



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724142/2010-11
ACÓRDÃO	2101-003.186 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLÁUDIO CORREA GOMES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009

LIVRO-CAIXA. DEDUÇÕES INDEVIDAS. DESPESAS NÃO VINCULADAS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE COMO PROFISSIONAL AUTÔNOMO.

São passíveis de glosa despesas escrituradas em Livro-Caixa quando não correspondentes a gastos vinculados à prestação de serviço no exercício de atividade como profissional autônomo; quando não relacionados com a atividade exercida pelo sujeito passivo; ou que não sejam necessárias à percepção do rendimento e manutenção da fonte pagadora.

São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pelas atividades desenvolvidas pelo contribuinte, quando essenciais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades e que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos, devendo, de forma concomitante, se verificar comumente no tipo de operação, apresentando-se de forma costumeira ou ordinária.

PROCESSUAIS NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o auto de infração lavrado segundo os requisitos estipulados na legislação tributária e comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se constatando a ocorrência de atos praticados por agente incompetente ou preterição do direito de defesa, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo e tampouco cerceamento de defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina Silva Barbosa e Mário Hermes Soares Campos (relator). Ausente o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-85.575 da 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/RJO (e.fls. 446/456), que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de glosa de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) a restituir, relativo ao exercício de 2010, no valor total de R\$ 67.102,12.

O lançamento tributário decorre da apuração de redução indevida, da base de cálculo do IRPF declarado, de despesas escrituradas em Livro-Caixa, que foram consideradas pela autoridade fiscal lançadora como não dedutíveis.

A “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” do Auto de Infração, apresenta as seguintes informações e esclarecimentos, relativos às irregularidades apuradas:

EXERCÍCIO 2010:

INTIMADO A COMPROVAR AS DESPESAS DECLARADAS COMO LIVRO CAIXA, APRESENTOU ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM CONJUNTO COM DOIS OUTROS PROFISSIONAIS MÉDICOS, LANÇANDO AS RECEITAS E DESPESAS DE CADA UM, FAZENDO AO FINAL UMA DIVISÃO PROPORCIONAL. ASSIM, PARA O CONTRIBUINTE COUBE A DEDUÇÃO DE R\$ 336.389,24, CORRESPONDENTE A PROPORÇÃO DE 39,5232%.

DA ANÁLISE DA ESCRITURAÇÃO, FOI EFETUADA A GLOSA GLOBAL DE R\$ 615.878,44 POR NÃO SEREM DESPESAS DE CUSTEIO OU PORQUE NÃO FORAM COMPROVADAS COM DOCUMENTOS HÁBEIS, NÃO INTEGRALMENTE COMPLETOS, CONFORME CONSTA DE PLANILHA ANEXA. AINDA FORAM GLOSADOS R\$ 1.500,00 POR FALTA DE APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. DO

TOTAL GLOSADO, FIZEMOS A PROPORÇÃO DO CONTRIBUINTE RESULTANDO NA GLOSA DE R\$ 244.007,71.

CONSTAM DAS DESPESAS DIVERSOS CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR TERCEIROS PROFISSIONAIS, QUE PRESTARIAM SERVIÇOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO, ATENDENDO OS PACIENTES EM NOME DO CONTRIBUINTE E PARA OS QUAIS O CONTRIBUINTE REPASSARIA INTEGRAL OU PARCIALMENTE OS VALORES RECEBIDOS. ESTES PROCEDIMENTOS NÃO TÊM AMPARO LEGAL PARA SEREM CONSIDERADOS DESPESA DE CUSTEIO, SENDO TODOS GLOSADOS.

HÁ AINDA DESPESAS COM RESTAURANTES, CONFEÇÃO DE LIVROS, AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS, DE ALIMENTOS, DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS, ETC., TAMBÉM GLOSADOS. NA PLANILHA CONSTA A MOTIVAÇÃO DE CADA GLOSA

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 401/415, acompanhada de documentos, onde é reconhecida, como parte não litigiosa, a glosa de deduções relativa a despesas que totalizaram o valor de R\$ 3.050,36, sendo a parte controversa devidamente sintetizada no Relatório do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

(...)

- Terceirização do atendimento:

Alega que 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 a pessoa jurídica prestadora de serviço. Além disso, 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.

As despesas em questão correspondem às prestações de serviços por empresas contratadas pelo impugnante e os demais para a realização de procedimentos médicos em pacientes associados da Unimed, sendo a média mensal de atendimentos em torno de 2008 procedimentos. Ou seja, sem os médicos pertencentes às pessoas jurídicas contratadas, jamais se poderia auferir a receita que se declarou e tributou. Portanto, trata-se, efetivamente de custo indispensável à percepção dos rendimentos.

As pessoas jurídicas beneficiárias dos rendimentos tributaram os mesmos, portanto, é perverso não admitir na pessoa física a dedução da despesa.

Não se pode dizer que todo o ingresso que houve para o impugnante proveniente da Unimed seja ganho, pois para obtê-los incorreu em custos indispensáveis.

Cita pergunta 401 do Manual de Perguntas e Respostas de 2010, Parecer Normativo Cosit 392/70 e Solução de Consulta 63/06 para corroborar o seu entendimento.

- Honorários advocatícios:

Defende que despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora é conceito aberto e subjetivo, que deve evoluir no tempo. O número de demandas jurídicas decorrentes de erros médicos aumentou significativamente, o risco do exercício da medicina atualmente é grande e pode causar inclusive, a suspensão do registro no CRM.

Além disso, o contribuinte possui responsabilidade sobre contratos de locação, contratos com a Unimed, com outras pessoas jurídicas, de ordem tributária, trabalhista, etc.

Para que sejam tomados os cuidados necessários e não expor o profissional é necessário a assessoria jurídica permanente. É conveniente que o contrato seja sempre com os mesmos profissionais do direito que aperfeiçoam seus conhecimentos sobre o tema e conseqüentemente aperfeiçoam a prestação dos serviços.

Requer, assim, que seja admitida a despesa como dedutível porque necessária à manutenção da fonte pagadora e à percepção dos rendimentos.

- Confecção do livro Roteiro da Mamãe e Refeições

Explica que o livro é de orientação às gestantes, clientela de maioria absoluta do impugnante, e que a edição decorreu de parceria entre diversas pessoas jurídicas e físicas, dentre elas o contribuinte e o Instituto da Mulher e Medicina Fetal - IMMEF, onde atende. Reconhece que a propaganda é voltada para o IMMEF, porém como o cliente conveniado da Unimed é atendido pelo contribuinte, entende que ele é o beneficiário da propaganda e não o IMMEF. Ademais, os livros são distribuídos aos médicos em geral com o objetivo de divulgar a excelência dos serviços e motivar a indicação de pacientes, tratando-se, portanto, de despesa de propaganda, que é dedutível conforme já se manifestou a RFB por intermédio do Parecer Normativo CST 358/1970.

Quanto às refeições afirma que as despesas se referem a eventos patrocinados parcialmente pelo impugnante, com o objetivo de estreitar vínculos e manter o bom relacionamento com a classe médica que indica a clientela, além de mostrar a evolução e a qualidade dos serviços prestados. Trata-se, portanto, de despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

- Despesas com balas personalizadas e agendas

Quanto à aquisição de balas personalizadas, defende que o bom atendimento ao cliente no consultório traz dividendos relevantes, e, portanto, despesa necessária e até indispensável à manutenção da fonte pagadora e à obtenção dos rendimentos que reitera estar abrangida no Parecer Normativo CST 358/1970.

As despesas com confecção e transporte de agenda são despesas típicas de propaganda.

- Gastos com equipamentos duráveis e móveis

Argumenta que os objetos adquiridos são todos simples e têm valores insignificantes, razão pela qual, não obrigam a sua incorporação à declaração de bens, em consonância com o disposto no art. 301 do RIR/99, segundo o qual não deve ser incorporado ao patrimônio, mas deduzido como despesa, o bem de valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse a um ano.

- Reforma do Prédio

Entende ser dispensável dizer, dado a obviedade, que o local onde exerce as atividades deve ser mantido em perfeitas condições. O volume dos gastos, por si só, evidencia pequena manutenção da fonte produtora, despesa expressamente indicada no art. 75, III, do RIR/99.

- Falta de comprovação do pagamento

Sob este título foram glosadas despesas de R\$ 592,85, para os quais diz estar anexando a comprovação dos pagamentos.

- Despesas diversas

Alega que são despesas de pequeno valor e relativas a objetos simples de uso comum, mas todas absolutamente necessárias ao funcionamento regular da atividade, como remédios, serviços de cartório e tabelionato e objetos de decoração do ambiente. Apela-se ao bom senso para que sejam acatadas como dedutíveis da base de cálculo.

(...)

Submetida a julgamento junto à DRJ09, a impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, sendo julgada improcedente e, assim, mantido integralmente o crédito tributário lançado. Por ausência de contestação, foi considerada definitivamente constituída a parcela do crédito tributário reconhecida pelo impugnante como não litigiosa. O acórdão exarado apresenta a seguinte ementa (e.fls. 446/456):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

É permitida a dedução no Livro-Caixa dos pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que referentes a despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, escrituradas em livro caixa e comprovadas com documentação idônea. Uma vez não comprovado o vínculo entre os rendimentos tributados pelo contribuinte e a remuneração paga pelos serviços executados pelas contratadas, mantém-se a glosa.

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

Os gastos efetuados com o pagamento de honorários advocatícios a profissionais contratados 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.

DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PARTE DE DEDUÇÃO INDEVIDA DE LIVRO CAIXA.

A matéria não impugnada expressamente com argumentos de fato e de direito, por extrapolar os limites da lide, não é passível de exame pela autoridade julgadora, configurando-se o crédito tributário correspondente definitivamente constituído na esfera administrativa e prontamente exigível.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

O autuado interpôs o recurso voluntário de e.fls. 471/497, onde, em sede preliminar, suscita nulidade da decisão recorrida, sob argumento de que a Turma Julgadora de piso teria trazido aos autos fundamentos novos: “...com o objetivo de dar sustentação à exação tributária.” Alega que a DRJ teria se posicionado como autoridade lançadora, ao complementar o Auto de Infração, trazendo à baila, para sustentar a exação em sede de acórdão de primeira instância, alegações e fundamentos que a fiscalização, no curso da ação fiscal e no termo de encerramento, não teria adotado, mediante os seguintes argumentos:

(...)

9. Trata-se da alegação no sentido de que, em síntese, os pagamentos efetuados a outros profissionais médicos e pessoas jurídicas que operam na área médica, e também as demais despesas glosadas, não seriam dedutíveis em razão terem sido suportados pela pessoa jurídica C.Gomes & S. Costa Diagnósticos Especializados Ltda. - IMMEF, e não ao contribuinte.

10. Esse foi o fundamento utilizado no acórdão para manter a exigência decorrente da glosa de dedução dos pagamentos relativos à prestação de serviços por terceiros, publicidade e propaganda, gastos com reformas, gastos com equipamentos duráveis, etc.. Ocorre, porém, que tais despesas foram glosadas e o lançamento efetuado com suporte em fundamento diverso desse, ou seja, a fiscalização glosou as despesas e formalizou o lançamento em face da inexistência de vínculo empregatício entre o contribuinte e as pessoas físicas e jurídicas beneficiárias das despesas ocorridas e as demais despesas por entender não dedutíveis.

11. O Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF já esclareceu em várias oportunidades que as DRJ's não possuem atribuições de autoridade

lançadora de tributos, bem como não podem inovar o lançamento alterando seus fundamentos, a exemplo do Acórdão abaixo reproduzido, pinçado dentre tantos:

(...)

12. Assim sendo, a autoridade julgadora não possui competência para trazer aos autos fundamentos novos com o objetivo de dar sustentação à exação tributária. Deve ela limitar-se a analisar os argumentos adotados pela fiscalização da Receita Federal, em contraposição aos do contribuinte, e com base neles julgar a exigência, sem partidarizar. Na julgamento objeto do acórdão recorrido fica evidente que a exigência foi mantida não com suporte nos fundamentos do fisco, que deram causa a exação, mas sim com base apenas nos novos fundamentos adotados pela autoridade julgadora.

13. Posto o acima, ocorreu inovação do lançamento em sede de acórdão de primeira instância, postura não admitida pelo Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, conforme já manifestado no Acórdão 104-17245, dentre tantos, a seguir reproduzido:

(...)

14. Assim sendo, sem mais delongas e com suporte nos fundamentos citados, deve desde logo ser afastada da base de cálculo da exação, a parcela relativa às despesas com o pagamento de outros profissionais, pessoas físicas e de pessoas jurídicas, e demais despesas s glosadas, que auxiliaram o contribuinte na prestação dos serviços, haja vista tratar-se de despesa necessária à percepção do rendimento, como bem demonstrado por ocasião da impugnação, que é parte deste recurso, dada a nulidade da decisão primeira nesse particular. Afinal, a utilização de fundamento diverso para manter a exigência permite presumir que houve concordância com os fundamentos elencados na impugnação, justificando o cancelamento total da exação.

Na sequência, após as “Considerações Iniciais”, passa o recorrente a reiterar todos os argumentos de defesa apresentados por ocasião da impugnação, que se encontram sintetizados acima, na parte do Relatório da decisão recorrida retro reproduzida, sendo ainda, contestados pontos específicos da decisão de piso. Os principais argumentos de defesa apresentados na peça recursal serão devidamente explicitados por ocasião do Voto. Ao final, são apresentados os seguintes pedidos:

105. Em face de todo o exposto, uma vez comprovada a nulidade do lançamento efetuado, bem como a legitimidade das deduções e indevida e ilegal glosa das mesmas, e o que mais observar o tirocínio dos Ilustres Julgadores em benefício do recorrente, pede que o presente recurso voluntário seja recebido, processado e REQUER:

a) a anulação do R. Acórdão recorrido em face da manutenção do lançamento com suporte em fundamento novo, não mencionado por ocasião da constituição da exigência, fato que aprimorou e aperfeiçoou ilegalmente as exações, conforme

arguido na preliminar de nulidade e de forma individualizada nos itens III.c a III.k deste recurso, dispensando-se tal providência caso seja dado provimento ao presente recurso voluntário;

b) seja reformado o R. Acórdão recorrido e dado provimento ao presente recurso voluntário, afastando-se todas as glosas de deduções efetuadas pela Fazenda e admitindo-as como despesas dedutíveis, com base nos fundamentos e pedidos de cada tópico enfrentado no presente recurso, bem como em razão da nova fundamentação adotada no Acórdão recorrido para manter a exação.

c) seja restituído ao contribuinte o valor do imposto pago a maior, a que tem direito, e que foi bloqueado em face do pseudo crédito tributário decorrente das ilegais glosas de despesas constantes do presente processo.

106. A impugnação apresentada, às fls. 401/415, faz parte e integra o presente recurso.

Mediante o Termo de Solicitação de Juntada de e.fl. 514, o autuado acosta aos autos a Petição de e.fl. 516/518 e cópia do Acórdão 2002-008.442, de 22/05/2024, proferido pela 2ª Turma Extraordinária desta 2ª Seção de Julgamento. Informa tratar-se, o referido acórdão, de lançamento em processo conexo, onde consta como sujeito passivo um dos 03 médicos que atuam em conjunto com rateio das despesas objeto da presente autuação. Noticia assim, a conclusão do julgamento da Turma Extraordinária pelo provimento parcial do recurso voluntário daquele contribuinte, para restabelecer a dedução registrada em Livro-Caixa em relação às despesas pagas às pessoas jurídicas “JAA Serviços Médicos e Policlínica”, “Cardioeco Centro de Diagnóstico Cardiovascular S/S Ltda.”, e “Clínica Médica Santa Fé Ltda.” Baseado em tal decisão, requer que, por ocasião do julgamento do recurso voluntário ora sob análise, seja levado em conta, pelo menos, o que foi decidido no precedente juntado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos**, Relator

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância em 10/03/2017, acorde o Aviso de Recebimento de e.fl. 458. O recurso voluntário ora sob análise foi apresentado em 07/04/2017, conforme se constata pelo carimbo apostado em sua página inaugural (e.fl. 471), pelo Centro de Atendimento ao Contribuinte – Centro, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR (DRF/CTA/CAC/CENTRO); sendo tempestivo e atendendo aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

1. Preliminar de nulidade da decisão recorrida

Advoga o recorrente a nulidade da decisão recorrida, sob argumento de que a Turma Julgadora de piso teria trazido aos autos fundamentos novos fundamentos: “...com o

objetivo de dar sustentação à exação tributária.” Assevera que a DRJ teria se posicionado como autoridade lançadora, ao complementar o Auto de Infração, trazendo à baila, para sustentar a exação, em sede de julgamento em primeira instância, alegações e fundamentos que a fiscalização, no curso da ação fiscal e no termo de encerramento, não teria adotado.

Conforme se constata no Auto de Infração, o fundamento da autuação, para a glosa realizada relativa a tais gastos, 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, uma vez que não teriam amparo legal para serem considerados despesa de custeio.

O mesmo entendimento foi adotado na decisão recorrida, que após reprodução da íntegra dos arts. 75 e 76 do RIR/1999, procedeu à análise dos referidos gastos, à vista dos argumentos de defesa apresentados pelo então impugnante, e concluindo que: *“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.”*

Portanto, ao tratar da matéria, no Voto do julgamento de piso, a autoridade julgadora manifestou-se no sentido de que, o sujeito passivo não teria apresentado elementos de prova capazes de demonstrar a vinculação entre os procedimentos pagos pela UNIMED, os atendimentos prestados pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas e a respectiva remuneração, que autorizassem a dedução de tais gastos a título de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, a teor do disposto no citado art. 75 do RIR/1999.

Concluiu-se assim, pela ausência de amparo legal para que tais gastos sejam considerados despesa de custeio, da mesma forma como consignado pela autoridade fiscal lançadora.

Rejeita-se, a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

2. Mérito - dedução indevida de despesas de Livro-Caixa

Conforme explanado no Relatório, a presente autuação tem por fundamento a apuração de redução indevida, da base de cálculo do IRPF declarado, de despesas escrituradas em Livro-Caixa, consideradas pela autoridade fiscal lançadora como não dedutíveis.

Sustenta o recorrente, que todas as despesas glosadas pela autoridade fiscal lançadora atenderiam plenamente aos preceitos normativos que tratam da apuração do IRPF, para efeito de dedução da base de cálculo do imposto. Afirma que, além do suporte legal, também o bom senso demonstraria que todas as despesas deduzidas seriam pertinentes e possuiriam estrito vínculo com a atividade por ele desenvolvida, argumentando ainda que:

(...)

Não há no rol das deduções despesas absurdas não vinculadas ao trabalho executado, ao estímulo relacionado ao aumento da clientela e à melhoria do atendimento e do local onde o serviço é prestado. A Fazenda, ao que parece, pretende que o recorrente mantenha consultório Franciscano exerça a atividade como era exercida há trinta (30) anos ou mais, quando não havia concorrência e os médicos e clínicas de exames eram endeusados e procurados independentemente das condições materiais do local de trabalho. Hodiernamente a concorrência na área é significativa e somente sobrevivem e obtêm sucesso aqueles que, além de demonstrar competência profissional, investem na qualidade dos serviços, no conforto de seus consultórios e em propaganda.

102. Portanto, não procedeu bem a Fazenda ao glosar as despesas não decidiu bem a R. DRJ/RJO ao manter a exação efetuada. Posturas espécie somente prestam para desestimular investimentos no aumento clientela e na qualidade e conforto dos clientes.

(...)

Diferentemente das afirmações e entendimento do recorrente, nos termos do art. 6º da Lei 8.134, de 1990, uma despesa para ser considerada como de custeio e, portanto, ser dedutível, deve respeitar quatro requisitos, cumulativos e indispensáveis:

- a) deve estar relacionada com a atividade exercida;
- b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-base correspondente ao exercício da declaração;
- c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora;
- d) deve estar escriturada em Livro-Caixa e comprovada com documentação idônea.

Eis a literalidade do referido art. 6º, que trata das deduções de despesas escrituradas em Livro-Caixa, na apuração do IRPF:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)
- b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)
- c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

O comando do inc. III, acima reproduzido, é taxativo quanto à possibilidade de dedução de despesas de custeio pagas e, desde que, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se trata assim, de qualquer desembolso de caixa. É fato que o IRPF é regido pelo regime de caixa, devendo, em regra, as receitas e despesas serem computadas no momento do ingresso, ou do desembolso, dos respectivos valores. Entretanto, há condições a ser observadas; no caso dos desembolsos, o requisito é que se trate de uma despesa e que tal gasto seja necessário à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Ao detalhar qual a natureza das despesas dedutíveis e condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação objetiva inibir a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar a possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Baseado em tais premissas, passo à análise dos argumentos de defesa relativamente às glosas efetivadas pela fiscalização e mantidas no julgamento proferido pela DRJ.

2.1 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa

Gastos Glosados Sob o Título: "Terceirização Atendimento".

Alega o recorrente tratar-se de serviços prestados por pessoas jurídicas, necessárias à percepção de suas receitas, amoldando-se ao disposto no art. 75, inc. III, do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 – RIR/1999, vigente à época dos fatos. Citando julgados deste Conselho, a pergunta 401 do Manual de Perguntas e Resposta IRPF de 2010, o Parecer Normativo

Cosit 392/70 e a Solução de Consulta 63/06, que entende corroborarem seu entendimento, acrescenta o recorrente que:

20. As despesas em questão correspondem às prestações de serviços por empresas contratadas pelo Recorrente e os demais que com ele rateiam as despesas comuns, para a realização de procedimentos médicos em pacientes associados da Unimed. Conforme planilhas que anexamos, relativas ao faturamento por serviços prestados nos meses de abril, setembro e novembro dos anos objeto de lançamento, meses esses escolhidos por amostragem, constata-se a seguinte produção:

(...)

21. Verifica-se por essas informações que a média diária geral de atuação no período é de 100 procedimentos, levando-se em conta que são vinte (20) dias trabalhados por mês, visto não haver expediente nos sábados, domingos e feriados. A média mensal geral é de 2.008 procedimentos.

22. Ora, é impossível um único médico, sozinho, com qualidade e de maneira eficaz atender a tal demanda, correspondendo às expectativas dos clientes e profissionais que os indicam aos procedimentos, realizando tantos exames por dia e elaborando os laudos correspondentes, isso apenas para a Unimed. Evidente, por conseguinte, que sem os médicos pertencentes às pessoas jurídicas contratadas, jamais se poderia auferir a receita que se declarou e tributou. Portanto, trata-se, efetivamente de custo **indispensável** à percepção dos rendimentos, uma vez que, reiterando, somente foi possível auferir as receitas tributadas em face da coparticipação dos profissionais fornecidos pelas pessoas jurídicas, profissionais esses que atuaram diretamente na prestação dos serviços.

23. Observe-se, por oportuno, que a **Fazenda Nacional 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, tendo se limitado a glosar as despesas apenas por entender que os pagamentos foram efetuados a pessoas sem vínculo de emprego.**

(...)

29. Observe-se, também, que as pessoas jurídicas beneficiárias dos rendimentos tributaram os mesmos em suas respectivas DIRPJ, conforme, aliás, comprovou a Fazenda durante a ação fiscal. Portanto, é perverso não admitir na pessoa física a dedução de despesa cuja receita decorrente foi tributada na pessoa jurídica beneficiária do rendimento.

(...)

31. É de ser considerado ainda a definição de "despesas de custeio", como sendo aquelas relativas à manutenção das atividades abrangendo basicamente os gastos com pessoal, material de consumo e serviços de terceiros. Ainda sobre

disposições legais a respeito, tem-se que custos, de onde deriva a palavra custeio, pelo art. 290 do próprio RIR/99, assim se considera: "**Os custos de produção** dos bens ou **serviços** vendidos compreenderá, obrigatoriamente: I (...); II— **o custo do pessoal aplicado na produção**, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção"; III (...).

32. Ao analisar os fundamentos da impugnação (fls. 451/452) DRJ/RJO aprimorou o lançamento, trouxe fundamentos novos para justificar a glosa das despesas, ou seja, a autoridade lançadora glosou as despesas sob o título de "Terceirização do Atendimento" argumentando que não há previsão legal para pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício. No entanto, a DRJ/RJO manteve as glosas não sob o mesmo fundamento, mas sob argumento novo, presumindo agora, sem qualquer suporte fático, que as despesas supostamente não teriam sido suportadas pelo contribuinte, mas pela pessoa jurídica a qual ele é sócio, no caso o IMMEF.

(...)

37. Portanto, com suporte nos fundamentos citados, deve desde logo ser afastada da base de cálculo da exação, a parcela relativa às despesas com o pagamento de outros profissionais, pessoas físicas e de pessoas jurídicas, que auxiliaram o contribuinte na prestação dos serviços, haja vista tratar-se de despesa necessária à percepção dos rendimentos, como bem demonstrado por ocasião da impugnação, que é parte integrante deste recurso, bem como em face da alteração nos fundamentos utilizados pela DRJ/RJ para tentar manter a ilegal exação.

(...)

III.c.1 - Da Dedutibilidade das Despesas de Custeio Necessárias à Percepção das Receitas e à Manutenção da Fonte Produtora dos Rendimentos.

(...)

40. O tema está pacificado também em sede administrativa. Reiterando, a resposta à pergunta nº 401, constante do livro de perguntas respostas de 2010, editado pela RFB e publicado no seu *sítio*, autoriza dedução em livro caixa de despesas pagas a terceiros sem vínculo de emprego, desde que sejam necessárias à percepção da receita, a exemplo do caso concreto. A resposta à referida pergunta reproduz o que consta o mesmo livro editado em anos anteriores e futuros. Vejamos seu conteúdo

O profissional autônomo pode deduzir no livro caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. (destacou-se).

41. Esse entendimento jurisprudencial, insiste-se, vige de longa data. O Parecer Normativo Cosit nº 392/1970 já apregoava interpretação, senão vejamos:

(...)

44. Concluindo este item, remeto ao **itens 14/17 da impugnação (fls. 401/415)**, onde está demonstrado que o contribuinte, no ano de 2008, efetuou em média aprox. **cem (100) procedimentos (consultas) por dia**. Portanto, evidente que teria que contar com o apoio de outros profissionais para atingir tamanha produtividade, realidade que, por si só, comprova a necessidade do custo para a obtenção do rendimento.

45. Isto posto, pede desde logo que seja reformado o D. Acórdão recorrido no ponto ora tratado e que seja provido o presente recurso, considerando-se dedutível as despesas pagas pelo recorrente a outros profissionais liberais e às pessoas jurídicas citadas, por tratar-se de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora do rendimentos, **conforme previsto no art. 75, inciso III, çlo RIR/1999.**

Antes de adentrar propriamente ao exame do recurso, cumpre esclarecer que as decisões administrativas que o recorrente traz em sua defesa, que não tenham efeito vinculante, são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões das Turmas deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Sendo assim, opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada. **Tal entendimento se aplica, inclusive, à decisão proferida pela 2ª Turma Extraordinária desta 2ª Seção de Julgamento do CARF, no Acórdão nº 2002-008.442, cuja cópia foi juntada pelo recorrente mediante o Termo de Solicitação de Juntada de e.fl. 514.**

Conforme reportado pela autoridade fiscal lançadora, os gastos atinentes ao presente tópico se referem a contratos de prestação de serviços por terceiras pessoas jurídicas, atendendo os pacientes em nome do autuado e para os quais o contribuinte repassaria, integral ou parcialmente, os valores recebidos. As despesas glosadas referem-se a pagamentos às empresas Cardioeco, JAA Serviços Médicos e Policlínica Santa Fé, que por intermédio de seus profissionais médicos teriam realizado serviços aos associados da Unimed.

Entendeu-se que tal procedimento não possuiria amparo legal para serem considerados despesa de custeio. Diferente do que afirma e tenta induzir o recorrente, a glosa não se efetivou por se tratar de despesas pagas a terceiros sem vínculo de emprego, e sim, por falta de previsão legal, à vista dos procedimentos adotados pelos contratantes, assim como, da natureza dos contratos e serviços prestados. Conforme apontado na decisão recorrida, em consonância com as orientações oriundas da Receita Federal, é certo que o contribuinte pode, na forma do inciso III do art. 75 do RIR/1999, deduzir pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício, desde

que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Também foi destacado no julgamento de piso, que da análise dos procedimentos constantes dos contratos de prestação de serviços, firmados pelo interessado com as referidas pessoas jurídicas (fls. 280/282, 302/304, e 327/329), verifica-se que a prestação dos serviços se deu no endereço da empresa com nome de fantasia IMMEF – Instituto da Mulher e Medicina Fetal de Curitiba), da qual o contribuinte é sócio, juntamente com os demais médicos que escrituram o Livro-Caixa em conjunto e da qual recebeu rendimentos a título de lucros e dividendos.

Demonstrou-se assim, que no mesmo local (consultório) o contribuinte atendia, como pessoa física os pacientes conveniados com a Unimed, e como a pessoa jurídica IMMEF, os demais pacientes não conveniados com a UNIMED. Ressaltado ainda, o fato de que, nos contratos firmados não há cláusulas que assegurem exclusividade no atendimento para pacientes conveniados com a Unimed, ou seja, os serviços também podem ter sido prestados para clientes não conveniados, posto que todos os atendimentos eram efetuados no endereço dos contratantes, onde também funcionava o IMMEF, e as receitas decorrentes de serviços prestados pelo IMMEF logicamente não foram tributadas na pessoa física do contribuinte. Outro ponto que merece destaque, são as cláusulas atinentes à remuneração dos serviços prestados pelas citadas pessoas jurídicas ao autuado, que peço vênia para parcial reprodução:

CONTRATO FIRMADO COM A EMPRESA: JAA Serviços Médicos Ltda. (e.fls. 280/282)

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO.

O presente contrato tem por objeto a realização de exames, na especialidade de ultrassonografia.

(...)

CLÁUSULA SEXTA - DA REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS.

(...)

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.

CONTRATO FIRMADO COM A EMPRESA: HADDAD & NICOLA LTDA (e.fls. 299/301)

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO.

O presente contrato tem por objeto a realização de exames , na especialidade de ultrassonografia.

(...)

CLÁUSULA SEXTA - DA REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS.

(...)

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 sócio da mesma.

(...)

CONTRATO FIRMADO COM A EMPRESA: CLINICA MÉDICA SANTA FE LTDA (e.fls. 327/329)

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO.

O presente contrato tem por objeto a realização de exames de imagem.

(...)

CLÁUSULA SEXTA - DA REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS.

(...)

Primeiro - Por questões legais os **CONTRATANTES recebem da Cooperativa Médica UNIMED os honorários de todos os exames realizados por si e pela CONTRATADA.**

(...) *(negritei)*

Conforme se verifica nas cláusulas contratuais acima reproduzidas, todas se referem a meros repasses dos respectivos honorários às contratadas, o que demonstra procedimento diverso do descrito pela autuado, pois não se evidencia tratar-se, na espécie, de despesa efetivamente incorrida pelo contribuinte e, portanto, necessária ao exercício da atividade ou manutenção da fonte produtora. Segundo as cláusulas acima reproduzidas, apenas por questões tratadas como “*legais*”, o autuado recebe da Unimed os honorários dos exames realizados pelos contratados e efetua o devido repasse, o que denota não se tratar de despesa efetivamente por ele incorrida, posto que mero repassador dos honorários.

Correta assim a glosa realizada pela fiscalização, por considerar que o procedimento adotado pelo contribuinte não possui amparo legal, assim como, a conclusão do julgamento de piso, ao consignar que, 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 seria possível o restabelecimento da dedução em questão.

Pelos motivos acima expostos, deve ser mantida a glosa relativa aos serviços prestados pelas empresas objeto do presente tópico.

2.2 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa

Gastos Glosados: "Honorários Advocatícios"

Sustenta o recorrente ser evidente sua necessidade de assistência jurídica, bastando observando que tem sob sua responsabilidade a realização mensal de milhares de procedimentos médicos, resta clara a necessidade de apoio jurídico constante, inclusive prévio e

preventivo, para proceder de maneira a evitar demandas judiciais. Acrescenta possuir responsabilidade com contratos de locação, contratos com a Unimed, contratos com outras pessoas jurídicas que lhes prestam serviços; contratos de ordem tributária e trabalhistas, necessitando assim de assessoria jurídica para elaborar os atos e acompanhar o desenvolvimento das relações profissionais; tratando, portanto, segundo entendimento do contribuinte: “...*de despesas necessárias para a manutenção e regular exercício profissional, uma vez que contratos mal elaborados podem trazer consequências desastrosas para a continuação das atividades.*”

A glosa dos valores despendidos com os escritórios de advocacia objeto do presente subitem foi mantida pela decisão recorrida, sob entendimento de que os honorários advocatícios não integram aquelas despesas tidas como de custeio, já que os trabalhos profissionais podem ser realizados independentemente desses ônus.

Buscando clarear a conceituação das despesas dedutíveis, sob a ótica do art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134/1990, por meio da Solução de Consulta – SC Cosit nº 210/2018, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal assim se manifestou:

(...)

9. A Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, ao tratar das deduções relativas às despesas escrituradas em livro-caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, assim dispõe em seu art. 6º (matriz legal dos arts. 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 299:

“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:

(...)

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

(...)”

10. Por sua vez, a IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com as alterações da IN RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017, ao dispor sobre os rendimentos do trabalho não assalariado, esclarece que:

“IN RFB nº 1.500, de 2014:

(...)

Art. 56. Para a determinação da base de cálculo do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), pode-se deduzir do rendimento tributável: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)

I - as parcelas previstas nos incisos I a V do caput do art. 52; e

II - as despesas escrituradas em livro Caixa, observado o disposto no art. 104.

(...)

Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro 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. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)

(...)”

(...)

16. Observe-se que a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6. de 18 de maio de 2015, analisou o conceito de despesas de custeio, concluindo pela similaridade entre as despesas de custeio de pessoa física não assalariada e as despesas operacionais da pessoa jurídica, conforme se pode verificar abaixo:

*“16. Neste ponto, calha comentar que, ao analisar a dedutibilidade de despesas de custeio inerentes aos rendimentos do trabalho não-assalariado, a Cosit, em ao menos duas oportunidades, **embasou-se na “semelhança do que ocorre com as empresas”**, pois o art. 299 do RIR/1999 (art. 191 do RIR/1980) estabelece que “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.*

(...)

16.3. Essa linha de interpretação conforma-se com o princípio que vem norteando a elaboração da legislação do imposto sobre a renda, de harmonização da tributação das pessoas físicas com a das pessoas jurídicas, consoante se verifica na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e na da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

16.4. Disso deflui que, para avaliar a possibilidade de dedução dos dispêndios vinculados aos rendimentos do trabalho não assalariado, em consonância com a orientação da Cosit, é lícito apoiar-se nos precedentes relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

(...)

17. Consta no art. 299 do RIR/1999, o conceito de despesas operacionais da pessoa jurídica, como sendo aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que não computadas nos

custos. Os §§ 1º e 2º dispõem que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas com o objetivo de realizar as operações exigidas pela atividade da empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:

“Decreto nº 3.000, de 1999

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.” (grifos da transcrição)

18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

19. Saliente-se que ambas as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.

20. Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o consulente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, as despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

(...)

Os trechos acima reproduzidos da SC Cosit nº 210/2018, demonstram que a melhor definição das despesas de custeio parte de conceitos contábeis, constantes do próprio Regulamento do Imposto sobre a Renda. Também tomado por referência o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, onde esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é

aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio". Finalmente, foi salientado na solução de consulta, que as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, de forma concomitante.

A documentação constante dos autos evidencia que o contribuinte exerce a atividade profissional de médico, conforme inclusive as receitas escrituradas em Livro-Caixa. Analisando sob a ótica dos gastos necessários à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme previsto em Regulamento, e cominado com a definição contida no Parecer Normativo acima reproduzido, que esclarece ser o gasto necessário, quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, e que estejam vinculados com as fontes produtoras de rendimentos, devendo ainda, de forma concomitante, se verificar comumente no tipo de operação, apresentando-se de forma usual, costumeira ou ordinária, forçoso concluir que os gastos com serviços advocatícios incorridos pelo contribuinte não atendem, de forma cumulativa, a tais requisitos.

Não obstante ser justificável o contribuinte necessitar de serviços advocatícios para eventual defesa em causas cíveis, administrativas ou tributárias, ou mesmo para ingressar com ação judicial por inexecução de contratos, entretanto, tal despesa não pode ser caracterizada como um gasto imprescindível para a manutenção da fonte produtora, pois em nenhum momento se pode inferir que o exercício da medicina só poderia ser exercido caso o profissional médico conte com assessoria jurídica. A toda evidência, os dispêndios do recorrente com serviços advocatícios não se caracterizam como gasto comum à atividade médica e necessário à prestação do serviço ou manutenção da fonte produtora, não possuindo qualquer vínculo direto com a atividade exercida pelo autuado.

Portanto, não se constatando tratar-se de gasto necessário à atividade ou à manutenção da fonte produtora, deve ser mantida a glosa de tais valores.

2.3 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa

Gastos Glosados: "Confecção de Livro Roteiro da Mamãe"

Informa o recorrente que a edição do livro decorreu de parceria entre diversas pessoas jurídicas e físicas, dentre eles encontra-se também o IMMEF — Instituto da Mulher e Medicina Fetal, onde o contribuinte atende. Afirma que a propaganda seria inicialmente voltada para o IMMEF, porém, lá chegando o cliente conveniado da Unimed é atendido pelo contribuinte e contratados. Conclui que: *"...na verdade, o beneficiário propaganda é o Impugnante e não a IMMEF, pois este não é conveniado da Unimed e não se beneficia da mesma em relação aos segurados."* Acrescenta que, ademais, os livros também seriam doados aos médicos em geral, com o objetivo de demonstrar a excelência dos serviços disponibilizados e assim estimulá-los a indicar

a clínica aos seus clientes; tratando-se, portanto, de despesa de propaganda, necessária à obtenção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora. Complementa nos seguintes termos:

68. A DRJ/RJO reconheceu que as despesas de propaganda são dedutíveis, porém manteve a glosa por entender que a real beneficiária dela teria sido a sociedade empresária IMMEF (fl. 454), haja vista ter constado no livro apenas o nome dessa empresa. **Entretanto, a DRJ esqueceu, ou fez de conta que esqueceu, que o IMMEF não é conveniado à UNIMED, portanto não atende os segurados da referida cooperativa, que representam a esmagadora maioria da clientela, razão pela qual não possui condições materiais para se beneficiar da propaganda em relação à eles. Tais pacientes, conforme demonstrado à exaustão, são atendidos pelo contribuinte quando dirigem à clínica, razão pela qual coube à ele suportar parte proporcional dos custos decorrentes.**

69. Ao assim proceder a DRJ/RJO mais uma vez extrapolou sua competência de autoridade julgadora, aprimorando o lançamento autoridade fazendária.

70. Aduz ainda que o fato do contribuinte ser sócio do IMMEF, que é o nome de fantasia da sociedade civil de prestação de serviços profissionais C. Gomes & S. Costa Diagnósticos Especializados, e esta ter declarado pelo lucro presumido, impede a dedução da despesa.

71. Entretanto, os argumentos utilizados pela DRJ/RJO não podem prosperar, pois reincide na fundamentação de sua decisão em fatos que não integram o auto de infração. Portanto, mais uma vez busca aperfeiçoar o lançamento tributário, presumindo e acrescentando fatos não ventilados pela fiscalização.

Foi apontado na decisão recorrida, que consta como patrocinadora do livro a pessoa jurídica cujo nome de fantasia é IMMEF e não o contribuinte; fato este confirmado pelo próprio autuado em sua peça recursal. Desta forma, considerou-se que tal gasto não poderia ser considerado como despesa de custeio dedutível em Livro-Caixa do contribuinte (pessoa física), conforme apontado pela fiscalização, mesmo que eventualmente possa ser beneficiário indireto da propaganda patrocinada pelo Instituto. Nesse sentido a seguinte passagem da decisão de piso:

Os documentos de fls. 432/435, apresentados em anexo à impugnação, comprovam claramente que o livro “Roteiro da Mamãe” é uma propaganda do IMMEF, que como já dito é o nome fantasia da sociedade civil de prestação de serviços profissionais C. Gomes & S. Costa Diagnósticos Especializados, da qual o Interessado é sócio juntamente com os demais médicos que escrituram o Livro Caixa em comum (Cláudio Correa Gomes e Sergio Luis Costa) e que dividem o mesmo consultório.

Assim, se é a referida sociedade que consta como patrocinadora e não o contribuinte, não há como considerar que tal despesa possa ser deduzida integralmente em seu livro caixa, ainda que o contribuinte possa ser beneficiário indireto da propaganda patrocinada pelo Instituto.

Uma vez que o contribuinte não foi o patrocinador da confecção do livro, por óbvio que não poderia deduzir o respectivo gasto como despesa de custeio de sua atividade. Correto assim, o procedimento adotado pela fiscalização e ratificado na decisão recorrida, devendo ser mantida a glosa do valor incorrido com a confecção do livro, por não se tratar de despesa de custeio do autuado. Noutro giro, não se vislumbra qualquer nulidade nos fundamentos da decisão proferida pela DRJ, devendo assim, ser rejeitada tal preliminar suscitada pelo recorrente.

2.4 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa

Gastos Glosados: "Confecção de Balas e Agendas"

Trata-se de gastos com a confecção de balas e agendas, que o recorrente aduz tratar-se de despesa com propaganda e publicidade, mediante os seguintes argumentos:

76. Conforme antes mencionado, o contribuinte tem sob sua, responsabilidade o atendimento, por ano, de milhares de pessoas. Ora é preciso que essas pessoas sejam bem atendidas e sintam-se à vontade enquanto aguardam o atendimento. Sendo bem atendido, o cliente indicará os serviços do profissional para outras pessoas. Além disso, muitos clientes chegam ao consultório acompanhados de seus filhos e, portanto, esse pequeno mimo representado por balas colocadas à disposição dos clientes no consultório traz dividendos relevantes.

(...)

84. Destarte, a glosa das despesas com confecção e transporte de agendas promocionais montou, proporcionalmente, em R\$ 5.790,90, contidas nos documentos anexos às **fls. 125 e 126** e discriminadas no "**Demonstrativo VII**", anexo.

85. Essas são despesas típicas de propaganda, haja vista ser comum a distribuição de agendas ao final de cada ano. O profissional médico que trabalha na área de exames, a exemplo do Impugnante, 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 indicar aos seus clientes. Para maior entendimento anexamos ficha e confecção das agendas (**fl. 436**). 86. Trata-se, portanto, de despesa mais do que necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, razão pela qual, também por economia processual, reporta-se aos mesmos argumentos desfiados no **item III.c.1**, que trata das despesas de propaganda, notadamente ao Parecer Normativo COSIT nº 358/1970, e requer que a despesa aqui mencionada, no montante de R\$ 5.790,90, relativa ao contribuinte, seja aceita pela Fazenda Nacional e extinta a exigência de imposto sobre ela.

Mais uma vez o recorrente aponta suposta nulidade da decisão de piso, sob argumento de aprimoramento do lançamento e apresentação de argumentos novos para motivar sua decisão.

Sem razão o recorrente.

O que foi destacado no julgamento de piso é o fato de que não consta dos autos provas de que tais gastos teriam sido efetuadas tão somente em favor do contribuinte e não da pessoa jurídica da qual é sócio, que funciona no mesmo local de trabalho. Nesse sentido, analisando os documentos acostados pelo próp autuado em sua peça de defesa, foi demonstrado que a correspondência eletrônica juntada pelo contribuinte (e.fl. 436) tem como contato “guga@immef.com.br”, demonstrando assim, a participação da pessoa jurídica, de forma que não se pode afirmar, tratar-se de como gasto de custeio do autuado. Em seu recurso, o interessado limita-se a reproduzir os argumentos de defesa apresentados na impugnação, não trazendo qualquer elemento que demonstre tratar-se de gasto incorrido exclusivamente pelas físicas que escrituraram em conjunto o Livro-Caixa.

Mais uma vez não se vislumbra a nulidade suscitada, pois não há qualquer inovação na decisão de piso, que apenas analisou as provas carreadas aos autos pelo autuado juntamente com a impugnação, no regular exercício da atividade judicante.

2.5 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa

Gastos Glosados: "Equipamentos Duráveis e Móveis e Reforma de Imóvel"

Afirma o recorrente tratar-se de objetos adquiridos: *“...todos simples e têm valor insignificante, razão pela qual, não obrigam a sua incorporação à declaração de bens.”* Entende que tal entendimento estaria em consonância com o disposto no art. 301 do RIR/1999 e que: *“No acórdão recorrido, a DRJ/RJO repete os argumentos de falta de prova do verdadeiro interessado e insiste na presunção de que despesa seria da pessoa jurídica. Assim sendo, volta a presumir fatos não arguidos pela autoridade lançadora, viciando dessa forma os fundamentos da decisão, haja vista, reitera-se, não ser de competência da autoridade julgadora aperfeiçoar o lançamento tributário trazendo alegações e fundamentos novos com a finalidade de manter a exação.”* Também glosados gastos com manutenção do local onde exerce as atividades, devido a danos ocorridos no imóvel.

Esses gastos foram considerados pela fiscalização como não caracterizáveis como despesas de custeio, sendo mantida a glosa na decisão recorrida. A glosa dos equipamentos e manutenção de imóvel tem por fundamento justamente tratar-se de bens duráveis, não se conformando com o conceito de despesas de custeio. A planilha anexada aos autos pelo recorrente à e.fl. 424, traz descrição individual dos equipamentos e, a despeito dos argumentos de defesa, não deixa dúvida de tratar-se, de fato, de equipamentos duráveis (ventilador, arquivo de aço, purificador de água, equipamentos eletrônicos, ferro a vapor, utensílios domésticos e lixeira). Quanto aos fundamentos da decisão da DRJ, esses se basearam na linha argumentativa adotada pelo então impugnante, que tratou de normas relativas à tributação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, novamente não se vislumbrando a nulidade arguida.

2.6 - Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa

Gastos Glosados: "Falta de Comprovação de Pagamento e Despesas Diversas"

Advoga o contribuinte no recurso voluntário, que sob esse título teriam glosadas despesas relacionadas no "Demonstrativo XI" (fl. 425), que proporcionalmente montariam R\$ 583,33. Confira-se:

III.j — Falta de comprovação de pagamentos

97. Sob esse título foram glosadas despesas relacionados no "Demonstrativo XI" (fl. 425), que montam R\$ 583,33 em 2007 proporcionalmente, R\$ 1.338,35 em 2008, pagamentos esses comprovados às fls. (437/439).

98. A DRJ/RJO extrapolou mais uma vez sua competência de autoridade julgadora e, de forma equivocada, presumiu que referidas despesas estariam a cargo da pessoa jurídica IMMEF, e não contribuinte. A respeito, reporta-se aos argumentos da preliminar de nulidade — item III.a supra, a qual demonstra que a autoridade julgada não pode aprimorar o lançamento tributário, sendo, portanto, nulo julgamento da DRJ, merecendo revisão.

99. Posto isso, tendo tais despesas sido comprovadas, requer o afastamento das mesmas da base de cálculo do tributo e o cancelamento lançamento decorrente.

Ocorre em equívoco o autuado, pois de fato tal glosa refere-se a 03 valores de 500,00, datados de 15/02/09, 15/04/2009 e 15/05/2009, que apresentam na planilha de e.fls. 387/393, intitulada "LISTAGEM DOS DOCUMENTOS GLOSADOS E JUSTIFICATIVA", especificamente na e.fl. 393, a descrição de "Marcos Moro – Aluguel", e motivo da glosa: "Não Comprovado".

Juntamente com a peça impugnatória foram apresentados os recibos de e.fls. 437/439, no valor de R\$ 500,00 cada, referentes a pagamento de aluguel do conjunto nº 907 do Edifício Capital Business Center. Entretanto, conforme os fundamentos da decisão recorrida, não consta dos autos qualquer evidência de que o contribuinte exercia suas atividades profissionais como pessoa física naquele endereço. Portanto, não se trata de uma despesa passível de dedução em Livro-Caixa dos rendimentos tributados pela pessoa física.

Sob a rubrica de "Despesas Diversas", foram glosados valores que o recorrente afirma tratar-se de diversas despesas de pequeno valor, relativas a objetos simples de uso comum, e: *"... absolutamente necessárias ao funcionamento regular da atividade, como remédios, serviços de cartório e tabelionato e objetos de decoração do ambiente. Apela-se ao bom senso para que sejam acatadas tais despesas como deduções da base de cálculo."*

Ratifico os fundamentos da decisão de piso, no sentido de que os documentos apresentados pelo autuado, para o fim de comprovação de tais gastos (e.fls. 130/133, 156 e 170/172), não apresentam a identificação do adquirente do produto ou beneficiário do serviço, ou demonstram tratar-se de gastos que não se caracterizam como comuns à atividade médica e necessários à prestação do serviço ou manutenção da fonte produtora, não possuindo qualquer vínculo direto com a atividade exercida pelo autuado (compra de arranjo de flores, adubo, locação de material para festa).

Deve assim, ser mantida as glosas relativas a tais gastos e novamente inaplicável a suposta nulidade suscitada, posto que não se refere à presente situação.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade da decisão recorrida e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos