



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	18186.723185/2014-72
ACÓRDÃO	2001-008.649 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUCIANE SCATTONE DE LUIZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, e não ocorrendo cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.

A autoridade julgadora é livre na apreciação da prova, visando a formação de sua convicção, ao teor da legislação de regência.

Inexiste a necessidade emissão de MPF/TDPF para a revisão de ofício de declaração de ajuste anual, ao teor da legislação de regência (art. 3º, parágrafo único da IN RFB nº 579, de 08/12/2005).

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade recebida no decorrer e até o final do ano-calendário, as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas.

Mantém-se o lançamento quando o contribuinte não apresenta documentação hábil e idônea a fim de comprovar a efetividade das despesas declaradas, em conformidade com a legislação de regência.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA OU PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. SÚMULA CARF Nº 163.

Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, despiciendo o pedido de dilação probatória formulado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (Substituta), Leonardo Nuñez Campos (Substituto) e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 1361/1368):

Este processo trata da impugnação em face da Notificação de Lançamento - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 28/33) referente à Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF - do exercício de 2013 (ano 2012) (fls. 37/44). Foram apuradas as seguintes infrações:

- **Compensação indevida de carnê-leão – R\$ 15.715,05 (fl. 30);**

- **Dedução indevida de livro caixa - R\$ 380.505,56 (fl. 31).**

Como resultado, foram apurados: 1) o imposto suplementar (código 2904) de R\$ 102.743,04, multa de ofício (75%) e juros de mora; e 2) o imposto (código 0211) de R\$ 15.430,31, multa de ofício (20%) e juros de mora; em detrimento do imposto a restituir declarado de R\$ 2.180,73.

A ciência da autuação ocorreu em 25/02/14 (fl. 1333) e a impugnação foi apresentada em 27/03/14 (fls. 2/19), acompanhada dos documentos às fls. 20/1278. A Contribuinte traz as alegações a seguir sintetizadas, além de documentos:

- Tempestividade.
- Suspensão da exigibilidade da obrigação tributária.
- Singela exposição fática. Alega que, quando intimada pela Fiscalização, teria apresentado os documentos que lastrearam a **dedução do livro caixa**, ora reapresentados. Contudo, em gritante erro material, a Autuante os teria desprezado (não lido) e glosado a dedução, arguindo pela falta de comprovação ou de previsão legal, o que não seria verdade.
- Do direito. Suscita o art. 75 do RIR/99. Defende a dedução de despesas com empregados registrados em seu nome. Defende que, quando o imóvel é exclusivamente utilizado para o exercício da atividade profissional, a dedução das despesas é integral, e afirma que todas as despesas se referem à R. Joaquim Floriano, 243, Cj. 55, local em que ela exerce sua atividade, sendo esse o seu endereço no CRM. Defende a despesa com aquisição de produtos farmacêuticos e laboratoriais imprescindíveis à dermatologia. Defende a dedução de despesas com celular, administradores e contabilistas, conforme ementas de julgados reproduzidas, além das demais despesas escrituradas. Alega que há notória compatibilidade dos valores recebidos pela Impugnante e as despesas com livro caixa.
- Pedido. Requer: 1) a nulidade a notificação de lançamento, pois legítimas as deduções; 2) perícia-diligência técnica-contábil no livro caixa, para demonstrar que as despesas são essenciais e imprescindíveis, indicando perito técnico.

Em 30/06/14, apresentou Manifestação de Inconformidade referente à compensação de ofício da malha débito (fls. 1281/1332).

Parte do crédito tributário referente à **matéria não impugnada** foi transferida ao processo nº 10437-720.095/2015-08 (fls. 1334/1336).

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário em litígio.

Cientificada da decisão, em 31/10/2019 (fls. 1372), a contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 02/12/2019 - segunda-feira, recurso voluntário (fls. 1376/1405 e 1455/1484), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por intermédio dos seguintes tópicos: I – Tempestividade do recurso voluntário - Ciência do acórdão recorrido: 31/10/2019 (quinta-feira) - trintídio: 30/11/2019 (sábado) - prorrogação: 02/12/2019 (segunda-feira); II – Total suspensão da exigibilidade da obrigação tributária contemplada pelo PAF Nº 18186-723185/2014-72 - Total combate à Notificação de Lançamento nº 2013/014437117409478;

III – Crédito tributário exigido na Notificação de Lançamento nº 2013/014437117409478; IV – Absoluta e total nulidade da fiscalização que desaguou o presente PAF, reflexamente, é nulo de pleno direito - Auditor fiscal preso - Operação Publicano; V – CARF - Revisão de lançamento; VI - Da Notificação de Lançamento nº 2013/014437117409478 - Exigência fiscal; VII – Ainda sobre a irregular glosa de livro-caixa; VIII – Do direito; IX – Mandado de segurança e correção-reprimenda e correção judicial - Total nulidade. Cita escólio doutrinário a motivar as pretensões recursais. Requer, ao final: a) - seja declarada nula e ilegal a notificação de lançamento, posto que nunca esteve em malha fiscal e tampouco havia ordem determinando sua fiscalização por meio de MPF-TDPF; b) - caso não se entenda, seja o julgamento convertido em diligência, visando a apuração técnica e contábil de que as despesas deduzidas nos livros-caixa constituem elementos essenciais e imprescindíveis, e que não há qualquer vínculo com a pessoa jurídica de que é sócia majoritária; c) - a total improcedência da notificação de lançamento lavrada.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 1406/1452.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

O Recorrente, em sede de preliminar, alega haver nulidade da autuação, porquanto nunca esteve sob “malha fiscal” e tampouco fora lavrado TDPF (MPF) para inspecioná-la, tendo sido incluída manualmente em “lista de bloqueio” por auditor fiscal e sem qualquer comando ou ordenança da RFB, sendo o lançamento fiscal lavrado nulo de pleno direito, sobretudo por violar as garantias fundamentais da contribuinte, asseguradas por direitos constitucionais subjetivos, preconizados no art. 2º da Lei nº 9.784/99.

Contudo, razão não lhe assiste.

De fato, quanto a preliminar arguida, vale registrar que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, estando o lançamento devidamente formalizado, ao teor do art. 11 do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Acresça-se ainda que o lançamento está claramente motivado e as base legais enquadradas, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade aplicada e o valor devido, de maneira a oportunizar o pleno exercício ao contraditório – sendo-lhe concedido os prazos legais para apresentação de defesa e recurso voluntário – que, diga-se passagem, foram exercidos com plenitude, a tempo e modo.

Quanto à análise das alegações suscitadas e da valoração das provas apresentadas, as autoridades lançadora e julgadora formarão livremente suas convicções motivadas, buscando a verdade material – o que de fato ocorreu, cujos fundamentos estão lastreados pela legislação de regência e com base no suporte e documental fornecido pela contribuinte em atendimento aos termos de intimação expedidos (fls. 35/36 e 1410/1413) – malgrado o inconformismo da contribuinte. Logo, do ponto de vista procedimental, o lançamento ocorreu dentro da estrita legalidade e sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório, inexistindo a suposta nulidade aventada.

Alia-se o fato de que, da leitura do lançamento, a autuação está amparada nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada dos valores e dos encargos aplicados, com a indicação dos dispositivos legais atinentes, não ocorrendo na espécie as causas ensejadoras de nulidades previstas no art. 59, I e II do PAF, aliás como bem fundamentado na decisão recorrida.

Ademais, em relação à nulidade por inexistência de MPF/TDPF, vale salientar que os mesmos são prescindíveis nos casos de revisão interna das declarações de ajuste. Nesses casos o início do procedimento fiscal ocorre com a emissão da intimação para o contribuinte, conforme preconiza o art. 3º da IN RFB nº 579, de 08/12/2005, ao prescrever que o sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo fixado na intimação, esclarecimentos e/ou documentos sobre inconsistências detectadas na revisão da declaração de ajuste (como de fato ocorreu no presente caso), diante de indícios de irregularidades, as quais foram confirmadas resultando na lavratura da notificação fiscal objurgada.

Não obstante, ainda no que tange à regularidade da ação fiscal, cabe ressaltar que o MPF (atual TDPF), foi instituído com o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais sobre os tributos e contribuições administrados pela RFB, sendo meros instrumentos de controle administrativo. Também é fato que as normas alusivas aos procedimentos de fiscalização visam o disciplinamento de sua regular execução. E, qualquer irregularidade no cumprimento de tais disposições somente seria oponível na fase propriamente procedimental da ação fiscal, não tendo o condão de afetar o crédito tributário posteriormente formalizado, estando ou não a contribuinte em malha fiscal. Vale dizer que, eventuais problemas com o MPF/TPDF não geram a invalidação da apuração fiscal e nem implicam na imprestabilidade dos documentos obtidos para respaldar o lançamento fiscal.

Não é demais novamente lembrar, que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, ao teor do art. 142 do CTN, de modo que, diante de irregularidades detectadas, não pode o agente fiscal, instituído em sua função, deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, não há dúvida que eventual descumprimento de normas de controle não retira qualquer atributo do ato administrativo do lançamento, que é estabelecido por lei.

Logo, do ponto de vista procedimental, a conduta fiscal no presente feito ocorreu dentro da estrita legalidade, em detrimento das alegações recursais – sendo certo que meros instrumentos de controle administrativo (MPF/TDPF) não afetam o crédito tributário constituído, não invalidam o trabalho fiscal e nem implicam na imprestabilidade dos documentos obtidos para respaldar o lançamento, os quais, diga-se de passagem, foram franqueados pela contribuinte, em atendimento aos termos de intimação expedidos (fls. 35/36 e 1410/1413) – inexistindo assim o suposto vício aventado.

Quanto às supostas violações aos princípios constitucionais aventados, também nada a prover. Como é sabido, o CARF não é competente para se pronunciar sobre ilegalidades e inconstitucionalidades, cuja matéria, aliás, também já se encontra sumulada:

Súmula nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser aplicados, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Por tais razões, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Mérito

Da dedução indevida de despesas a título de livro-caixa:

O litígio recai sobre a glosa da dedução indevida de livro-caixa, no valor de R\$ 380.505,56, apurada em sede de revisão da DAA/2012 apresentada, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, com o restabelecimento das despesas declaradas, em face da atividade jurídica regularmente desenvolvida, como profissional liberal autônoma.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados na decisão recorrida (fls. 1361/1368) e atendo-se às informações contidas no lançamento (fls. 28/33), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado – sem contudo, como lhe competia, justificar ou demonstrar, por documentação hábil, a eventual possibilidade de divisão das despesas alocadas ao endereço de exercício profissional de ambas, PF (autônoma) e a PJ (Clínica Dermatológica), além da relação de outras despesas não dedutíveis escrituradas no livro-caixa, ao teor da legislação de regência – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos lançados no voto condutor (fls. 1364/1368), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Quanto à dedução das despesas de livro caixa, pertinente reproduzir os seguintes artigos do Decreto nº 9.580/2018 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018:

Art. 66. As deduções ficam sujeitas à comprovação ou à justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Art. 68. 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 atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, caput, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que haja vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários correspondentes;

II - os emolumentos pagos a terceiros; e

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos e a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, exceto na hipótese de representante comercial autônomo; e

III - em relação aos rendimentos a que se referem os art. 39 e art. 40.

Art. 69. As deduções de que trata o art. 68 não poderão exceder à receita mensal da atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro do mesmo ano-calendário (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

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

§ 2º O contribuinte deverá escriturar as receitas e as despesas em livro-caixa e comprovar a sua veracidade por meio de documentação idônea, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O livro-caixa de que trata o § 2º independe de registro.

Por meio da leitura do art. 68 acima, verificamos que **as despesas do livro caixa somente podem ser deduzidas dos rendimentos do trabalho não assalariado**. Em sua declaração de ajuste, constatamos que a Contribuinte ofereceu à tributação rendimentos recebidos de pessoa física **de R\$ 471.884,00** (fl. 38), **sendo o limite para as deduções de livro caixa**.

A dedução foi pleiteada no valor total de R\$ 380.505,56, **integralmente glosada na autuação pela falta de comprovação ou de previsão legal da dedutibilidade**. Junto à impugnação, foram apresentados os demonstrativos das despesas mensais e os documentos comprobatórios (fls. 45/1278). Ressalte-se que estes **devem** conter a perfeita identificação do adquirente e das despesas realizadas. Estas últimas, por sua vez, **devem** ser necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Tal tópico requer a **análise individualizada**, cotejada com a atividade desenvolvida pela profissional (dermatologia), a fim de se determinar a **essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução**.

Citam-se, como exemplos, despesas relativas a aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Note-se que, ao especificar expressamente as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos, a legislação objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

De outra parte, para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pela Contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência. Adicionalmente, é oportuno diferenciar despesa necessária e despesa útil, eis que se restringe à primeira a previsão legal de dedução. Na acepção da palavra, necessário é aquilo “*que não se pode dispensar; que se impõe; essencial; indispensável...*” (Dicionário Aurélio Eletrônico, 1997).

No presente caso, por meio da consulta ao CREMESP (fl. 20), confirma-se que a Contribuinte é dermatologista desde 1988 e exerce sua atividade à R. Joaquim Floriano, 243, cj. 55, SP/SP.

Por sua vez, a consulta ao cadastro CNPJ informa que nesse mesmo endereço também funcionava a empresa Clínica Dermatológica Dra. Luciane Scattone S/S Ltda ME - CNPJ (...), constituída em 2004 (fl. 1341/1342). Por meio de seu contrato social (fls. 1349/1352), verifica-se que a Contribuinte possuía 90% do capital, enquanto sua irmã Cristiane Scattone (pedagoga), os 10% restantes. A responsabilidade técnica pela execução dos serviços profissionais estava a cargo da Contribuinte.

Em sua DIRPF, a Contribuinte declarou ter recebido rendimentos tributáveis dessa empresa no valor de R\$ 7.464,00 (fl. 37), correspondente ao pró-labore (fl. 1348). Declarou, também, ter recebido rendimentos isentos, referentes a lucros e dividendos dessa mesma empresa, no valor de R\$ 200.000,00 (fls. 39, 1348):

Lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes					200.000,00
Beneficiário	CPF	CNPJ da Fonte Pagadora	Nome da Fonte Pagadora	Valor	
Titular			CLINICA DER DRA LUCIANE SCATTONE S/S LTDA	200.000,00	

Como noticiado na impugnação e conforme a DIPJ desse exercício (fls. 1355/1360), que também informa que a Contribuinte é sua representante, a clínica foi tributada pelo lucro presumido e apurou o lucro presumido líquido (após o IRPJ e CSLL) de R\$ 68.761,15, conforme o demonstrativo abaixo:

Lucro presumido - ano 2012	1º trim	2º trim	3º trim	4º trim	total
Receita bruta	51.940,00	90.758,00	48.590,00	91.447,00	282.735,00
Lucro presumido 32%	16.620,80	29.042,56	15.548,80	29.263,04	90.475,20
IRPJ	2.493,12	4.356,38	2.332,32	4.389,46	13.571,28
CSLL	1.495,87	2.613,83	1.399,39	2.633,67	8.142,77
Lucro líquido	12.631,81	22.072,35	11.817,09	22.239,91	68.761,15

Note-se que o lucro distribuído à sócia (R\$ 200.000,00) foi: **1) superior** ao líquido apurado pelo lucro presumido (R\$ 68.761,15), e **2) correspondente à quase totalidade do lucro contábil** apurado pela clínica (R\$ 208.016,45 - fl. 1359) (equivalente à receita bruta excluída das despesas e dos tributos efetivamente pagos), que foi distribuído somente a 1 das sócias, a Contribuinte.

Reportando-nos ao **lucro contábil**, verificamos que nos exercícios 2009 e 2010 (processo nº 18186.725427/2013-81) a Autoridade Autuante constatara nos livros da empresa *"não haver pagamentos de despesas do tipo aluguel, funcionários, água, luz, condomínio, materiais, etc., prevalecendo em sua grande maioria somente os pagamentos de impostos da jurídica"*. Em consulta à DIPJ do presente exercício, não se verifica, por exemplo, **nenhuma despesa com funcionários ou mercadorias**. No exercício 2009, a contabilidade indicava que o lucro líquido contábil correspondeu a 65% das receitas, sendo que no exercício 2013, 74%.

Verifica-se, assim, que a clínica **não registrou** nenhuma despesa relativa ao custo dos serviços prestados, a exemplo dos produtos farmacêuticos e hospitalares, e também às **despesas básicas e necessárias para o funcionamento de uma clínica**. Em contrapartida, na pessoa física, são registradas **todas as despesas** com produtos farmacêuticos, empregados, taxas de condomínio (Edif. Admiral Offices), contas telefônicas e de internet.

Nesse contexto, não é **crível** que a pessoa jurídica tenha podido prestar os serviços dermatológicos que resultaram na receita bruta de R\$ 282.735,00 **sem incorrer nos custos e nas despesas acima**. Assim, claramente esses gastos **estão sendo todos direcionados à pessoa física**.

Neste ponto, cabe registrar que, em sua DIRPF, a Contribuinte ofereceu rendimentos à tributação (R\$ 486.469,10), os quais combinados com as despesas (na maior parte do livro caixa - 78% dos rendimentos) e o IR já pago, resultaram em um saldo de imposto a restituir (fl. 44).

Por sua vez, por meio da DIPJ da empresa, verifico que esta ofereceu rendimentos à tributação pelo **lucro presumido**, pagou o IRPJ sobre uma base de cálculo presumida, **mas apurou lucros contábeis** (R\$ 208.016,45) correspondentes a 74% da receita bruta (R\$ 282.735,00), **distribuindo-os somente à Contribuinte**, como já acima descrito. Ressalte-se que **nenhum lucro** foi distribuído à outra sócia minoritária nesse ano, assim como nos exercícios 2009 e 2010.

Isto é, mesmo tendo faturado R\$ 282.735,00 por meio de serviços dermatológicos, a clínica **não teria declarado diversas despesas inerentes à prestação desses serviços**, o que fez, por consequência, **aumentar o seu lucro contábil, passível de distribuição, sob determinadas condições, de forma isenta ao sócio**.

À fl. 1268, observamos que a Contribuinte anotou uma orientação a uma possível funcionária no sentido de que, *"conforme conversamos, vocês **deverão retirar do livro 2012 os seguintes itens**: IPTU condomínio luz telefone referentes aos conjuntos 54 e 56. O restante das compras com ou sem CPF, ou sem citar o conjunto, devem ser colocados como conj. 55 e portanto, será lançado no livro caixa 2012"*.

Ressaltamos que somente em 18/06/14, isto é, após a data da ciência da autuação (25/02/14), **o endereço da empresa foi alterado para o cj. 56** (fls. 1341/1342). Verifico que **ambos** os conjuntos 55 e 56 foram declarados como de propriedade da Contribuinte (fl. 41).

Constata-se assim que, de fato, tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica **atuavam no mesmo endereço, ambas prestando serviços dermatológicos**. Notadamente, a maioria das despesas do livro caixa estão endereçadas para o conjunto 55, **não sendo possível identificar exatamente quais despesas corresponderiam aos serviços prestados pela pessoa física e quais aos da pessoa jurídica**.

A Impugnante cita o PN CST nº 60/78, acerca da *"dedução de 1/5 das despesas com aluguel, energia, água, taxas, impostos, telefone, telefone celular, condomínio, quando o imóvel utilizado para a atividade profissional é também residencial", defendendo que, "caso o imóvel seja utilizado exclusivamente para exercício da atividade profissional, a dedução dos mencionados valores será integral"* (fl. 9). Ainda, reproduz ementa do CARF a permitir a dedução de despesa com telefone celular, quando utilizado profissionalmente.

De início, cabe observar que, no presente caso, **o conjunto 55 não se tratou de imóvel utilizado como residência da profissional**, não cabendo aplicar a orientação do referido PN. Foi sim utilizado para o exercício profissional da dermatologia, porém, **por 2 pessoas completamente distintas**. Assim, como permitir a defendida dedução integral sem prejudicar uma ou outra, haja vista serem tributadas separadamente e sob regras completamente distintas.

Mesmo em relação às despesas **com empregados**, registrados em nome da Contribuinte, igualmente **não há como se distinguir quais serviços foram prestados à pessoa física da Contribuinte ou à pessoa jurídica da clínica dermatológica**.

Nesse contexto, em que se constata a **impossibilidade** de divisão das despesas relativas aos serviços de dermatologia entre as pessoas física e jurídica envolvidas, e a **inexistência de dispositivo legal que disponha acerca de seu rateio**, concluo por mantê-las glosadas conforme a autuação. Dentre essas despesas estão aquelas relativas à aquisição dos produtos farmacêuticos e médicos (fls. 47, 51, 73/76, 79, 92, e outros), à internet e telefonia fixa (fls. 53/54, 59/62, 90/91, 95/102), aos empregados (fls. 55/57, 70/72, 93/94), ao material de papelaria e limpeza (fls. 58, 107/108), às despesas com o imóvel (fls. 68, 162/164), à energia elétrica (fl. 113) e à anuidade à associação profissional (fls. 232/235).

Quanto às despesas referentes ao **conjunto 56** (imóvel contíguo), a exemplo do aluguel de novembro a dezembro (fl. 1274), da energia elétrica (fl. 120), do condomínio (fl. 126) e do IPTU (fl. 221/222), suas glosas também **devem ser mantidas**, uma vez **que não há prova de que, em 2012, tal imóvel tenha sido usado pela pessoa física da Contribuinte para sua atividade profissional**. Curioso aqui notar, relativamente à despesa com aluguel, que referido imóvel foi declarado **como de sua propriedade**, inclusive até o final de 2012 (Declaração de Bens da DIRPF - fl. 41).

De modo semelhante, as despesas alocadas a **outros endereços distintos do conjunto 55**, a exemplo das fls. 77 (apto. 104), 117, 143, 219 (Av. Macuco) e 122/124, 224/226 (conjunto 54), **não são dedutíveis uma vez que não vinculadas à atividade profissional**.

As despesas com telefonia celular também são **consideradas indedutíveis** (fls. 80/89), pela **não** comprovação de que as diversas linhas abrangidas (9532-9164 / 9635 9773 / 9966-5532 / 9999-0333) tenham sido todas utilizadas exclusivamente para uso profissional, aliada ao fato de que, se comprovado, **restaria a impossibilidade de sua divisão entre a profissional autônoma e a empresa**.

As despesas não diretamente ligadas a esse exercício profissional **não** são dedutíveis, a exemplo das despesas com alimentos (fls. 111/112, 190), chaveiro (fls. 118/119), tapetes (fls. 132/133), flores (fl. 135), aulas de música (fl. 136), contribuições associativas (fl. 213) e locação de veículos e transporte (fls. 52, 133/134, 140, 147/149). Quanto à última despesa, o art. 68, § único, II, dispõe que são indedutíveis as *"despesas com locomoção e transporte, exceto na hipótese de representante comercial autônomo"*.

As despesas sem comprovação de pagamento também não dedutíveis, exemplo das fls. 132/133.

As despesas sem descrição, sem pagador ou com pagador distinto, ou ilegíveis também não dedutíveis, também são mantidas glosadas, pela impossibilidade de serem classificadas como necessárias à atividade de dermatologia, a exemplo das fls. 63/66, 103, 128, 139, 200, 205, 208/210 e 215.

As despesas exemplificativas acima apontadas correspondem aos primeiros meses de 2012, verificando-se a reincidência qualitativa das despesas nos meses posteriores.

Desta forma, uma vez que verificada a impossibilidade de divisão entre a pessoa física (autônoma) da Contribuinte e a pessoa jurídica de sua clínica das despesas alocadas ao endereço de exercício profissional de ambas, além da motivação individualmente exposta acima para as outras despesas consideradas indedutíveis, concluo por manter a glosa do livro caixa integralmente.

De fato, não remanesce dúvida que todas as deduções levadas ao ajuste anual estão sujeitas à comprovação ou justificação por documentação hábil e idônea, a juízo da autoridade lançadora, nos termos dos arts. 73 e 76, § 2º do RIR/99, cabendo à contribuinte apresentar o suporte documental probatório necessário à confirmação de suas alegações.

Destarte, e à míngua de comprovação efetiva e consistente, restando desatendidos os requisitos para dedutibilidade das despesas escrituradas no livro-caixa – levando-se em conta que tanto a PF (autônoma) e a PJ (Clínica Dermatológica) atuavam no mesmo endereço, prestando serviços dermatológicos, e que não foi possível distinguir e individualizar quais despesas corresponderiam aos serviços prestados separadamente, impossibilitando assim a divisão das despesas dos serviços dermatológicos prestados por ambas, bem pela inexistência de dispositivo legal dispondo acerca de seu rateio, aliado ao fato de que a PJ (Clínica Dermatológica) não registrou despesa relativa ao custo dos serviços prestados, além da motivação individualizada para as despesas consideradas não dedutíveis, ora novamente trazidas e já detidamente apreciadas pela DRJ/RJO – e constando a regularidade da ação fiscal, correta é a decisão recorrida, tudo em sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho a glosa e reconheço a subsistência do crédito tributário em litígio.

Vale novamente lembrar que, o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo a atividade fiscal vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar a declaração de ajuste anual, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto ao escólio doutrinário trazido para justificar as pretensões recursais, tem-se que o mesmo não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Em relação ao pedido de dilação probatória, com especial destaque para realização de prova pericial técnica contábil, não vislumbro a sua eventual necessidade, visto que o processo

se encontra suficientemente instruído e é contundente em demonstrar a sujeição passiva em relação à autuação remanescente em litígio. Ademais no processo fiscal a produção probatória somente se justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que se torna despiciendo no presente feito, cuja matéria, aliás, neste mesmo sentido, já se encontra assentada neste CARF:

Súmula nº 163:

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por fim, quanto ao pedido de suspensão da cobrança do crédito tributário exigido, e como bem fundamentado na decisão recorrida, cabe salientar que, durante o curso processual, o crédito tributário ficará com a exigibilidade suspensa, na exata dicção do art. 151, III do CTN, sendo despiciendo o pedido formulado nesse sentido, sobretudo levando-se em conta que a suspensão requerida já foi aplicada por força de lei.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e no mérito em NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento remanescente em litígio e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto