



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	18186.725427/2013-81
ACÓRDÃO	2001-008.648 – 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: 2009

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 958, de 15/07/2009).

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. 84/95):

Este processo trata da impugnação em face da Notificação de Lançamento - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 18/22) e do Termo de Constatação Fiscal (TCF - fls. 40/41), referentes à Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF - do exercício de 2010 (ano 2009) (fls. 64/69). Foram apuradas as seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos - Gama Saúde Ltda - R\$ 923,10;

- Dedução indevida de livro caixa - R\$ 232.667,13.

Como resultado, foi apurado o imposto suplementar de R\$ 63.854,89, multa de ofício (75%) e juros de mora.

A ciência da autuação ocorreu em 23/05/13 (fl. 71) e a impugnação foi apresentada em 24/06/13 (fls. 2/17), acompanhada dos documentos às fls. 18/62. A Contribuinte traz as alegações a seguir sintetizadas, além de documentos:

- Tempestividade.
- Suspensão da exigibilidade da obrigação tributária.
- Singela exposição fática. Relata ter sido intimada e autuada por AFRFB, imaginando que passava por regular procedimento de malha fiscal.
- Nulidade absoluta - Lançamento suplementar nulo - Vício formal - **Auditor Fiscal preso (Operação Publicano)**. Alega que o Autuante foi preso preventivamente por causar prejuízo ao Erário, conforme exposto à mídia, tendo a Contribuinte prestado depoimento à Polícia Federal. Que o Autuante agia sem qualquer determinação da RFB, sem a Contribuinte estar selecionada em malha fina, ofendendo princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, segurança jurídica, interesse público, eficiência e imparcialidade. Que o Autuante teria encaminhado intimações e constatações simulados, enganosos e falsos. Que a Contribuinte teria conversado com o superior hierárquico do Autuante, que teria lhe fornecido documento demonstrando que não estava em malha fina, e que o Fiscal a teria incluído manualmente em "lista bloqueio", à semelhança de outras centenas de contribuintes. Que o Fiscal exigiria vantagens financeiras para não autuá-los. Assim, uma vez que nunca esteve sob fiscalização e que não havia Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), a autuação seria nula, por absoluto vício formal. Suscita a IN RFB nº 958/09 sobre a revisão da DIRPF, o art. 116 da Lei nº 8.112/90 sobre os deveres dos servidores públicos civis, e o art. 2º da Lei nº 9.784/99 (PAF), alegando prejuízo em suas garantias fundamentais.
- Da notificação de lançamento. Alega que a motivação de que "dividir o mesmo espaço não tem razão de ser" não é verídica, não havendo qualquer confusão entre a Impugnante e a clínica dermatológica, uma vez que estão situadas em locais distintos, estando a pessoa jurídica no conjunto 55 (conforme comprovante do CNPJ, DIPJ e contrato social), e a pessoa física nos conjuntos 54 e 56, e que a proximidade dos endereços não ensaia qualquer confusão. Que a clínica exerceria atividades dermatológica e cirúrgica (médica), enquanto a Impugnante, as atividades de estética. Que as despesas de seu livro caixa seriam inevitáveis e indispensáveis ao exercício da Impugnante, e que seriam de valor elevado, vez que os materiais eram importados e sem correspondentes nacionais, e que não caberia à malha fiscal analisar essas despesas, mas tão somente se havia compatibilidade de valores. Que o Autuante falaria em "despesas não lançadas na pessoa jurídica", **mas a empresa seria optante do lucro presumido, não importando suas despesas.**
- Pedido. Requer: a) que a notificação seja declarada nula, pois não estava sob procedimento fiscal; requerendo b) perícia-diligência para comprovar tal fato; c) que a Impugnante não seja equiparada à pessoa jurídica, tornando inócua a notificação de lançamento; d) perícia-diligência técnica-contábil no livro caixa, para demonstrar que as despesas são essenciais e imprescindíveis e que não há vínculo com a pessoa jurídica, indicando perito técnico.

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

Cientificada da decisão, em 31/10/2019 (fls. 99), a contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 02/12/2019 - segunda-feira, recurso voluntário (fls. 103/124 e 148/169), insurgindo-se parcialmente 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 18186.725427/2013-81 - Total combate à Notificação de Lançamento nº 2010/772477864804624; III – Crédito tributário exigido na Notificação de Lançamento nº 2010/772477864804624; 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 2010/772477864804624 - Exigência fiscal; VII – 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) - que não seja a pessoa física equiparada à pessoa jurídica, tornando-se inócuo lançamento lavrado; e d) – a total improcedência da notificação de lançamento lavrada.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 125/145.

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

A 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.

Ademais, as alegações ora novamente repisadas já foram detidamente apreciadas pela 18ª Turma da DRJ/RJO, estando a decisão recorrida assim fundamentada (fls. 86/89):

A contribuinte alega terem sido cometidos diversos vícios e ilegalidades durante o procedimento de fiscalização, que, segundo crê, inquinariam de nulidade o presente lançamento.

Inicialmente, cabe esclarecer que o presente julgamento deve se ater à verificação do lançamento com as normas legais vigentes, porque cabe à esfera administrativa somente aplicar as normas legais, sem poder apreciar quaisquer outras arguições, inclusive, acerca de violação de princípios constitucionais, em razão de a atividade de lançamento ser vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 142 (...)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Os princípios, em razão de sua própria natureza, são inaplicáveis, no âmbito administrativo, enquanto não traduzidos em uma norma que proíba ou obrigue a determinada conduta.

Princípios jamais serão, na estreita margem de ação da autoridade administrativa, oponíveis a uma determinada norma emanada de autoridade competente. Nessa seara sobressai-se incontestemente o princípio da legalidade. Se há lei mandando fazer algo, não cabe ao administrador verificar se está de acordo com este ou aquele princípio. A verificação desta adequação é matéria estranha à competência da autoridade administrativa, estando circunscrita ao legislador, de forma preventiva, no momento da feitura da norma, e ao judiciário, a posteriori, via controle repressivo.

De qualquer modo, se fosse o caso de se questionar a obediência a princípios, deveria ser obrigatoriamente observado o princípio do interesse público, que no presente caso assume relevância ainda maior, em razão da análise de eventual irregularidade praticada por membro do quadro funcional.

Como no campo tributário, vige, no seu mais alto grau, o princípio da legalidade, a norma tributária não deixa qualquer margem à utilização pela autoridade fiscal de qualquer outro princípio.

É importante destacar que o já citado art. 142 do CTN e os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), específicos em relação à matéria tributária, estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

(...)

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Constata-se que a **notificação ora impugnada, acompanhada do TCF, contém todos os requisitos estabelecidos na legislação supracitada**, descrevendo adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, as irregularidades apuradas, a correspondente fundamentação legal e a demonstração da reconstituição da base de cálculo do imposto e do crédito tributário exigido.

Cumprе ressaltar que os casos que acarretam a **nulidade do lançamento** estão previstos no art. 59 do PAF, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os**

despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Entretanto, verifica-se que, no caso, **não ocorreram as causas de nulidade supracitadas**, uma vez que a notificação foi **lavrada por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil**, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome e matrícula.

Além disso, o lançamento impugnado contém todos os requisitos estabelecidos nos dispositivos legais acima transcritos, e encontra-se devidamente motivado com a descrição do fato gerador e o respectivo enquadramento legal, de forma clara e precisa, contendo, portanto, todas as informações necessárias para que a Interessada pudesse, na fase impugnatória, manifestar-se e apresentar provas que elidissem a autuação, como, aliás, o fez em uma extensa impugnação, demonstrando conhecimento dos fatos.

Do mesmo modo, **não** vejo como a alegação de que o fato de a Contribuinte **não** estar selecionada pela denominada "malha fina" ou da falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), **possam ser aptos a ensejar a nulidade do lançamento.**

No caso da denominada "lista bloqueio", este é um **instrumento usual da Fiscalização**, por meio do qual há o registro nos sistemas de IRPF de que determinada DIRPF está sendo objeto de verificação pelo servidor público que o registra. Com tal procedimento, por exemplo, um saldo de imposto a restituir declarado somente seria restituído após as verificações necessárias. **Visando analisar as elevadas despesas de livro caixa dos anos de 2007 a 2010, o Autuante lavrou as intimações datadas de 17/08/12 e 29/10/12** (fls. 31/34) e, posteriormente, **baseando-se nos esclarecimentos e documentos apresentados pela Contribuinte efetuou, dentre outros, o lançamento ora combatido.**

Nesse contexto, **qualquer autoridade fiscal com acesso a esse sistema** pode constatar quem efetuou tal "seleção manual". A **pertinência** quanto ao lançamento porventura resultante **deverá** ser analisada como uma questão de mérito, e não de nulidade.

No mesmo sentido, a ausência de MPF/TDPF **não** possui o condão de invalidar os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, **nem** de tornar imprestáveis os dados e documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário apurado, uma vez que o referido documento é um **instrumento interno de planejamento e controle das atividades fiscais relativas aos tributos e contribuições administrados pela RFB.**

Isto se deve ao fato de que a **atividade de lançamento é obrigatória e vinculada e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.** Estes instrumentos **não** podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorre exclusivamente de lei.

(...)

Desta forma, resta rejeitada a alegação de nulidade do lançamento.

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. 31/34) – 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 958, de 15/07/2009, 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. 31/34) – inexistindo assim o suposto vício avertado.

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\$ 232.667,23, apurada em sede de revisão da DAA/2010 apresentada, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, com o restabelecimento integral das despesas declaradas, em face da atividade jurídica por ela 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. 84/95) e atendo-se às informações contidas no lançamento e no termo de constatação fiscal (fls. 18/22 e 40/41), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado – diga-se de passagem, limitando-se, basicamente, em repisar as alegações da peça impugnatória, sem contudo 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 motivação

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. 90/94), 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 omissão de rendimentos, esta foi apurada conforme DIRF entregue pela fonte pagadora. **Não tendo apresentado alegações ou documentos a combater especificamente a infração, deve ser mantida integralmente.**

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 independará 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, constato que a Contribuinte ofereceu à tributação rendimentos recebidos de: **1)**

peças jurídicas (fl. 64), sendo R\$ 34.979,54 provenientes do trabalho não assalariado conforme DIRFs; e de **2)** pessoas físicas de R\$ 248.094,00 (fl. 65), **sendo o total de R\$ 283.073,54 o limite para as deduções de livro caixa.**

A dedução foi pleiteada no valor total de R\$ 232.667,13 (fl. 65), **integralmente glosado na autuação (fl. 20)**, conforme Termo de Constatação Fiscal (TCV) e Planilha (fls. 40/41). Conforme o TCV, a glosa foi assim motivada:

Da análise dos documentos apresentados, constatamos que a contribuinte exerce a sua atividade de profissional liberal de dermatologista sem vínculo empregatício dividindo o mesmo espaço físico com a empresa CLÍNICA DERMATOLÓGICA DRA. LUCIANE SCATTONE S/C LTDA - ME, CNPJ [REDACTED], da qual a contribuinte é sócia majoritária, local do imóvel: Rua Joaquim Floriano, 243 - conjunto 55.

Inicialmente foi constatado que a contribuinte não segregou as despesas em comum do imóvel com a empresa e as lançou integralmente em seu livro caixa pessoa física. Constatamos também a existência de outras despesas em nome da empresa que também foram lançadas indevidamente no livro caixa da contribuinte. A lista destas despesas faz parte do presente termo.

Das constatações acima, intimamos a contribuinte a apresentar os livros da empresa a fim de analisar quais despesas foram lançadas para a pessoa jurídica.

Na apresentação dos livros da empresa, cujas cópias reprográficas fazem parte do dossiê, constatamos 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.

1- A contribuinte e a sua empresa exercem a mesma atividade, com o mesmo corpo funcional, no mesmo espaço físico, dando-se a impressão que os recibos dados aos clientes podem ser dados em nome da contribuinte ou em nome da empresa, de acordo com o interesse das partes envolvidas.

2- A empresa citada obteve lucros nos períodos analisados, enquanto que a contribuinte, em seu imposto de renda, apresenta um livro caixa com despesas elevadas demonstrando que a atividade exercida como pessoa física não é tão rentável quanto a atividade prestada pela pessoa jurídica (incoerência).

3- Não há segregação das despesas entre as pessoas física e jurídica e também não há correlação entre receitas e despesas.

A Contribuinte entende que **não** caberia ao setor de malha fiscal adentrar na análise das despesas do livro caixa, **mas tão somente analisar a compatibilidade de valores.**

No entanto, cabe esclarecer que todas as deduções pleiteadas, inclusive o livro caixa, **estão sujeitas à comprovação e justificação, a juízo da autoridade lançadora**, conforme dispõe o art. 66 do 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).

§ 1º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo estabelecido na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre inconsistências ou indícios de irregularidade fiscal detectados nas revisões de declarações, exceto quando a autoridade fiscal dispuser de elementos suficientes para a constituição do crédito tributário.

Assim, a Fiscalização intimou a Contribuinte e **analisou o livro caixa e os comprovantes das despesas**, ressaltando-se que estes devem conter a perfeita identificação do

adquirente e das despesas realizadas, sendo que estas últimas devem ser necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Tal análise deve ser 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. 77), apresentada pela Contribuinte junto à impugnação referente ao exercício 2013, 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, o 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. 42). Por meio de seu contrato social (fls. 59/62), 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.

Apesar de, em sua impugnação, ela afirmar que suas atividades como autônoma seriam exercidas nos conjuntos 54 e 56, e as da pessoa jurídica no conjunto 55, e de defender que “a proximidade dos endereços não ensaia qualquer confusão”, não há qualquer prova nos autos de que a Contribuinte de fato exercia suas atividades nesses conjuntos 54 e 56, e não no conjunto 55, conforme registro no conselho profissional.

Em sua DIRPF, a Contribuinte declarou ter recebido rendimentos tributáveis dessa empresa no valor de R\$ 5.530,00 (fl. 64), correspondentes ao pró-labore, conforme DIPJ da empresa (fls. 78/83), que também a informa como representante da empresa. Ela declarou, também, ter recebido rendimentos isentos referentes a lucros e dividendos dessa mesma empresa, no valor de R\$ 120.281,34 (fl. 66):

Lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes

Beneficiário	CNPJ	Fonte Pagadora	Valor
Titular	06.877.902/0001-97	CLIN DERM DRA LUCIANE	120.281,34

Como noticiado na impugnação e conforme a DIPJ desse exercício, a clínica foi tributada pelo lucro presumido e apurou o lucro presumido líquido (após o IRPJ e CSLL) de R\$ 36.255,53, conforme demonstrado abaixo:

Lucro presumido - ano 2009	1º trim	2º trime	3º trim	4º trim	total
Receita bruta	4.288,00	13.644,00	4.550,00	126.595,00	149.077,00
Lucro presumido 32%	1.372,16	4.366,08	1.456,00	40.510,40	47.704,64
IRPJ	205,82	654,91	218,40	6.076,56	7.155,70
CSLL	123,49	392,95	131,04	3.645,94	4.293,42
Lucro líquido	1.042,84	3.318,22	1.106,56	30.787,90	36.255,53

Note-se que, uma vez que o lucro distribuído à sócia (R\$ 120.281,34) **foi superior ao líquido apurado pelo lucro presumido** (R\$ 36.255,53), conclui-se, à semelhança dos exercícios 2009 (processo nº 18186.722978/2013-93) e 2013 (processo nº 18186.723185/2014 72), que o valor distribuído **correspondeu ao lucro contábil apurado pela clínica, correspondente à receita bruta excluída das despesas e dos tributos efetivamente pagos, e que foi distribuído somente à sócia, a Contribuinte.**

Reportando-nos ao **lucro contábil**, conforme apontado pelo Autuante, **não** há registros na contabilidade da empresa de despesas com aluguel, funcionários, água, luz, condomínio e materiais, prevalecendo em sua grande maioria os pagamentos de impostos da empresa.

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 as despesas com produtos farmacêuticos, empregados, taxas de condomínio (Edif. Admiral Offices), contas telefônicas e de internet, dentre outras.

Em sua defesa, a Contribuinte alega que a clínica teria exercido atividades dermatológicas e cirúrgicas, enquanto a Contribuinte, atividades estéticas. Nesse contexto, **não é crível** que a pessoa jurídica tenha podido prestar os citados serviços **sem contabilizar em sua contabilidade nenhuma das despesas acima**. Assim, claramente essas despesas **foram todas direcionados à pessoa física**.

Neste ponto, cabe registrar que, em **sua DIRPE**, a Contribuinte ofereceu rendimentos à tributação, os quais combinados com as despesas (na maior parte do livro caixa 92%) e o IR já pago, resultaram em um saldo de imposto a pagar (R\$ 1.883,76 - fl. 69) bastante diminuto, **tendo em vista a receita bruta de R\$ 287.912,34** (IR a pagar equivalente a 0,65% da receita bruta).

Em contrapartida, 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\$ 120.281,34) correspondentes a 80% da receita bruta (R\$ 149.077,00), distribuindo-os somente à Contribuinte**, como já acima descrito. Ressalte-se que **nenhum** lucro foi distribuído à outra sócia minoritária, à semelhança dos exercícios 2009 e 2013.

Isto é, mesmo a clínica tendo faturado R\$ 149.077,00 por meio de serviços dermatológicos e cirúrgicos, esta **não declarou nenhuma despesa** relativa a produtos farmacêuticos, empregados, condomínio, energia ou telefones, o que fez, por consequência, **aumentar o seu lucro contábil, passível de distribuição, sob determinadas condições, de forma isenta ao sócio**.

Quanto ao **endereço**, observo que somente em 18/06/14 o endereço da empresa foi alterado para o cj. 56 (fls. 75/76), sendo que ambos os conjuntos - 55 e 56 - **foram declarados como de propriedade da Contribuinte** (fl. 67).

Constata-se assim que, de fato, tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica atuavam no mesmo endereço - conjunto 55, 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.

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.

Ademais, as glosas das despesas vinculadas a outros endereços distintos do conjunto 55 também devem ser mantidas, uma vez que não há prova de que esses imóveis tenham sido usados pela pessoa física da Contribuinte para sua atividade profissional. As despesas não diretamente ligadas a esse exercício profissional também não são dedutíveis.

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 de outras despesas acima 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 os documentos necessários 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 nenhuma despesa relativa ao custo dos serviços prestados, produtos farmacêuticos e hospitalares, e também às despesas básicas e necessárias para o seu funcionamento, as quais foram efetivamente contabilizadas na PF (autônoma), como bem fundamentado na decisão recorrida – 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