

PEU

C819

DE CARI-MF

Fl. 1

S2-TE02
Fl 494



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

Processo nº 13888.001376/2002-15
Recurso nº 163.320 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.509 – 2ª Turma Especial
Sessão de 23 de setembro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente ADALBERTO JOSÉ FONSECA ZANELLO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

Ementa:

IRPF. LIVRO CAIXA.

Quando comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, são dedutíveis a título de Livro Caixa as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, considera-se, no caso dos autos, despesa dessa natureza o custo operacional incluído no valor do Coeficiente de Remuneração Radiológica (CRR) arcado pelo médico radiologia. Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos do relator.

(Assinado digitalmente)

Valéria Pestana Marques - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso - Relator.

EDITADO EM: 21/10/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valéria Pestana Marques (Presidente), Carlos Nogueira Nicácio, Jorge Claudio Duarte Cardoso, Ana Paula Locoselli Erichsen e Lúcia Reiko Sakae. Ausente justificadamente o Conselheiro Sidney Ferro

Assinado digitalmente em 21/10/2010 por VALERIA PESTANA MARQUES. 21/10/2010 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Autenticado digitalmente em 21-10-2010 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Enviado em 10/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 05/08) por meio do qual é exigida devolução de restituição indevida relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2000, ano-calendário 1999, no valor de R\$ 74.306,55 (setenta e quatro mil, trezentos e seis reais e cinquenta e cinco centavos), a ser acrescido dos encargos legais, decorrente de revisão da Declaração de Ajuste Anual em que foram apuradas as infrações de dedução indevida a título de despesa com instrução e dedução indevida a título de Livro Caixa, conforme descrição de fls. 08.

Na impugnação o sujeito passivo não se insurge contra a glosa das despesas com instrução, sendo considerado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) como matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Na primeira instância de julgamento o lançamento foi mantido integralmente, tendo a DRJ apontado os seguintes fundamentos:

a) Não há como acolher o pleito do autuado no sentido de se solicitar à Unimed de Piracicaba qual é a porcentagem que equivale ao custo do exame, posto que a ele caberia trazer todos os elementos de prova, não podendo ser substituído neste mister pela autoridade julgadora, por não ser esta parte do processo.

b) com fulcro no art. 75 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), o órgão julgador considerou que o sujeito passivo não logrou comprovar as despesas efetivadas para o exercício da sua atividade de médico, relacionadas às fls. 28/39, ressaltando que os dispêndios devem ser devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, e devem preencher os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

Ciente da decisão de primeira instância em 10/09/2007 (fls. 96), o requerente apresentou recurso voluntário em 10/10/2007 (fls. 97)

O recurso voluntário contém as alegações e os documentos descritos a seguir:

1) preliminarmente: a inaplicabilidade do arrolamento de bens.

2) contesta a assertiva de que os documentos apresentados para comprovar as despesas do Livro caixa seriam inidôneos ou que estariam ao arrepio do dispositivo legal apontado pelo Fisco, pois, trata-se de emolumentos pagos a terceiros e de despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (inciso II e III do artigo 75 do RIR de 1999).

3) junta todos os recibos fornecidos pela pessoa jurídica CLINICA ZANELLO DIAGNÓSTICO POR IMAGEM S/C LTDA, emitidos mês a mês, de janeiro de a dezembro de 1999, bem como o Livro Diário e o Balanço Patrimonial encerrado em 31 de dezembro de 1999, onde constam todos os lançamentos referentes aos pagamentos efetuados pelo recorrente (deduções relativas ao exercício da atividade de médico), a título de despesas e

Assinado digitalmente em 04/11/2010 por VALERIA PESTANA MARQUES 21/10/2010 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Autenticado digitalmente em 21/10/2010 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Emitido em 10/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

arrendamento de equipamentos que o recorrente usou durante o ano de 1999 e que pertencem à pessoa jurídica em tela.

4) é absurdo exigir que o contribuinte faça prova negativa de que não cometera nenhum ilícito ou crime fiscal, pois, cabe ao Fisco provar o contrário, sendo que esse nada provou de molde a sustentar o procedimento de desclassificação documental e glosa das deduções das despesas do Livro Caixa que levou a efeito, orientando-se, tão somente, em mera presunção, e não em fatos, como, por exemplo, a verificação de inexistência na contabilidade da pessoa jurídica que recebeu os valores que foram deduzidos como despesas pelo recorrente.

5) a pessoa jurídica, ao receber os valores apontados pelo Recorrente como deduções foi tributada por tais créditos, o que no mínimo, tendo em vista a glosa do Fisco quanto às deduções destes, redundaria em um *bis in idem* tributário.

6) de acordo com o § 1º do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77 a escrituração mantida com a observância das disposições legais faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de forma que, nessa hipótese, consoante o § 2º do mesmo diploma legal, cabe à autoridade administrativa a prova de inveracidade dos fatos registrados. Sendo que, no caso presente, todos os elementos exigidos por lei (livros, notas fiscais, cópias, etc.) foram prontamente apresentados ao agente fiscal, pela autuada, assim que solicitados. Nestes autos, o Fisco está praticando uma pretensa inversão do *ônus probandi*.

7) os fundamentos constantes do *decisum* recorrido que resultaram de flum de subjetivismo e impressões pessoais e não se assentam em elementos constantes dos autos.

8) que adotou o mesmo procedimento da Declaração de Ajuste Anual do exercício posterior e o Fisco acatou plenamente, tendo inclusive providenciado restituição de imposto.

Relatado, passo ao voto.

Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

Com a publicação da Súmula Vinculante 21 do Supremo Tribunal Federal, tornou-se inválida a exigência de depósito ou arrolamento prévios como requisito de admissibilidade do recurso administrativo, matéria objeto, também, do Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 9, de 05 de junho de 2007, que declarou inexistente o arrolamento de bens e direitos como requisito ao seguimento do recurso administrativo. Por esses motivos, houve perda de objeto quanto à preliminar evocada.

As glosas de despesa de instrução restaram incontroversas desde a impugnação. O litígio restringe-se às glosas das deduções do Livro Caixa.

Na descrição dos fatos constante do auto de infração identifica-se que foram objeto da glosa ora combatida: a) despesas com pagamento a contabilista; e b) pagamentos efetuados à Clínica Zanello Diagnóstico por Imagem S/C Ltda (da qual o contribuinte é sócio), “visto que o contribuinte não apresentou relatório pormenorizado dos custos dos serviços prestados pela clínica, informando, por escrito que tal detalhamento seria impossível de se fornecer”.

O enquadramento legal apontado pela autoridade fiscal foi: incisos I a II e §§ da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e alínea “g” do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

O montante declarado no Livro caixa foi de R\$231.835,25, não foram informadas receitas recebidas de pessoas físicas. O valor aceito pela Fiscalização foi de R\$6.242,49, logo a glosa montou em R\$225.589,76, totalizando a soma das despesas referente a Clínica Zanello (R\$225.462,76) e contabilista (R\$127,04).

O julgamento de primeira instância embora tenha se reportado ao art. 75 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), não inovou, pois a matriz legal desse dispositivo regulamentar são as leis 8.134/1990 e 9.250/1995.

O mencionado dispositivo da lei 9.250/1995 prevê a dedução com as despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado.

O deslinde desse julgamento deve pautar-se pelo regramento estatuído pelo art. 6º da lei 8.134/1990, transcrito a seguir:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

Assinado digitalmente em 04/11/2010 por VALERIA PESTANA MARQUES 21/10/2010 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Autenticado digitalmente em 21/10/2010 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Emitido em 10/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

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; b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros viajantes, quando correrem por conta destes;*~~

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.

Às fls. 02 o contribuinte apresenta diversos esclarecimentos:

a) sei impossível detalhar as despesas referente aos recibos emitidos pela CLINICA ZANELLO DE DIAGNOSTICO: "Adalberto José Fonseca Zanello sócio cooperado da Unimed, presta serviços nas dependências da Clínica Zanello onde ele executa exames médicos, necessitando de materiais, aparelhos, pessoal técnico e secretárias para poder executar o serviço, sendo que isto gera custo, o valor cobrado da Clínica Zanello é pra suprir estas despesas."

b) O valor reembolsado pelo sistema cooperativo UNIMED aos seus cooperados (conforme tabelas anexas) é baseado na tabela aprovada pela Associação Médica Brasileira, que discrimina o valor dos honorários e o valor do custo operacional.

c) sua especialidade é radiologia, portanto não é possível dar diagnóstico sem ter gasto com filmes, contraste, mão de obra de técnico, enfermeiras, secretárias e matérias de consumo em geral.

d) para facilitar a aquisição de equipamentos caríssimos, os profissionais constituem empresas para melhor operacionalizar o seu consultório e, com isso, facilidade nas compras de materiais de consumo, filmes etc.

e) o sistema cooperativo UNIMED somente paga seus cooperados como pessoa física, portanto não é possível o recebimento através de pessoa jurídica.

Constata-se que o *modus operandi* do exercício profissional do contribuinte era exercer a atividade de médico tendo como suporte equipamentos, mão de obra técnica e de apoio e espaço físico da pessoa jurídica Clínica Zanello, da qual é sócio, sem que fique comprovado como são rateados os custos entre a pessoa física e a pessoa jurídica.

Os valores deduzidos a título de Livro Caixa referentes a despesas pagas à Clínica Zanello eram contabilizados na pessoa jurídica com "Receita Ref. aos pacientes da Unimed", conforme Razão Analítico da conta 6401010000 – Serviços prestados (fls. 61/69)

Conforme informado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), a Unimed pagou ao requerente no ano-calendário 1999 rendimentos no valor de R\$442.083,66. Enquanto o valor discriminado no Livro Caixa referente exclusivamente às despesas com a Clínica Zanello foram de R\$225.462,76. Tomando esses números, essas despesas correspondem a 51% da receita com a Unimed.

O requerente alega que os custos operacionais estão incluídos na Tabela em que se baseia a Unimed para remunerar os serviços de radiologia, e que os valores dos custos operacionais giram em torno de 49% do total da remuneração

Compulsando as tabelas anexadas pelo contribuinte (fls. 14 e ss.) é possível verificar que o CRR (Coeficiente de Remuneração Radiológica) é composto de Custo Operacional e de Honorários Médicos e que a proporção entre o valor dos Honorários e o CRR varia conforme a espécie de procedimento.

Por exemplo, no grupo Ultrassonografia varia entre 47% e 53%, na radiografias de Crânio e Face gira entre 47% e 54%, nas de coluna, varia entre 23% e 51%. Nos de tomografia, varia de 22% a 32% e nos de ressonância magnética gira em torno de 14%.

Tanto o alegado pelo requerente como o declarado no Livro Caixa e contabilizado pela Clínica estão dentro de uma margem razoável, de acordo com a Tabela de Remuneração de Serviços Radiológicos

Ressalte-se que esses valores são adotados com base nas normas da Associação Médica Brasileira e do Colégio Brasileiro de Radiologia, com base em critérios técnicos e de resguardo da ética médica.

Não há dúvidas que os valores pagos pela Unimed aos radiologistas incluem não somente os honorários como também o custo operacional, que consiste em despesas usuais e necessárias à manutenção da fonte produtora.

Com a impugnação apresentou o Livro Caixa (fls. 27/40), com o recurso voluntário apresentou os recibos relativos às despesas glosadas.

Assinado digitalmente em 04/11/2010 por VALÉRIA PESTANA MARQUES, 21/10/2010 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Autenticado digitalmente em 21/10/2010 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Emitido em 10/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

Foram juntados aos autos notas fiscais emitidas pela Clínica Zanello (fls 230/399 e 402/491), além de Livros Razão, Diário e Balancetes comprovando a escrituração do recebimentos das quantias em questão informadas no Livro Caixa.

Não há nos autos qualquer imputação que afete a presunção de regularidade da atividade exercida pela pessoa jurídica

Explicitando o entendimento materializado no Parecer Normativo CST nº 4401976, no Manual Perguntas e Respostas, a Receita Federal presta a seguinte orientação aos contribuintes:

*PROFISSIONAIS QUE NÃO CONSTITUEM SOCIEDADE—
Qual o tratamento tributário dos rendimentos recebidos por dois ou mais profissionais, que não constituem sociedade, mas utilizam um mesmo imóvel com despesas em comum?*

Tais profissionais, tendo despesas comuns, como aluguel, telefone, luz, auxiliares, mas com receitas totalmente independentes, não perdem a condição de pessoas físicas, conforme entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 44/1976. Nesse caso, devem computar no rendimento bruto mensal os honorários recebidos em seu nome

As despesas comuns devem ser escrituradas em livro Caixa da seguinte forma:

aquele que tiver o comprovante da despesa em seu nome deve contabilizar o dispêndio pelo valor total pago e fornecer aos demais profissionais um recibo mensal devidamente autenticado, correspondente ao ressarcimento que cabe a cada um, escriturando como receita o valor total dos ressarcimentos recebidos,

os demais devem considerar como despesa mensal o valor do ressarcimento, constante do comprovante recebido, que servirá como documento comprobatório do dispêndio

No caso dos autos, há prestação de serviços médicos (radiologia) tanto pelo requerente como pela clínica de que é sócio com despesas comuns. São situações equivalentes àquela objeto do Parecer Normativo CST nº 44/1976, assim a solução a ser adotada nesse julgamento deve ser a mesma, conforme explicitado abaixo

A escrituração das despesas comuns (à Clínica e ao médico pessoa física) devem ser escrituradas de forma que:

a) As despesas em nome da Clínica devem ser contabilizadas pela pessoa jurídica pelo valor total pago.

b) a Clínica deve fornecer aos médicos - pessoas físicas - um recibo mensal devidamente autenticado, correspondente ao ressarcimento que cabe a cada um, escriturando como receita o valor total dos ressarcimentos recebidos;

c)os médicos – pessoas físicas - devem considerar como despesa mensal o valor do ressarcimento, constante do comprovante recebido, que servirá como documento comprobatório do dispêndio.

Está comprovado que foi dessa forma que o requerente agiu

Ainda que não seja plenamente possível discriminar com exatidão os itens que compõem a despesa, são elas razoáveis, de maneira que adotar entendimento que culmine com a proibição da dedução implicaria em: a) contrariar o princípio da capacidade contributiva que deve nortear não somente o trabalho do legislador, mas também a aplicação do direito tributário; e b) sobrepor o formalismo à verdade material, pois não é razoável supor que o médico radiologista não tenha suportado custo para prestar os serviços que originaram a receita tributável

Ademais o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de renda, a qual pressupõe o acréscimo patrimonial, o que, no caso, torna incompatível tributar o valor recebido da Unimed pelo seu valor bruto e não admitir a dedução com as despesas pagas à Clínica, mormente quando é prática usual o pagamento da Cooperativa (Unimed) exclusivamente aos médicos cooperados como pessoas físicas.

Quanto às deduções das despesas com contabilista, o requerente sobre esse tópico silenciou no recurso voluntário, muito menos trouxe qualquer documento comprobatório das despesas que de forma muito sucinta constaram no Livro Caixa como “Pagto ref. rec/doc PG Juares B Correa (contador secretaria)”. Restando incomprovada tais despesas

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso tão somente para restabelecer a importância de R\$225.462,76 como dedução do Livro Caixa referente aos pagamento à Clínica Zanello.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso



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

Processo nº: 13888.001376/2002-15

Recurso nº : 163.320

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do Acórdão nº **2802-00.509**

Brasília/DF, 14/12/2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional