



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.726098/2017-10
ACÓRDÃO	2102-004.313 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RICARDO AIRES CORREIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015

LIVRO CAIXA. DESPESAS. HONORÁRIOS CONTÁBEIS. COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 40. GLOSA.

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa exige comprovação da efetividade da despesa mediante documentação hábil e idônea. A apresentação de contrato e recibos, desacompanhados de outros elementos probatórios aptos a demonstrar a efetiva realização dos pagamentos, quando regularmente exigidos pela fiscalização, não é suficiente para afastar a glosa, nos termos da Súmula CARF nº 40.

LIVRO CAIXA. MATERIAL MÉDICO. DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. GLOSA MANTIDA.

Mantém-se a glosa das despesas quando a documentação apresentada não comprova a efetiva ocorrência das operações, incumbindo ao contribuinte demonstrar o fato constitutivo do direito à dedução.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

Mantém-se a multa de ofício qualificada quando presentes os pressupostos legais para sua aplicação, não sendo suficiente a mera alegação de boa-fé para afastar a penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Yendis Rodrigues Costa (relator), que deu provimento parcial para: (i) afastar a glosa das despesas com honorários contábeis; e (ii) desqualificar a multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Márcio Bittes.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Jose Marcio Bittes, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

1. Cuida-se, na espécie, de Recurso Voluntário (e-fls. 405), manejado pelo Recorrente, com fundamento art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972, que lhe atribuiu efeitos suspensivo e devolutivo, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls.388), consubstanciada no Acórdão n.º 12-105.424 - 11a Turma da DRJ/RJO, que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 347).

DO LANÇAMENTO FISCAL TRIBUTÁRIO.

2. Trata-se de crédito tributário constituído por meio de Auto de Infração lavrado às fls. 02/08, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, exercício de 2015 (ano-calendário 2014), no montante total de R\$ 140.109,68, assim discriminado: imposto no valor de R\$ 53.992,16, multa de ofício qualificada no valor de R\$ 66.572,37 e juros de mora no valor de R\$ 19.545,15, conforme demonstrativos de fls. 04/06 (apuração do imposto) e fl. 07 (multa e juros) .

3. O lançamento decorreu de procedimento fiscal descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10 e seguintes, no qual a autoridade fiscal promoveu a análise do Livro Caixa do contribuinte relativo ao ano-calendário de 2014, concluindo pela glosa de despesas escrituradas, sob o fundamento de ausência de comprovação por documentação hábil e idônea e/ou por não se mostrarem necessárias à manutenção da fonte produtora, com base nos arts. 75 e 76 do RIR/1999 .

4. Conforme consignado no Auto de Infração (fl. 03), a infração apurada consistiu em “DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA”, sendo apurado que determinadas despesas declaradas pelo contribuinte não preenchiam os requisitos legais para dedutibilidade .

5. Ademais, a fiscalização entendeu configurada hipótese de qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, com fundamento no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, por suposta ocorrência de fraude ou simulação na escrituração das despesas .

6. O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 14/08/2018 (fl. 386), iniciando-se o prazo para apresentação de impugnação administrativa

DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA.

7. Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação em 11/09/2018, às fls. 347 e seguintes, por meio da qual suscitou, em síntese, questões preliminares e de mérito .

➤ Em sede preliminar, alegou a nulidade do lançamento, ao argumento de que a autoridade fiscal teria indicado de forma genérica os dispositivos legais supostamente infringidos, notadamente os arts. 75 e 76 do RIR/99, sem especificação precisa das condutas imputadas, o que teria comprometido o exercício do contraditório e da ampla defesa .

➤ No mérito, quanto à glosa de despesas com honorários contábeis, sustentou que os pagamentos foram efetivamente realizados, estando comprovados por recibos, bem como por contrato de prestação de serviços firmado desde 2011, afirmando que eventual variação ou constância de valores no ano de 2014 decorreu do elevado volume de atividade profissional naquele período, no qual teria auferido rendimentos tributáveis de R\$ 858.044,46 .

➤ Argumentou, ainda, que não cabe à fiscalização interferir na relação privada entre contratante e prestador de serviços, inclusive no tocante ao

valor dos honorários, e que o pagamento em espécie não constitui irregularidade, sendo prática comum no período em questão .

➤ No tocante às despesas com material médico, alegou que os produtos foram efetivamente adquiridos e utilizados em sua atividade profissional, sendo a eventual irregularidade documental imputável a terceiros, notadamente fornecedores ou emissores das notas fiscais, inexistindo qualquer indício de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte .

➤ Sustentou, ademais, que a responsabilidade pela aquisição dos materiais era delegada à sua secretária, e que eventual vício na documentação não poderia ensejar penalização do contribuinte que agiu de boa-fé .

➤ Quanto à penalidade, defendeu a inaplicabilidade da multa qualificada, sob o fundamento de ausência de comprovação de dolo ou fraude, afirmando tratar-se, quando muito, de discussão sobre comprovação documental de despesas .

➤ Requereu, ainda, a realização de diligências, especialmente para oitiva de terceiros envolvidos nas operações (fornecedor e secretária), bem como, ao final, o reconhecimento da nulidade do lançamento ou sua total improcedência, ou subsidiariamente a desqualificação da multa

8. A tese de defesa foi rejeitada pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Foi proferida a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

As infrações apuradas foram descritas de forma completa no Auto de Infração, com indicação de valores, origem das informações utilizadas pela fiscalização e natureza dos rendimentos, possibilitando, assim, o exercício do contraditório e da ampla defesa por parte do Interessado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIDO.

Deve ser indeferido o pedido de diligência quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada, contendo o processo os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

RECURSO VOLUNTÁRIO

9. Inconformado com a decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 408/417, reiterando, em essência, as alegações anteriormente apresentadas, com aprofundamento argumentativo .

➤ Preliminarmente, renovou a alegação de nulidade do lançamento, sustentando que a capitulação legal realizada pela fiscalização teria sido genérica e imprecisa, especialmente quanto aos arts. 75 e 76 do RIR/99, sem a devida individualização da conduta infracional, o que teria prejudicado o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, em afronta ao art. 60 do Decreto nº 70.235/72 .

➤ No mérito, quanto às despesas com honorários contábeis, reiterou que: (i) houve efetiva prestação dos serviços; (ii) os pagamentos foram realizados em espécie e comprovados por recibos; (iii) existe contrato de honorários juntado aos autos; e (iv) a variação de valores decorre da dinâmica da atividade profissional, sendo indevida a glosa baseada em presunções da fiscalização quanto ao valor de mercado ou à forma de pagamento .

➤ Sustentou, ainda, que a autoridade fiscal não poderia desconsiderar despesas regularmente comprovadas com base em critérios subjetivos, como suposta incompatibilidade com valores de mercado ou ausência de contrato previamente exigido .

➤ Em relação às despesas com material médico, reiterou que a aquisição ocorreu efetivamente, que o contribuinte agiu de boa-fé e que eventual irregularidade na nota fiscal não pode ser imputada ao adquirente, especialmente diante da inexistência de prova de conluio ou fraude .

➤ No tocante à penalidade, reiterou a impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%, defendendo que a qualificação exige prova inequívoca de dolo, fraude ou simulação, o que não estaria demonstrado nos autos, invocando, inclusive, precedentes do próprio CARF no sentido de que a simples glosa de despesas não autoriza a qualificação da penalidade .

➤ Por fim, requereu o conhecimento e provimento do recurso para: (i) reconhecimento da nulidade do lançamento com reabertura do prazo de defesa; (ii) cancelamento integral do Auto de Infração; ou,

subsidiariamente, (iii) afastamento da multa qualificada, com sua redução à multa de ofício ordinária

10. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **YENDIS RODRIGUES COSTA**, Relator

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

11. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto no prazo previsto no art. 33, do Decreto Federal nº 70.235/1972, considerando-se a sua interposição em 04/04/2019 em face da ciência do acórdão recorrido em 12/03/2019 via AR.

12. Em razão do exposto, presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

13. Passo as preliminares e, se necessário, ao mérito.

PRELIMINARES

14. A preliminar suscitada pelo recorrente cinge-se à alegada nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação, ao argumento de que a autoridade fiscal teria indicado de forma genérica os dispositivos legais infringidos, especialmente os arts. 75 e 76 do RIR/1999, sem especificação da conduta imputada.

15. Nos termos do processo administrativo fiscal, a validade do lançamento está condicionada à observância dos requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/1972, especialmente no que tange à clara descrição dos fatos e à adequada fundamentação jurídica.

16. Dispõe o art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 20 (vinte) dias úteis.”

17. No mesmo sentido, o art. 59 do referido diploma estabelece:

“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.”

18. Ainda, o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 dispõe:

“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.”

19. No caso concreto, verifica-se que o lançamento descreveu de forma suficientemente detalhada a infração apurada, qual seja, a glosa de despesas de Livro Caixa por ausência de comprovação documental idônea e/ou ausência de nexos com a atividade profissional, estando tais elementos expressamente consignados no Auto de Infração (fls. 02/08) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 10 e ss.), conforme já delineado no relatório.

20. Ademais, a própria extensão da impugnação e do recurso voluntário evidência que o contribuinte compreendeu integralmente os fundamentos do lançamento, exercendo plenamente seu direito de defesa, inclusive enfrentando pontualmente cada item glosado, o que afasta qualquer alegação de prejuízo.

21. Nesse contexto, não se verifica qualquer vício apto a ensejar nulidade, tratando-se, quando muito, de alegação genérica dissociada de efetivo prejuízo processual, hipótese expressamente afastada pelo art. 60 do Decreto nº 70.235/72.

22. Dessa forma, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento.

MÉRITO

DAS DESPESAS COM HONORÁRIOS CONTÁBEIS

23. A controvérsia instaurada nos autos demanda a análise da legitimidade da glosa promovida pela autoridade fiscal sobre despesas escrituradas em Livro Caixa, especificamente aquelas relativas a honorários contábeis, à luz dos critérios normativos que regem a dedutibilidade no âmbito do imposto de renda da pessoa física.

24. No plano abstrato, a disciplina jurídica da matéria encontra-se delineada nos arts. 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, os quais estabelecem, de forma inequívoca, que a dedução de despesas está condicionada à sua natureza

de despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, bem como à sua comprovação mediante documentação hábil e idônea.

25. Dispõe o art. 75 do RIR/1999, vigente à época:

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.”

26. Por sua vez, o art. 76, §2, do RIR/1999 estabelece:

“Art. 76. §2. O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.”

27. Da interpretação sistemática dos dispositivos acima transcritos, extrai-se que o ordenamento jurídico tributário exige, para fins de dedutibilidade, a demonstração simultânea de três elementos: (i) a efetiva ocorrência da despesa; (ii) sua pertinência funcional com a atividade produtora de renda; e (iii) sua adequada comprovação documental. Trata-se de exigência de natureza estritamente legal, que não admite flexibilizações baseadas em juízos de conveniência administrativa ou presunções desacompanhadas de lastro probatório.

28. A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é firme e reiterada no sentido de que a glosa de despesas de Livro Caixa somente se legitima quando demonstrada, de forma objetiva, a ausência de qualquer desses requisitos, sendo vedada a desconsideração de despesas com fundamento exclusivo em presunções subjetivas da autoridade fiscal, notadamente quanto à suposta inadequação do valor praticado ou à forma de pagamento adotada.

29. No caso concreto, a análise dos elementos constantes dos autos revela que o contribuinte logrou êxito em comprovar, de maneira robusta, o atendimento integral dos requisitos legais.

30. Com efeito, às fls. 363, consta contrato formal de prestação de serviços contábeis, com reconhecimento de firma, o qual disciplina, de maneira clara e objetiva, a relação jurídica estabelecida entre as partes, inclusive no tocante à formação do preço. Destaca-se, nesse contexto, a cláusula 4.2, que assim dispõe:

“4.2.1 Os honorários profissionais serão cobrados com base em um valor mínimo de 1 (um) salário e teto de 4,5 (quatro e meio) salários, a depender das atividades executadas pelo profissional.

4.2.2 - O valor líquido a que se refere o item anterior importa na quantia exata que deverá ser recebida pelo contratado, devendo ainda esse valor ser majorado pelos tributos necessariamente incidentes sobre o valor devido.”

31. Tal instrumento contratual, dotado de formalidade e autenticidade, evidencia não apenas a existência da prestação de serviços, mas também a estrutura econômica da remuneração, afastando qualquer alegação de arbitrariedade ou inconsistência nos valores praticados.

32. Ademais, às fls. 366 a 377, encontram-se os recibos de pagamento dos honorários contábeis, os quais, analisados em conjunto com o contrato, demonstram coerência interna e compatibilidade com a sistemática remuneratória pactuada, evidenciando a efetiva saída de recursos do patrimônio do contribuinte.

33. Nesse ponto, cumpre destacar que o ordenamento jurídico não exige forma específica para a comprovação do pagamento, bastando que a documentação apresentada seja apta a demonstrar, de maneira idônea, a ocorrência da despesa, não sendo juridicamente admissível a exigência de meios de prova não previstos em lei, como, por exemplo, a obrigatoriedade de movimentação bancária.

34. No que se refere ao requisito da necessidade da despesa, a contratação de serviços contábeis por profissional liberal notadamente aquele com elevado volume de rendimentos e complexidade operacional constitui despesa típica, ordinária e indispensável à manutenção da fonte produtora, enquadrando-se perfeitamente na hipótese prevista no art. 75, III, do RIR/1999.

35. A tentativa da autoridade fiscal de desqualificar a despesa com base em suposta discrepância em relação a valores de mercado revela-se juridicamente inadequada, porquanto inexistente, no sistema tributário, qualquer parâmetro normativo que autorize a glosa de despesa regularmente comprovada sob tal fundamento. A atuação fiscal, nesse ponto, extrapola os limites da legalidade estrita, substituindo critérios jurídicos por juízos subjetivos de razoabilidade econômica, o que não se admite no âmbito do direito tributário.

36. Com efeito, a liberdade contratual assegura às partes a estipulação dos valores devidos pela prestação de serviços, não cabendo à Administração Tributária imiscuir-se na relação privada para redefinir padrões remuneratórios, salvo na hipótese inexistente nos autos de simulação ou fraude devidamente comprovada.

37. No plano da distribuição do ônus probatório, cumpre salientar que, uma vez apresentada documentação formal idônea pelo contribuinte, incumbia à autoridade fiscal demonstrar, de forma inequívoca, a inexistência da prestação de serviços ou a falsidade dos documentos, o que não ocorreu no presente caso. Ao contrário, a glosa foi fundamentada em elementos meramente indiciários e presuntivos, os quais não se mostram suficientes para infirmar prova documental regularmente produzida.

38. Dessa forma, à luz da legislação aplicável e da jurisprudência consolidada deste Conselho, conclui-se que restaram plenamente atendidos os requisitos previstos nos arts. 75 e 76 do RIR/1999, não havendo respaldo jurídico para a manutenção da glosa.

39. Assim, impõe-se o afastamento da glosa das despesas com honorários contábeis, com o consequente recálculo do crédito tributário, em estrita observância ao princípio da legalidade tributária e à verdade material dos fatos comprovados nos autos.

DA DESPESA COM MATERIAL MÉDICO

40. No que se refere às despesas com aquisição de material médico, a controvérsia instaurada nos autos demanda a verificação da presença dos requisitos legais de dedutibilidade no âmbito do Livro Caixa, especialmente no que tange à comprovação da efetiva ocorrência da despesa e à idoneidade da documentação que a lastreia.

41. Conforme já delineado, a disciplina normativa aplicável encontra-se no art. 76 do RIR/1999, que assim dispõe:

“Art. 76. O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.”

42. A interpretação sistemática do dispositivo evidencia que não basta a mera alegação da despesa ou a existência formal de documentos, sendo imprescindível que tais elementos sejam aptos a demonstrar, de forma consistente e verificável, a real ocorrência da operação econômica subjacente, sob pena de inviabilizar o reconhecimento da dedutibilidade.

43. A jurisprudência consolidada deste Conselho é firme no sentido de que a dedução de despesas no Livro Caixa exige prova robusta da efetividade da operação, não sendo suficiente a apresentação de documentos que não resistam à análise de sua idoneidade ou que não guardem coerência com o conjunto probatório dos autos.

44. No caso concreto, verifica-se que a autoridade fiscal, no exercício de sua competência legal, procedeu à análise da documentação apresentada e concluiu pela inidoneidade das notas fiscais acostadas, inclusive mediante diligências que apontaram inconsistências relevantes quanto à sua origem e validade, circunstância que afasta sua aptidão como meio de prova.

45. Nesse ponto, cumpre destacar que os atos administrativos de lançamento gozam de presunção relativa de legitimidade e veracidade, cabendo ao contribuinte o ônus de infirmá-los por meio de prova robusta em sentido contrário, o que não se verificou nos autos. Ao revés, as conclusões fiscais quanto à falsidade ou irregularidade dos documentos não foram elididas por elementos probatórios idôneos.

46. De fato, embora o recorrente sustente que os materiais foram adquiridos e utilizados em sua atividade profissional, não há nos autos elementos suficientes que permitam concluir, com o grau de certeza exigido no âmbito do processo administrativo fiscal, pela efetiva ocorrência das operações.

47. Cumpre reconhecer que consta dos autos a lavratura de Boletim de Ocorrência às fls. 378, o qual, em tese, corrobora a alegação de que o contribuinte não teria concorrido para eventual

irregularidade documental, evidenciando postura diligente e indicativa de boa-fé. Todavia, tal elemento probatório, embora relevante sob a ótica subjetiva, não se presta a suprir a exigência legal de comprovação material da despesa.

48. Isso porque o sistema de apuração do imposto de renda da pessoa física, no tocante às deduções do Livro Caixa, está estruturado sobre o princípio da estrita comprovação, impondo ao contribuinte o ônus de demonstrar não apenas a regularidade formal dos documentos, mas, sobretudo, a efetividade da operação econômica.

49. Nesse contexto, a eventual boa-fé do contribuinte — ainda que reconhecida — não possui o condão de substituir a prova da ocorrência da despesa, sob pena de se admitir deduções baseadas em situações meramente presumidas, o que afrontaria diretamente o disposto no art. 76 do RIR/1999.

50. No plano da distribuição do ônus probatório, cumpre destacar que, em matéria de deduções, incumbe ao contribuinte comprovar os fatos constitutivos de seu direito, não tendo logrado êxito em afastar a conclusão fiscal quanto à inidoneidade da documentação apresentada.

51. Ademais, não se verifica qualquer elemento adicional capaz de reconstruir a materialidade das operações, seja por meio de comprovação de pagamento, rastreabilidade da aquisição ou outros indícios convergentes, circunstância que reforça a fragilidade probatória.

52. Dessa forma, à luz da legislação aplicável, da presunção de legitimidade do lançamento e da jurisprudência consolidada deste Conselho, conclui-se que não restaram atendidos os requisitos previstos no art. 76 do RIR/1999.

53. Assim, impõe-se a manutenção da glosa das despesas com material médico, por ausência de comprovação idônea da operação.

DA MULTA QUALIFICADA

54. A controvérsia, neste ponto, reside na legalidade da aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, a qual pressupõe a demonstração inequívoca de conduta dolosa, caracterizada por fraude ou simulação, nos termos da legislação de regência.

55. Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
(...)”*

§1º § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro

de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.”

56. A leitura sistemática do dispositivo evidencia que a multa qualificada constitui sanção de natureza excepcional, cuja aplicação exige a presença de elemento subjetivo agravado, consistente no chamado “evidente intuito de fraude”, não sendo suficiente a mera ocorrência de infração tributária.

57. Tal exigência encontra reforço nos dispositivos da Lei nº 4.502/64, que definem as hipóteses de fraude e simulação:

“ Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

58. Da conjugação desses dispositivos, extrai-se que a qualificação da penalidade exige a comprovação concreta de conduta dolosa estruturada, voltada à ocultação ou distorção da realidade tributária, não sendo admissível sua aplicação com base em presunções ou na simples constatação de irregularidades formais.

59. A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é firme e reiterada no sentido de que a multa qualificada demanda prova robusta e específica do elemento subjetivo, sendo incabível sua aplicação quando a controvérsia se limita à comprovação documental de despesas ou à interpretação da legislação tributária.

60. No caso concreto, verifica-se que a autoridade fiscal fundamentou a qualificação da multa essencialmente na glosa de despesas consideradas indevidas, sem, contudo, demonstrar a existência de conduta dolosa qualificada por parte do contribuinte.

61. Ao contrário, os elementos constantes dos autos indicam cenário incompatível com a configuração de fraude ou simulação.

62. Com efeito, observa-se que o contribuinte:

(i) apresentou documentação relativa às despesas escrituradas em Livro Caixa, ainda que parte dela tenha sido considerada inidônea pela fiscalização;

(ii) procedeu ao registro de Boletim de Ocorrência às fls. 378, medida que revela postura ativa e colaborativa no esclarecimento dos fatos, incompatível com a intenção de ocultar ou fraudar informações perante o Fisco;

(iii) não teve contra si produzida qualquer prova direta ou indiciária consistente que evidencie a prática de atos dolosos voltados à supressão ou redução indevida do tributo.

63. Cumpre destacar que a eventual inidoneidade de documentos fiscais ou a ausência de comprovação de determinadas despesas, embora suficientes para ensejar a glosa do crédito tributário, não se confundem com a prática de fraude, tampouco autorizam, por si sós, a qualificação da penalidade.

64. A aplicação da multa agravada, nesses casos, implicaria indevida ampliação do alcance do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, convertendo hipóteses de mera irregularidade probatória em situações de fraude presumida, o que não se coaduna com o princípio da legalidade estrita em matéria sancionatória.

65. No plano da distribuição do ônus probatório, cumpre salientar que compete à autoridade fiscal demonstrar, de forma cabal, a ocorrência do dolo qualificado, não sendo admissível sua inferência a partir de elementos genéricos ou da simples manutenção do lançamento.

66. Nesse contexto, a presença de elementos indicativos de boa-fé do contribuinte, especialmente o registro do Boletim de Ocorrência, reforça a ausência de dolo, evidenciando que a controvérsia se insere no campo da comprovação material das despesas, e não no da prática de atos fraudulentos.

67. Dessa forma, à luz da legislação aplicável e da jurisprudência consolidada deste Conselho, conclui-se que não restaram configurados os requisitos necessários à aplicação da multa qualificada.

68. Assim, impõe-se o afastamento da multa qualificada de 150%, com sua conversão em multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do art. 44, caput, da Lei nº 9.430/96, em observância aos princípios da legalidade, tipicidade e proporcionalidade sancionatória.

CONCLUSÃO

69. Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para afastar a glosa das despesas com honorários contábeis, manter a glosa das despesas com material médico, e afastar a multa qualificada, convertendo-a em multa de ofício no percentual de 75%, com o consequente recálculo do crédito tributário.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro José Márcio Bittes, redator designado

O motivo pela qual divirjo do voto vencido é que a fiscalização não afastou as despesas contábeis apenas por não se coadunarem com os valores de mercado, mas sim por considerarem insuficientes, uma vez que não foram juntados outros elementos de prova como extratos bancários/cheques, embora intimado pela fiscalização (fl.18). Vide Enunciado Súmula CARF nº 40.

Súmula CARF nº 40

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 08/12/2009

A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, nos termos do Art. 114, §12 do novo RICARF, adoto as mesmas razões de decidir do Acórdão da DRJ e nego provimento.

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes