para indicação aos seus clientes;
- as despesas com refeições, no total de R\$ 17.015,00, referem-se a dois eventos patrocinados pelo impugnante, de modo a estreitar os vínculos e manter um bom relacionamento com a classe médica que indica os seus serviços;
- o primeiro, em maio de 2009, foi efetuado para homenagear os médicos ginecologistas pela passagem do dia das mães e o segundo, em agosto de 2009, teve por objetivo divulgar e distribuir o livro "Roteiro da Mamãe";
- nas situações tratadas no presente tópico, reporta-se às razões expendidas no item anterior;
- Despesas Diversas:
- constam ainda do relatório das glosas diversas despesas de pequeno valor e relativas a objetos simples de uso comum, mas todas absolutamente necessárias ao funcionamento regular da atividade e, portanto, ao auferimento dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, como farmácia, chaveiro etc.;
- apela-se ao bom senso e ao sentimento de justiça para acatar tais despesas como dedutíveis da base de cálculo.

A 16ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/12/2014, o sujeito passivo interpôs, em 09/01/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, reitera todos os argumentos de sua impugnação, em apertada síntese, que:

a) Houve alteração da fundamentação do lançamento relativa à glosa do valores pagos a sociedades civis de prestação de serviços profissionais de médico;

b) as despesas escrituradas no livro caixa são dedutíveis e estão comprovadas nos autos.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro(a) Andre Barros De Moura - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre dedução indevida de despesas de Livro Caixa, no montante de R\$ 246.527,25.

### PRELIMINAR

Preliminarmente, alega o Contribuinte que em relação à glosa dos valores pagos a sociedades civis de prestação de serviços profissionais de médico a decisão recorrida teria alterado o critério jurídico que fundamentou a exigência.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O fundamento do lançamento, bem como o fundamento da decisão recorrida para a glosa realizada é o disposto no artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto nº 3.000/1999), ou seja, que os valores pagos a terceiros sem vínculo empregatício somente é possível quando se tratar de despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Portanto, somente com a vinculação dessas despesas aos procedimentos pagos pela Unimed seria possível se entender que tais despesas eram necessárias à percepção da referida receita, fundamento que consta do lançamento desde seu início.

Assim, caso é de ser afastada a preliminar suscitada.

### MÉRITO

Quanto ao mérito, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12, inciso I, do Anexo, Livro II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, logo adoto-os em meu voto.

De início, observe-se o que estabelecem os artigos 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto nº 3.000/1999):

*Art. 75. 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 (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei 9.250, artigo 4º, inciso I):*

*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.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei 8.134, de 1990, art.6º § 1º, e Lei 9.250, de 1995, art.34):*

*I – a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;*

*II – a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;*

*III – em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.*

*Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).*

*§ 1º - O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).*

*§ 2º - O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).*

*§ 3º - O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.*

Assim, para que uma despesa possa ser considerada como de custeio, devem ser respeitados os seguintes requisitos cumulativos: a) deve estar relacionada com a atividade exercida; b) deve ser realizada no curso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; d) deve estar escriturada em livro caixa e comprovada com documentação idônea.

É oportuno diferenciar despesa necessária e despesa útil, eis que se restringe à primeira a previsão legal de dedução. Segundo o Novo Dicionário Eletrônico Aurélio, 2004, necessário é aquilo “*Que não se pode dispensar; que se impõe; essencial, indispensável: A água é necessária à vida*”. Já a utilidade se traduz em proveito ou vantagem, mas não em essencialidade.

Para se verificar se as despesas são dedutíveis, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Portanto, despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente e, em consequência, afetaria a manutenção da fonte produtora.

Veja-se a orientação contida no Manual de Perguntas e Respostas IRPF/2010, em sua pergunta nº 389:

**389 — O que se considera e qual é o limite mensal da despesa de custeio passível de dedução no livro Caixa?**

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

*O valor das despesas dedutíveis, escrituradas em livro Caixa, está limitado ao valor da receita mensal recebida de pessoa física ou jurídica.*

*No caso de as despesas escrituradas no livro Caixa excederem as receitas recebidas por serviços prestados como autônomo a pessoa física e jurídica em determinado mês, o excesso pode ser somado às despesas dos meses subseqüentes até dezembro do ano-calendário. O excesso de despesas existente em dezembro não deve ser informado nesse mês nem transposto para o próximo ano-calendário.*

*(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 76; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51)*

Ressalte-se, ainda, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados.

No caso concreto, a dedução efetuada pelo contribuinte a título de Livro Caixa refere-se a despesas próprias, escrituradas no livro de fls. 07 e 08, e a despesas em comum com outros dois profissionais, registradas no livro de fls. 72 a 101, compartilhado com outros dois profissionais, nas quais o contribuinte teria a participação de 39,6271%, segundo consta do auto de infração (fl. 444).

As despesas glosadas e as respectivas justificativas foram discriminadas nos demonstrativos anexos ao auto de infração (fls. 447 a 455).

Os valores a seguir mencionados correspondem às quantias escrituradas no Livro Caixa compartilhado e não à parcela que caberia ao impugnante.

Quanto aos valores pagos a Cardioeco, JAA Serviços Médicos e Policlínica, a título de “Honorários à P. Jurídica” (fls. 73 a 75), no montante de R\$ 470.632,55, a razão da glosa foi informada no demonstrativo anexo ao auto de infração como “terceirização do atendimento” (fls. 449 e 450).

Já na Descrição dos Fatos e enquadramento(s) Legal(is) constante do auto de infração, consignou-se que os maiores valores glosados “*são os referentes a terceirização de atendimentos de pacientes da Unimed, em nome do contribuinte, que posteriormente recebe os valores da Unimed como se tivesse ele próprio efetuado os atendimentos e repassa valores para os outros profissionais, subcontratados sem vínculo empregatício*”.

O contribuinte alega que, sem o auxílio dos médicos pertencentes às pessoas jurídicas contratadas, seria impossível o atendimento às inúmeras demandas dos pacientes conveniados à Cooperativa UNIMED.

Os pagamentos efetuados a terceiros, sem vínculo empregatício, se tiverem as características de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, são dedutíveis no Livro Caixa.

Tal é a orientação contida no Manual de Perguntas e Respostas IRPF/2010, em sua pergunta nº 401, a seguir transcrita:

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

*Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*

*(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)*

Assim, no caso de repasse de honorários a sociedades civis de prestação de serviços profissionais, é indispensável que fique comprovada a relação entre os rendimentos tributados pelo contribuinte e a remuneração pelos serviços executados pelos sócios das contratadas.

O interessado trouxe aos autos os Contratos de Prestação de Serviços Médicos firmados com as pessoas jurídicas JAA Serviços Médicos Ltda., CNPJ nº 09.639.263/0001-10, Cardioeco Centro de Diagnóstico Cardiovascular S/S Ltda., CNPJ nº 03.737.560/0001-11, e Clínica Médica Santa Fé Ltda., CNPJ nº 00.770.682/0001-11, além de notas fiscais por elas emitidas (fls. 102 a 160, 333 a 335, 358 a 360 e 387 a 389), elementos esses que não permitem a correlação entre os rendimentos declarados pelo interessado e as remunerações pagas a tais sociedades.

O contrato firmado com a JAA Serviços Médicos Ltda., em sua “Cláusula Sexta – da Remuneração dos Serviços”, prevê o que segue (fl. 334):

*Os CONTRATANTES pagarão à CONTRATADA, pelos serviços médicos realizados, de acordo com a produção individual de cada médico, sobre os valores previstos nas tabelas vigentes dos convênios médicos. (Destques da transcrição)*

*Parágrafo Primeiro – Por questões legais os CONTRATANTES recebem da Cooperativa Médica UNIMED os honorários de todos os exames realizados por si e pela CONTRATADA e os repassa os respectivos honorários da CONTRATADA de acordo com a produção individual de cada sócia da mesma.*

Cláusula de idêntico teor consta do contrato firmado com a pessoa jurídica Cardioeco Centro de Diagnóstico Cardiovascular S/S Ltda. (fl. 359).

No que tange à Clínica Médica Santa Fé Ltda., não há como demonstrar a correlação entre os rendimentos recebidos da UNIMED e a remuneração paga à contratada, já que o contrato de fls. 387 a 389, em sua Cláusula Sexta, fixa a remuneração em R\$ 3.000,00 mensais, reajustáveis anualmente mediante acordo entre as partes, independentemente dos procedimentos realizados pela contratada.

Cabe observar, ainda, que, embora o impugnante tenha declarado como tributáveis apenas rendimentos pagos pela UNIMED, recebeu rendimentos a título de lucros e dividendos de duas sociedades civis de prestação de serviços profissionais, uma delas a C. Gomes & S. Costa Diagnósticos Especializados Ltda. – EPP, CNPJ nº 07.847.070/0001-29, conforme consta na declaração de ajuste anual de fls. 432 e 434.

Desse modo, é forçoso concluir que os demais rendimentos oriundos de sua atividade profissional, ainda que exercida no mesmo espaço físico, são tributados como pessoa jurídica.

Em consulta ao banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, verificou-se que, no ano-calendário de 2009, os rendimentos da pessoa jurídica mencionada foram tributados pelo lucro presumido. Assim, não houve a dedução de quaisquer despesas da base de cálculo do imposto.

Merece ser ressaltado que, do montante de R\$ 470.632,55 pago às sociedades já referidas, R\$ 414.973,88 foram pagos à JAA Serviços Médicos Ltda..

Uma das sócias da JAA, Juliana Flenik Machado Cabral (instrumentos societários de fls. 338 a 348), é também sócia da C. Gomes & S. Costa Diagnósticos Especializados Ltda. – EPP, juntamente com o impugnante e outro contribuinte, conforme consulta ao banco de dados da RFB (fls. 564 e 565).

A remuneração de eventuais atendimentos a pacientes não conveniados à UNIMED não poderia ser deduzida no livro caixa, porquanto não vinculada aos rendimentos tributados como pessoa física.

Portanto, sem a demonstração cabal da vinculação entre os procedimentos pagos pela UNIMED, os atendimentos prestados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas e a respectiva remuneração, não é possível o restabelecimento da dedução em questão.

Quanto aos valores escriturados no Livro Caixa a título de honorários advocatícios, nos montantes de R\$ 72.000,00 e R\$ 6.000,00, pagos às sociedades Meyer Advogados Associados, CNPJ nº 06.528.013/0001-14, e Maronezi & Oliveira Advogados Associados S/C, CNPJ nº 04.687.177/0001-69, respectivamente (fls. 74 e 161 a 173), a razão da glosa foi informada no demonstrativo anexo ao auto de infração como “não é despesa de custeio” (fls. 450 e 451).

Sobre a matéria é oportuno mencionar o seguinte julgado do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CAPITAL, COM ADVOGADOS, COM LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE. INDEDUTIBILIDADE. Somente despesas de custeio pagas e necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora são passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda, na forma do art. 75, III, do Decreto nº 000/99. Despesas de capital e com advogados não se enquadram nesse permissivo da legislação. Já as despesas com locomoção e transporte são dedutíveis da base de cálculo do IRPF apenas do contribuinte representante comercial autônomo. Recurso provido em parte. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 2ª Seção – 2a. Turma da 1a Câmara / Acórdão 2102-00.667 em 17.06.2010. (Destaques da transcrição)*

O contribuinte e os demais profissionais que compartilham o Livro Caixa juntado por cópia às fls. 72 a 101 firmaram, individualmente, com a sociedade Meyer Advogados Associados, os contratos de fls. 420 a 427, cujo objeto é assim descrito: “*assessoria jurídica concernente às questões tributárias decorrentes da atividade profissional do CONTRATANTE bem como assessoria jurídica na análise de contratos exclusivamente vinculados à atividade profissional do CONTRATANTE*”.

Evidentemente, a assessoria em questões tributárias não se caracteriza como despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

A assessoria na análise de contratos também não pode ser assim considerada, notadamente no caso de contratos padrão e de baixa complexidade, como os firmados com as sociedades civis de prestação de serviços profissionais de médico, acima referidas, ou contratos de locação. Tampouco há nos autos evidências da prestação de tal serviço.

Também não se vislumbra a necessidade de assessoria jurídica na análise do contrato que o contribuinte teria firmado com a fonte pagadora UNIMED, já que caberia ao prestador dos serviços o juízo de conveniência da adesão.

No tocante ao valor pago à sociedade Maronezi & Oliveira Advogados Associados S/C, o contribuinte apresenta o Contrato de Prestação de Serviços de fls. 428 a 430, onde figura como contratado um dos advogados arrolados no mesmo documento como integrantes da sociedade.

Curiosamente, embora no cabeçalho o impugnante conste como contratante, na cláusula segunda é citada como contratante e responsável pelo pagamento dos

honorários a pessoa jurídica C. Gomes & S. Costa Diagnósticos Especializados Ltda. - EPP, da qual o interessado é sócio, conforme já mencionado acima.

Portanto, nem sequer está comprovada a realização da despesa pelo contribuinte.

Por todas essas razões, há que ser mantida a glosa no que tange aos valores lançados como honorários advocatícios.

Quanto à despesa na importância de R\$ 24.013,84, escriturada sob a rubrica “Material de divulgação e propaganda”, referente à edição do livro Roteiro da Mamãe (fls. 79 e 174), o interessado afirma que seria um dos patrocinadores da edição.

Esclarece que, embora a propaganda, inicialmente, seja voltada para o IMMEF – Instituto da Mulher e Medicina Fetal, conforme cópias de fls. 471 a 477, este não é conveniado da UNIMED. Assim, o real beneficiário da parceria seria o contribuinte, que presta os atendimentos à UNIMED no IMMEF, pois os livros seriam doados aos médicos, com vistas à indicação da clínica para a realização dos exames.

Em consulta ao banco de dados da RFB (fls. 564 e 565), verificou-se que o IMMEF – Instituto da Mulher e Medicina Fetal de Curitiba é o nome fantasia da sociedade civil de prestação de serviços profissionais C. Gomes & S. Costa Diagnósticos Especializados Ltda. – EPP, da qual o contribuinte recebeu rendimentos a título de lucros e dividendos, no ano-calendário de 2009, de acordo com a declaração de ajuste anual de fl. 434.

Assim, se é a referida sociedade que consta como patrocinadora e não o contribuinte, não há como considerá-lo como tal, ainda que seja indiretamente beneficiado.

Em relação às despesas com refeições, nas quantias de R\$ 8.900,00 e R\$ 8.115,00, escrituradas sob a rubrica “Confraternizações e eventos” (fls. 85, 211 e 212), alega o impugnante que se referem a eventos por ele patrocinados, de modo a estreitar os vínculos e manter um bom relacionamento com a classe médica que indica os seus serviços. Um dos eventos teria sido oferecido por ocasião da passagem do Dia das Mães e o outro promovido com vistas à divulgação e distribuição do livro Roteiro da Mamãe, já mencionado acima.

No entanto, tais gastos não se caracterizam como despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e nem sequer se justifica o seu enquadramento como despesas de propaganda, como quer o contribuinte.

As despesas com refeições só poderiam ser consideradas dedutíveis na hipótese de contrato de trabalho ou convenção coletiva de trabalho, nos quais estivesse previsto o pagamento de tal encargo pelo contribuinte.

Pretende ainda o impugnante enquadrar como despesas de propaganda os gastos com a aquisição de balas/doces personalizados, no total de R\$ 986,00 (fls. 79 e 175 a 177), que constituiriam um mimo aos clientes do consultório, bem como os dispêndios com a confecção de agendas, na quantia de R\$ 14.652,00 (fls. 79, 80,

178 e 179), pois seria comum a distribuição de agendas ao final de cada ano, além de terem sido adquiridas com vistas a presentear outros médicos, para que tivessem disponíveis seus dados para indicação aos pacientes.

No entanto, não há como considerar tais despesas como de custeio, por não serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, ao contrário, configuram mera liberalidade.

Por fim, o interessado pretende o restabelecimento das despesas que classifica como “Diversas”, sem enumerá-las, sob os argumentos de que seriam *“de pequeno valor e relativas a objetos simples de uso comum, mas todas absolutamente necessárias ao funcionamento regular da atividade e, portanto, ao auferimento dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, como farmácia, chaveiro etc.”* (item “49” da impugnação, fl. 470).

O artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748/1993, dispõe que a impugnação mencionará *“os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”*.

Portanto, a legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal não admite a contestação pela simples negativa geral, exigindo que o contribuinte se manifeste precisamente sobre cada um dos itens da exigência fiscal, pois aqueles não refutados devem ser considerados como verdadeiros, passando a ser fato incontroverso.

Nos demonstrativos anexos ao auto de infração (fls. 447 a 455), a fiscalização enumera cada uma das despesas glosadas e a respectiva razão, cujos fundamentos de fato e de direito são detalhados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 443 e 444).

Como o impugnante alude à glosa de despesas com farmácia e chaveiro, assinale-se que não se localizou nos referidos demonstrativos despesa que poderia ser identificada como referente a chaveiro.

Quanto às despesas com farmácia, foram localizadas quatro despesas cujo fornecedor é identificado como Farmácia Nissei, que montam a R\$ 63,72 (fl. 451).

A glosa dessas despesas se justifica por não ter sido evidenciada a necessidade dos medicamentos descritos nos documentos fiscais de fls. 183 a 186 para a consecução da atividade profissional do contribuinte, relativa à realização de exames diagnósticos, segundo alega o impugnante. Além disso, os documentos apresentados não identificam o adquirente.

Ante o exposto, voto por julgar improcedente a impugnação.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andre Barros De Moura

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro(a) Carlos Eduardo Ávila Cabral – Redator designado

Quanto as demais despesas adoto como fundamento o bem lançado voto do relator, mantendo as glosas realizadas.

Data vênua, abro divergência quanto a legalidade das glosas relativas as deduções das despesas pagas decorrentes dos Contratos de Prestação de Serviços Médicos firmados com as pessoas jurídicas JAA Serviços Médicos Ltda., CNPJ nº 09.639.263/0001-10, Cardioeco Centro de Diagnóstico Cardiovascular S/S Ltda., CNPJ nº 03.737.560/0001-11, e Clínica Médica Santa Fé Ltda., CNPJ nº 00.770.682/0001-11, e o faço com fundamento nas seguintes razões.

O cerne da questão é se as despesas decorrentes dos contratos acima mencionados devem ser consideradas como custeio. E para tanto devem ser preenchidos os seguintes requisitos, de forma cumulativa, como afirmado pela DRJ (fl.584):

“a) deve estar relacionada com a atividade exercida; b) deve ser realizada no curso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; d) deve estar escriturada em livro caixa e comprovada com documentação idônea.”

Analisando os contratos firmados, em especial seus objetos (exames de ultrassonografia-ecocardiografia, exames de imagem), em conjunto com as notas fiscais carreadas aos autos verifica-se que: a) inegavelmente estão relacionadas com a atividade exercida pelo contribuinte; b) não há dúvidas quanto ao ano-calendário; c) foram necessárias à percepção do rendimento declarado; e d) também não há questionamentos quanto à escrituração no livro-caixa e a idoneidade da documentação.

Restrinjo-me, neste momento, ao único ponto que a DRJ, acrescentando fundamentos outros que não constante do auto de infração, fez uso para manutenção da glosa, qual seja, a necessidade das despesas para a percepção da receita.

Eis o que sustenta a DRJ (fl.584):

“Portanto, despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita ou a afetaria significativamente e, em consequência, afetaria a manutenção da fonte produtora.”

Tal afirmação, na verdade, corrobora a forma de pensar que aqui apresento. Suficiente ver que, caso o contribuinte não fizesse uso dos serviços das pessoas jurídicas acima relacionadas, a exemplo da realização de ecocardiogramas, jamais teria auferido a receita declarada, dado o volume de serviços prestados.

Diferentemente das demais despesas glosadas, a exemplo da contratação ou não de escritório jurídico ou a aquisição ou não de balas/doces.

Ademais, o auto de infração estabeleceu a glosa, no caso das despesas de que ora se cuida, fundamentando-se na ausência de vínculo empregatício, quando, na verdade, a dedução realizada foi efetivada com fundamento no inciso III, do art. 75, do RIR. Além disso não há que se falar em vínculo empregatício quanto o contratado é uma pessoa jurídica.

Estabelece o art. 75, inciso III, do RIR/99 que:

Art. 75.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:

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

Assim, reafirmando tudo o que antes exposto, entendo que as despesas de custeio decorrentes dos contratos firmados com as pessoas jurídicas JAA Serviços Médicos Ltda., CNPJ nº 09.639.263/0001-10, Cardioeco Centro de Diagnóstico Cardiovascular S/S Ltda., CNPJ nº 03.737.560/0001-11, e Clínica Médica Santa Fé Ltda., CNPJ nº 00.770.682/0001-11, por se tratarem de despesas decorrentes da realização de exames médicos (objetos dos contratos firmados); e assim terem correlação com a atividade do contribuinte; e por terem sido definidoras do volume da receita declarada, entendo que tais glosas devam ser afastadas.

### **Conclusão.**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, indeferir a preliminar suscitada e, no mérito, dar parcial provimento no sentido de afastar a glosa das despesas decorrentes dos contratos firmados com as empresas JAA Serviços Médicos Ltda., CNPJ nº 09.639.263/0001-10, Cardioeco Centro de Diagnóstico Cardiovascular S/S Ltda., CNPJ nº 03.737.560/0001-11, e Clínica Médica Santa Fé Ltda., CNPJ nº 00.770.682/0001-11. Vencido o relator que negou provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Eduardo Ávila Cabral, na parte em que foi vencido o relator.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Ávila Cabral – Redator Designado

ACÓRDÃO 2002-008.442 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10980.723700/2010-13

DOCUMENTO VALIDADO