



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.725510/2011-35
ACÓRDÃO	2201-012.400 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NADIM ELIAS THAME JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Incabível a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, tendo em vista que são incluídos na declaração da pessoa física os rendimentos oriundos do exercício da atividade profissional de médico, ainda que o profissional tenha firma individual registrada e em nome dela receba os rendimentos.

EMPRESAS INDIVIDUAIS. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA.

Não se equipara a pessoa jurídica, para os efeitos do imposto de renda, as empresas individuais organizadas exclusivamente para a exploração de

atividades profissionais (no caso de médico), ocupações e prestação de serviços não comerciais.

DEDUÇÃO DE DESPESAS LIVRO CAIXA NECESSÁRIAS À PERCEPÇÃO E MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA.

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.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda na fonte. Contudo, existem regras que devem ser observadas levando-se em consideração a forma de tributação da pessoa jurídica. Se o imposto de renda for apurado com base no lucro presumido, a parcela de lucro distribuída aos sócios que exceder ao valor da base de cálculo do IRPJ, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, não integra a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário apenas quando a pessoa jurídica demonstrar, por meio de regular escrituração contábil, que o lucro efetivo é maior do que o determinado segundo as normas de apuração da base de cálculo do lucro presumido.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA JUROS DE MORA. SÚMULA 108 CARF.

Há incidência de juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, nos termos do enunciado da súmula 108 do CARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas relativas às despesas consideradas pela Fiscalização como não necessárias à atividade.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos (substituto[a] integral), Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração (fls. 02 a 19) lavrado em desfavor do contribuinte, por meio do qual são exigidos R\$ 133.536,34 (cento e trinta e três mil, quinhentos e trinta e seis reais e trinta e quatro centavos) de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo aos anos-calendários de 2006 a 2010, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), e demais acréscimos legais.

Conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 20 a 28), após procedimento fiscalizatório, foram apuradas as seguintes infrações:

I – Glosa de Dedução no Livro-Caixa

(a) Despesas não comprovadas – O contribuinte informou em DIRPF, no ano-calendário 2010, despesa de livro caixa no montante de R\$ 278.862,48, mas, por meio dos documentos apresentados, as despesas contabilizadas somam a quantia de R\$ 210.891,61. Por esse motivo, foi glosada a diferença, no montante de R\$ 67.970,87.

(b) Despesas não necessárias – referentes às despesas de serviços médicos contínuos prestados por terceiros, sem vínculo empregatício e por empresa da área médica não necessárias à percepção de receita para manutenção da parte produtora (fl. 24).

(c) Despesa da clínica imputada ao consultório.

II – Mudança de classificação de rendimentos, em razão do excesso de distribuição de lucros.

Da impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data de 07/12/2011, por via postal, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 536, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 539 a 563),

na data de 04/01/2012 (fl. 539), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Preliminar:

(a) Nulidade do Auto de Infração – Cerceamento do Direito de Defesa – afirma o contribuinte que lhe foi negado acesso ao conteúdo integral deste processo administrativo, de modo que inviabilizou o pleno exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.

(b) Erro na Identificação do Sujeito Passivo – Afirma que o Auto de Infração deveria ter sido lavrado em desfavor da pessoa jurídica da qual é sócio, e não em face da sua pessoa física.

II – Mérito:

(a) Contradição do Fisco – despesas necessárias para a obtenção dos rendimentos de profissionais liberais são dedutíveis no livro-caixa;

(b) Inadequado rateio de gastos considerados comuns: acusação do fisco não tem pertinência com a glosa;

(c) Imprópria desqualificação da contabilidade de pessoa jurídica, sem efetiva fiscalização direta na empresa;

(d) Despesas declaradas e não comprovadas;

(e) Imposto de Renda apurado e lançado no AI é inferior ao IR pago por antecipação (IR Fonte) já declarado;

(f) Indevida exigência da Multa de Ofício na devolução de IR restituído em excesso;

(g) Reversão dos ajustes e das glosas implicam restituição do IR nos anos de 2009 e 2010;

(h) Impossibilidade de aplicação da Taxa Selic sobre a Multa de Ofício.

Da decisão em Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza – DRJ/FOR, em sessão realizada na data de 06/04/2016, por meio do acórdão nº 08-35.180 (fls. 568 a 600), julgou **procedente em parte** a Impugnação apresentada, para afastar a multa de ofício aplicada no Auto de Infração sobre o valor correspondente à “Restituição Indevida a Devolver”, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 568 a 570):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não cabe alegar cerceamento do direito de defesa por atraso na obtenção de cópia do processo, quando constatada a ocorrência de inércia por parte do contribuinte ao protocolizar o pedido de cópia integral dos autos quase ao final

do prazo para a apresentação da impugnação. Observa-se, ainda, que o lançamento foi devidamente cientificado ao contribuinte, tendo este recebido cópias do Auto de Infração e do Termo de Verificação de Infração Fiscal, que descrevem detalhadamente os fatos apurados no curso do procedimento fiscal, as conclusões e o embasamento legal para as normas consideradas infringidas.

PRELIMINAR. NULIDADE.

Não é nulo o lançamento formalizado com observância aos ditames dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não se verificando a alegada falta de enquadramento legal.

NORMAS PROCESSUAIS – APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE PROVAS.

A apresentação posterior de provas ou de qualquer documentação pode ser efetuada, na impossibilidade de apresentação no prazo previsto para impugnação, por motivo de força maior, devidamente comprovado.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Incabível a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, tendo em vista que são incluídos na declaração da pessoa física os rendimentos oriundos do exercício da atividade profissional de médico, ainda que o profissional tenha firma individual registrada e em nome dela receba os rendimentos.

EMPRESAS INDIVIDUAIS. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA.

Não se equipara a pessoa jurídica, para os efeitos do imposto de renda, as empresas individuais organizadas exclusivamente para a exploração de atividades profissionais (no caso de médico), ocupações e prestação de serviços não comerciais.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

Não são dedutíveis as despesas não comprovadas por documentação hábil e idônea e que não sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO.

Os profissionais autônomos podem deduzir da base de cálculo do imposto as despesas incorridas com a manutenção da fonte produtora consideradas essenciais à percepção da receita, devidamente escrituradas em Livro Caixa, tais como aluguel, condomínio luz e telefone. Também são passíveis de dedução os salários e encargos de funcionários e os pagamentos a terceiros, que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita da fonte produtora.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda na fonte. Contudo, existem regras que devem ser observadas levando-se em consideração a forma de tributação da pessoa jurídica. Se o imposto de renda for apurado com base no lucro presumido, a parcela de lucro distribuída aos sócios que exceder ao

valor da base de cálculo do IRPJ, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, não integra a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário apenas quando a pessoa jurídica demonstrar, por meio de regular escrituração contábil, que o lucro efetivo é maior do que o determinado segundo as normas de apuração da base de cálculo do lucro presumido.

RESTITUIÇÃO INDEVIDA A DEVOLVER. MULTA DE OFÍCIO.

Quando da alteração dos dados da declaração de ajuste anual resulta a redução do imposto a restituir, deve-se proceder ao lançamento de ofício para exigir a devolução da parcela da restituição indevidamente recebida, acrescida de juros de mora, sem aplicação de multa.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

São devidos juros, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada e não paga no vencimento. O crédito tributário a que se refere o art. 139 do CTN, que decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, inclui o montante devido a título de multa de ofício, já que, nos termos do art. 142 do CTN, o crédito tributário é constituído pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Do Recurso Voluntário

Cientificado do acórdão por via postal na data de 15/04/2016, conforme aviso de recebimento – A.R. acostado às fls. 607/608, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 610 a 639), na data de 13/05/2016 (fl. 610), no qual repisa os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, que sintetizo abaixo:

- I – Erro na Qualificação do Sujeito Passivo como Pessoa Física;
- II – Despesas necessárias para a Obtenção dos Rendimentos de Profissionais Liberais são dedutíveis no Livro Caixa;
- III – Do inadequado rateio de gastos considerados comuns: acusação do fisco não tem correlação com a glosa;
- IV – Imprópria desqualificação da contabilidade de pessoa jurídica, sem efetiva fiscalização direta na empresa;
- V – Despesas declaradas e não comprovadas – princípio da verdade material;

VI – Reversão dos ajustes e das glosas implicam restituição do IR nos anos de 2009 e 2010;

VII – Impossibilidade de Incidência da Taxa Selic sobre a Multa de Ofício.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão recorrida em 15/04/2016 (fls. 607/608) e apresentou recurso em 13/05/2016 (fl. 610) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar – imprestabilidade do lançamento

Erro na Qualificação do Sujeito Passivo como Pessoa Física

O Recorrente suscita preliminar de nulidade do lançamento, uma vez que houve erro na identificação do Sujeito Passivo, em virtude da aplicabilidade do artigo 150, §2º, inciso I do RIR/1999, ao passo que o lançamento deveria ter sido efetuado em nome da pessoa jurídica e não em nome da pessoa física.

Tendo em vista que o recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 586/587):

IMPRESTABILIDADE DO LANÇAMENTO: ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO COMO PESSOA FÍSICA:

Equivoca-se totalmente o interessado ao suscitar erro na identificação do sujeito passivo com base no art. 150, § 2º, inciso I, do RIR/1999, o qual trata especificamente sobre as empresas individuais equiparadas às pessoas jurídicas, para efeitos de imposto de renda, o que não é a hipótese dos autos.

O comando de equiparação em questão é a matriz legal do art. 150, § 1º, incisos I e II, do RIR/1999. Transcreve-se esse artigo (destacou-se):

“Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

(...)"

(grifos nosso)

Veja-se que o artigo transcrito, no que toca às pessoas físicas que exploram atividades econômicas (inciso II do § 1º), estabelece alguns requisitos para que a equiparação se opere, quais sejam: (a) prática habitual e profissional; (b) em nome próprio; (c) de operações de natureza civil ou comercial; (d) com o fim especulativo de lucro; e (e) mediante venda a terceiros de bens ou serviços. Dessa maneira, a pessoa natural que realizar venda eventual de bem, por exemplo, não resta equiparada pelo dispositivo em pauta, uma vez que lhe falta o requisito da habitualidade. Da mesma forma, não é equiparada a pessoa que realize prestação gratuita de serviços.

Por seu turno, o § 2º do transcrito art. 150 do RIR/1999 exclui da hipótese de equiparação do inciso II do § 1º as profissões e atividades que enumera. Assim, por exemplo, as atividades profissionais de “médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas” escapam da equiparação (inciso I). E, no que se refere às pessoas que praticam atos de comércio, o inciso III do § 2º em comento trata de deixar expresso que aquelas pessoas que praticam tais atos em nome de terceiros não são equiparadas às pessoas jurídicas. Tal comando já está implícito no inciso II do § 1º, na medida em que esse dispositivo estabelece como requisito para a equiparação, como se viu, a prática de atos em nome próprio.

Assim, por disposição expressa do precitado dispositivo legal é vedada a equiparação a pessoa jurídica de firma individual organizada exclusivamente para a exploração individual do livre exercício da profissão de médico, sendo a

receita, obrigatoriamente, classificada como rendimento da declaração da pessoa física do titular.

Conforme já explicitado no Termo de Verificação (fls. 20/46), o administrado – pessoa física (médico) exercia atividade no mesmo endereço da pessoa jurídica – Clínica Thame S/S Ltda, da qual é sócio, havendo a necessidade de separar as despesas inerentes a cada contribuinte.

Correto, pois, o procedimento fiscal, quanto a este tópico.

Nesse sentido, não há reparos a serem feitos na decisão de piso, e, por conseguinte, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

(a) Despesas necessárias para a Obtenção dos Rendimentos de Profissionais Liberais são dedutíveis no Livro Caixa

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado, desde que atendidos os requisitos legais, conforme estipulado pelo artigo 6º, incisos I a III, e §§1º a 4º da Lei nº 8.134/1990:

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: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

I – a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II – os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

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

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses

seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

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

Portanto, da leitura do dispositivo legal acima transcrito, em conjunto com o artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, conclui-se que **as despesas de custeio necessárias à manutenção da fonte produtora são plenamente dedutíveis, desde que devidamente comprovadas.**

A ideia geral que sinaliza ao conceito de despesa de custeio é aquela proveniente de um conjunto ou relação de despesas, sendo imprescindível a sua necessidade à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, ou seja, aquela despesa que, dado o seu caráter de inevitabilidade ou de indispensabilidade, atinge um certo resultado.

Pode-se concluir que são consideradas despesas de custeio àquelas sem as quais o consulente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, tais como, exemplificadamente, aluguel, água, luz, material de expediente ou de consumo. Ou seja, somente são admissíveis, como dedutíveis, as despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e pertinência, apresentarem-se com a devida comprovação com documentos hábeis e idôneos, e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Pois bem, conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 20/28), a fiscalização procedeu com a glosa das deduções livro-caixa, daquelas não necessária à **percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, dispendidas com a empresa NEUROCOR e com os profissionais da área médica, sob os seguintes fundamentos:** (fls. 23/24):

É necessário definir se a **despesa com a empresa NEUROCOR e com os profissionais da área médica** é despesa de custeio necessária à manutenção da fonte produtora. **A função de serviços médicos, apesar de estar relacionada atividade principal do contribuinte, não é essencial à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.**

(...)

Se tratando, no entanto, de despesas de serviços médicos contínuos prestados por terceiros sem vínculo empregatício e por empresa da área médica (NEUROCOR SERVIÇOS MÉDICOS S/S) não necessárias à percepção de receita para manutenção da parte produtora, como tal, vede ser tratada perante a legislação que rege a matéria, ou seja como indedutíveis. Estas despesas estão relacionadas na PLANILHA I – REVISADA, anexa.

Adicionalmente, em se tratando de pagamento de serviços médicos prestados por profissionais e empresa de mesma especialização do autuado e que representam

mais de 30% do total das despesas contabilizadas no livro caixa, no período fiscalizado, ficaria caracterizado a venda de serviços, atividade que não é tributada na pessoa física, nos termos do §2º, I do art. 150 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda de 1999, RIR/1999, que somente excetua da equiparação a pessoa jurídica os casos de “pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de (...) médico (...)”

Logo, no caso vertente, tratando-se de contribuinte cuja atividade declarada a de médico, a contratação de outros profissionais também médicos ou de empresa prestadora de serviços médicos, subtrai-se a condição de necessárias, que é traço marcante das despesas de custeio assinaladas como dedutíveis. Sob outra ótica, o aproveitamento dos valores assim despendidos somente seria viável quando assumida a equiparação do contribuinte pessoa jurídica, o que não é o caso.

Pois bem, o cerne da questão é averiguar se tais despesas decorrentes dos serviços acima mencionados devem ser consideradas como custeio. Conforme se observa pela planilha elaborada pela fiscalização (fls. 29/34), **os serviços compreendem a realização de exames médicos, consistentes em “teste ergonômico e ecocardiografia”**, fato este incontroverso.

Desse modo, analisando os documentos anexados aos autos, denota-se que tais serviços (exames médicos), constata-se que: a) inegavelmente estão relacionadas com a atividade exercida pelo contribuinte (médico cardiologista); 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.

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, uma vez que as despesas de custeio decorrentes dos serviços prestados pela empresa NEUROCOR e pelos profissionais da área médica, descritos na planilha de fls. 29/34, são decorrentes da realização de exames médicos (teste ergonômico e ecocardiografia), e, portanto, possuem correlação com a atividade do contribuinte (médico cardiologista), e por terem sido definidoras do volume da receita declarada, tais glosas devem ser afastadas.

(b) – Do inadequado rateio de gastos considerados comuns: acusação do fisco não tem correlação com a glosa

Repisando os mesmos argumentos apresentados na impugnação, na tentativa infundada de transferir o ônus que lhe é inerente ao fisco, o Recorrente afirma que o procedimento adotado pela fiscalização para definir o percentual de rateio das despesas consideradas comuns (clínica e consultório) é imprestável e discricionário, uma vez que foi considerado pela fiscalização apenas as informações prestadas pela UNIMED, desconsiderando os demais “procedimentos médicos” pagos diretamente pelos pacientes, assim como aqueles pagos por outros planos de saúde.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 20/28) a fiscalização apontou que:

No caso, a pessoa jurídica declarou receita bruta para todos os anos verificados, mas nenhum médico como prestador de serviço, com ou sem vínculo empregatício, só um funcionário de apoio registrado em 2006 e nos anos 2007 a 2010 nenhum funcionário registrado, e em determinados períodos não constam conta telefônica e de energia elétrica, que são despesas imprescindíveis a qualquer estabelecimento. Já o fiscalizado possui em seu livro caixa 02 médicos prestando serviços regularmente, sem vínculo empregatício; 05 ou 06 funcionários registrados (recepcionistas, apoio, administrativo), e vários telefones, ficando nítido a declaração das despesas conforme a "conveniência" não conforme determina a legislação.

Esta "conveniência" é facilmente visualizada na PLANILHA II, anexa, pois do total de despesas com água, telefone, funcionários registrados, vale transporte, FGTS, energia elétrica e INSS, mais de 85% foram imputadas no livro caixa do consultório. A título de exemplo, podemos observar que em 2010, não houve pagamento de energia elétrica por parte da Clínica THAME, item essencial no funcionamento de qualquer estabelecimento.

Intimado a esclarecer a desproporção da distribuição das despesas entre a pessoa física e jurídica, o fiscalizado alegou que as despesas apropriadas em seu livro caixa, foram assim efetuadas por estarem em nome da pessoa física. Esta alegação não justifica a desproporção verificada e demonstrada na PLANILHA II, pois sabemos que o registro de funcionário, conta de água, luz, telefone, energia elétrica etc, também podem ser efetuados conforme a conveniência e ainda, como NÃO foram apresentados os documentos que deram base à escrituração do livro caixa da pessoa jurídica, apesar de ser intimada 2 vezes, não foi possível verificar a quem estavam destinados os comprovantes/recibos/notas etc. neste escriturados.

Por todo o exposto e na impossibilidade da determinação exata de quais seriam as despesas da clínica e do consultório, efetuamos os demonstrativos a seguir, baseados na PLANILHA II, para demonstrar as duas possibilidades de rateio das despesas consideradas comuns, encontradas por esta fiscalização.

Desse modo, o que se constata é que, muito embora alegue desproporcionalidade e inadequação do rateio de gastos comuns, o Recorrente teve diversas oportunidades de apresentar os documentos hábeis e idôneos a comprovar suas alegações – tanto na fase de fiscalização, como na impugnação ao lançamento, e agora em sede de Recurso Voluntário – mas limitou-se a alegações genéricas e desprovidas de provas, de modo que, novamente, não se desincumbiu de seu ônus probatório, artigo 373 do CPC.

Assim, tendo em vista a ausência de documentos e provas, ou qualquer elemento esclarecedor de qual seria o correto percentual do aludido rateio, mas apenas e tão somente alegações genéricas e infundadas, não merece reparos o lançamento.

(c) Imprópria desqualificação da contabilidade de pessoa jurídica, sem efetiva fiscalização direta na empresa

(d) Despesas declaradas e não comprovadas – princípio da verdade material

(e) Reversão dos ajustes e das glosas implicam restituição do IR nos anos de 2009 e 2010

Quanto aos demais argumentos apresentados pelo recorrente, uma vez que repisa àqueles mesmos trazidos em se de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 590/597):

IMPRÓPRIA DESQUALIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE DE PESSOA JURÍDICA, SEM EFETIVA FISCALIZAÇÃO DIRETA NA EMPRESA:

Consta às 66/67 Termo de Intimação, endereçada à CLÍNICA THAME S/S LTDA, solicitando:

1. Livro Caixa, acompanhado dos documentos que serviram de base à escrituração anos-calendário 2006 a 2010.

Já às fls. 83, encontra-se Termo de Devolução de Documentos à mesma pessoa jurídica, restituindo os seguintes livros:

05 Livros Caixa CLÍNICA – Emitente (Nadim Elias Thame Jr) – Ano-Calendário 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010.

Consta às fls. 467 a 489, Apuração do Resultado da CLÍNICA THAME S/S LTDA, extraída dos Livros Diários dos anos-calendário de 2006 a 2010. Conforme observado pela Agente Fiscal: “NÃO foram apresentados os documentos que deram base à escrituração do livro caixa da pessoa jurídica, apesar de ser intimada 2 vezes, não foi possível verificar a quem estavam destinados os comprovantes/recibos/notas etc. neste escriturados.” Com os elementos acima a Agente Fiscal chegou aos seguintes valores:

(...)

Aproveite-se o ensejo para pontuar que a Agente Fiscal, após intimações à pessoa jurídica CLÍNICA THAME, não desconsiderou a personalidade jurídica da empresa, mas apenas considerou que não teria ocorrido distribuição de lucros tal qual a contabilidade da empresa demonstrava.

Sobre o assunto distribuição de lucros, pertinente trazer à baila excertos da Solução de Consulta nº 140 – SRRF06/Disit, de 1º de outubro de 2009:

“Dispõe o artigo 10 da Lei nº 9.249/1995:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, disciplinou a isenção fiscal concedida pela Lei nº 9.249/1995 nos seguintes termos:

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. (...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

Depreende-se, da leitura dos dispositivos transcritos, que a distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviços) é isenta de imposto de renda. Contudo, existem regras que devem ser observadas levando-se em consideração a forma de tributação da pessoa jurídica. Se a pessoa jurídica apurar o imposto de renda com base no lucro real e distribuir lucros acima

do montante contabilizado a este título, haverá incidência sobre o valor que exceder aquele apurado com base na escrituração (Lei nº 9.249/1995, artigo 10 c/c IN SRF nº 93/1997, artigo 48, § 3º).

Em outras palavras: a pessoa jurídica poderá distribuir os lucros apurados em balanços ou balancetes intermediários, ou seja, elaborados antes do encerramento do período. Entretanto, caso estes lucros distribuídos antecipadamente sejam superiores ao lucro apurado no final do período de apuração, a diferença será imputada a lucros acumulados ou reservas de lucros de períodos anteriores, ficando sujeitos ao recolhimento do imposto de renda nos termos da legislação vigente à época a que se referirem, com os acréscimos legais respectivos.

Se o imposto de renda for apurado com base no lucro presumido ou arbitrado, pode-se distribuir, a título de lucros, sem incidência de imposto de renda (dispensada, portanto, a retenção na fonte), ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, o valor correspondente ao lucro diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, COFINS, PIS/PASEP) a que estiver sujeita a pessoa jurídica (Lei nº 9.249/1995, artigo 10 c/c IN SRF nº 93/1997, artigo 48, § 2º, I).

Acima desse valor, a pessoa jurídica poderá distribuir, sem incidência do imposto de renda, até o limite do lucro contábil efetivo, desde que ela demonstre, via escrituração contábil feita de acordo com as leis comerciais, que esse último é maior que o lucro presumido (Lei nº 9.249/1995, artigo 10 c/c IN SRF nº 93/1997, artigo 48, § 2º, II).

Todavia, se houver qualquer distribuição de valor a título de lucros, superior àquele apurado contabilmente, deverá ser imputada à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros de exercícios anteriores. Na distribuição incidirá o imposto de renda com base na legislação vigente nos respectivos períodos (correspondentes aos exercícios anteriores), com acréscimos legais.

Quanto ao pro labore, é tributado na fonte e na declaração do beneficiário, por força do disposto na Lei nº 7.713/1988, artigo 3º, § 4º c/c RIR/1999, artigo 45. (...)

Embora a legislação seja omissa em relação aos lucros distribuídos aos sócios de serviço, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, ao tratar da contribuição a cargo da empresa deixou claro que não incide contribuição previdenciária patronal sobre os lucros distribuídos aos sócios das sociedades civis (atualmente sociedades simples), exceto se não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício, nos seguintes termos:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de: (...)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999) (...)

§1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no §9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do §5º. (...)

§5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)"

(...)

Por fim, igualmente importante reproduzir trechos da Solução de Consulta Interna nº 16 – Cosit, de 16 de setembro de 2009:

"23. O art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, ainda que mencione a "não-sujeição à incidência do imposto de renda" é, efetivamente, uma norma de isenção tributária. Acerca das normas de isenção, dispõe o CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

24. A isenção tributária, segundo o CTN, é modalidade de exclusão do crédito tributário e, nesse sentido, deve ser interpretada literalmente.

25. Cabe observar que o CC dispôs que o sócio que contribui com serviços tem o direito de perceber lucros (item 16). Isso posto, os valores que o sócio recebe da sociedade são de duas naturezas, a saber: rendimentos do trabalho (pró-labore) e parte dos resultados (lucros).

26. Não é o caso de se invocar o art. 4º do CTN, o qual determina que a incidência do imposto independe da denominação dada aos rendimentos, uma vez que não é o nomen juris o fato relevante para a caracterização da isenção, mas sim o de que os valores percebidos pelo sócio que contribui apenas com trabalho, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, têm duas naturezas distintas e inconfundíveis: rendimentos do trabalho e fração dos resultados.

27. A isenção aplica-se somente à distribuição de tais frações dos resultados, ou seja, distribuição de lucros. Em relação aos valores pagos a título de pró-labore, o art. 43, inciso XIII, alínea “d”, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), determina a incidência do imposto:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como: (...)

XIII - as remunerações relativas à prestação de serviço por: (...)

d) titular de empresa individual ou sócios de qualquer espécie de sociedade, inclusive as optantes pelo SIMPLES de que trata a Lei nº 9.317, de 1996;”

De todo o exposto e tendo em vista a deficiência da contabilidade da empresa CLÍNICA THAME, se acatam os lucros contábeis “apurados” pela referida empresa, deduzindo-se, entretanto, as importâncias rateadas pela Fiscalização, a título de despesas da Clínica, conforme demonstrativos acima.

Outrossim, a Agente Fiscal, ao efetuar as averiguações na pessoa física, não vislumbrou a necessidade de iniciar procedimento fiscal na pessoa jurídica CLÍNICA THAME, conforme se infere do trecho do Termo de Verificação Fiscal, abaixo transcrito (fls. 25):

“Frise-se que como a pessoa jurídica optou pela tributação sobre o lucro presumido, onde não é preciso comprovar despesas, oferecendo à tributação 32% da receita bruta, cujo IR é calculado com a alíquota de 15%, é, portanto, muito mais vantajoso para o fiscalizado contabilizar a maior parte das despesas como sendo de pessoa física e, assim, diminuir o valor do imposto devido no ajuste anual, cuja a alíquota é de 27,50% e assim receber a restituição de quase todo o imposto de renda retido na fonte.

Na mesma lógica observa-se também que a pessoa jurídica apurou lucro através de escrituração contábil, e como várias despesas que deveriam ser

imputadas a esta foram imputadas à pessoa física, o lucro a distribuir ficou bem superior aos 32% (lucro Presumido) e, como a distribuição de lucro não é tributada é muito mais vantajoso para o contribuinte contabilizar a maior parte das despesas como sendo de pessoa física.”

Quanto ao questionamento que “Essas apurações e informações, que estão na base de dados do Fisco, não podem ser consideradas válidas para a pessoa jurídica e para um de seus sócios e, simultaneamente, ineficazes para o outro sócio pessoa física (Autuado).”, a autuante, no curso do procedimento fiscal, deve ter averiguado a possibilidade de estender sua ação à sócia da CLÍNICA THAME, não o fazendo por entender desnecessário, naquele momento.

Por conseqüência, apenas e tão-somente os valores distribuídos a título de lucro, devidamente ajustados poderiam ser considerados isentos na apuração da pessoa física ora reclamante.

DESPESAS DECLARADAS E NÃO COMPROVADAS:

Aduz o administrado (fls. 556), in verbis:

“Sob esse título a Fiscalização efetuou a glosa do valor de R\$ 67.970,87, referente a parte das despesas lançadas no Livro Caixa no ano de 2010, alegando que essa glosa corresponde à diferença entre o valor que consta na Declaração (R\$ 278.862,48) e o montante das despesas registrado no Livro Caixa (R\$ 210.891,61), constando do Termo de Verificação Fiscal que a apuração foi efetuada conforme “cópia anexa” do Livro Caixa que, no entanto, não foi disponibilizada.

Por não ter acesso aos autos, não foi possível saber quais as cópias foram utilizadas pelo Fisco, se há omissão de páginas ou não, pelo que não se conhece quais os valores foram considerados, caracterizando o já mencionado cerceamento ao direito de defesa.”

Não procedem os argumentos do impugnante neste sentido. Como já relatado ao norte, **o contribuinte poderia ter solicitado a juntada posterior de provas, conforme previsão contida nos parágrafos 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).**

Saliente-se que passados mais de 51 (cinquenta e um) meses da ciência pelo contribuinte, da autuação, nenhuma prova adicional produziu conforme dissera que o faria, quando da apresentação da impugnação.

(...)

REVERSÃO DOS AJUSTES E DAS GLOSAS IMPLICAM RESTITUIÇÃO DO IR NOS ANOS DE 2009 E 2010:

Alega o administrado, in verbis (fls. 559):

“Os demonstrativos elaborados pelo Fisco que compõem a denominada PLANILHA III atestam que o Impugnante apresentou a Declaração de

Rendimentos dos anos-calendário de 2009 e 2010 indicando "IMPOSTO A RESTITUIR", sendo R\$ 47.385,08 no ano de 2009 e R\$ 59.599,25 no ano de 2010. Esses valores ainda estão pendentes de restituição e, em razão das indevidas glosas e ajustes promovidos pela Fiscalização, tais as apurações foram revertidas mediante o Auto de Infração, resultando em nova apuração de saldo de "IMPOSTO A PAGAR".

Demonstrada a imprestabilidade do questionado Auto de Infração, é imperativo que seja determinada a imediata restituição, acrescida de SELIC, do valor do "IMPOSTO A RESTITUIR" a que tem direito o Impugnante, como indicado em sua declaração de rendimentos tempestivamente apresentada."

Constatada a manutenção dos ajustes e das glosas impostas, acima relatadas, carece de substância os argumentos acima expendidos.

(f) Impossibilidade de Incidência da Taxa Selic sobre a Multa de Ofício

O recorrente, pugnou, ainda, caso não sejam acolhidas as razões expostas no Recurso Voluntário, que seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre os valores da multa de ofício.

Entretanto, o pedido não comporta acolhimento.

Isso porque, forçosa a aplicação da **Súmula CARF nº 108**, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, que determina a incidência de juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar arguida, e, no mérito, **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para afastar as glosas relativas às despesas consideradas pela Fiscalização como não necessárias à atividade.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas