



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10640.722363/2017-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-006.425 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de junho de 2020  
**Recorrente** ROGER SILVA RAMOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E GLOSA DA DEDUÇÃO DE LIVRO-CAIXA.

Nos casos de apuração de omissão de rendimentos e de glosa de deduções, o fato gerado do Imposto de Renda Pessoa Física é complexo, de período anual, e consubstancia-se em 31 de dezembro do ano-calendário da correspondente declaração de ajuste anual.

Aplicação da Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA. ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM FEVEREIRO/2.013 E EM MARÇO/2.013.

O fato gerador do ganho de capital é de periodicidade mensal e não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos dos ganhos de capital com fatos geradores em 28/02/2.013 e em 31/03/2.013, decorrentes da alienação de quotas de capital social de empresa, o respectivo lançamento decorrente da omissão de ganhos de capital é de ofício, o que desloca o início da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para 01/01/2.014, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, expirando, portanto, o prazo decadencial em 31/12/2.018.

Aplicação da Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular e/ou o co-titular das contas bancárias ou o real beneficiário dos depósitos, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos. Não tendo o recorrente comprovado as origens dos créditos bancários objeto da presente autuação, deve ser mantida a omissão de rendimentos em análise.

**GLOSA PARCIAL DA DEDUÇÃO DE LIVRO- CAIXA. NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 RICARF

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente comprovadas, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

**MULTA. ALEGAÇÃO DE CONFISCO.**

Invocação da figura do confisco, é vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo. Aplicação da Súmula CARF nº 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**LIVRO CAIXA. MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AFASTAMENTO DA PENALIDADE.**

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando não se extrai dos autos a comprovação cabal da ocorrência de conduta dolosa do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

01- Adoto inicialmente como relatório a narrativa constante do V. Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ de (e- fls. 3906/3949) por sua precisão e as folhas dos documentos indicados no presente são referentes ao e-fls (documentos digitalizados):

“Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 10/07/2.018, o Auto de Infração de fls. 2.858 a 2.922, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2.014, 2.015 e 2.016 (anos-calendário 2.013, 2.014 e 2.015, respectivamente), por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 916.090,97, dos quais R\$ 349.516,30 correspondem a imposto, R\$ 428.620,64, a multa proporcional, e R\$ 137.954,03, a juros de mora, calculados até julho/2.018.

2. Conforme Relatório Fiscal (fls. 2.880 a 2.922) e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 2.861 a 2.863), o procedimento teve origem na apuração das seguintes infrações:

### 2.1- OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados, durante o anos-calendário 2.013, em contas de depósito ou de investimento mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

<u>Ano-calendário</u>	<u>Infrações (R\$)</u>	<u>Multa (%)</u>
2.013	334.248,81	75,00

Enquadramento legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2.013 e 31/12/2.013:

Arts. 37, 38, 83 e 849 do RIR/99 a art. 58 da Lei nº 10.637/2.002 c/c art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172/1.966 e art. 42 da Lei nº 9.430/1.996; art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2.007, incluído pela Lei nº 12.469/2.011.

### 2.2- OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES

Omissão de ganhos de capital auferidos na alienação de quotas de capital social de empresa não negociadas em bolsa de valores

<u>Fato Gerador</u>	<u>Infrações (R\$)</u>	<u>Multa (%)</u>
28/02/2.013	207.696,77	75,00
31/03/2.013	29.769,69	75,00

Enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/02/2.013 e 31/03/2.013:

Art. 21 da Lei n.º 8.981/1.995; arts. 117, 118, 122, inciso I, e §§ 10 a 30, 123, 124, 126 a 132, 133, parágrafo único, 135, 137, 138, 140 e 141 do RIR/99; art. 2º da Medida Provisória n.º 16/2.001, convertida pela Lei n.º 10.426/2.002; art. 2º, § 7º, da Lei n.º 11.033/2.004.

### 2.3- DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA

Glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa.

<u>Ano-calendário</u>	<u>Valor Apurado (R\$)</u>	<u>Multa (%)</u>
2.013	217.306,02	150,00
2.014	297.848,50	150,00
2.015	292.037,92	150,00

Enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2.013 e 31/12/2.013:

Arts. 73, 75, 76, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei n.º 11.482/2.007, incluído pela Lei n.º 12.469/2.011;

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2.014 e 31/12/2.014:

Arts. 73, 75, 76, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei n.º 11.482/2.007, incluído pela Lei n.º 12.469/2.011;

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2.015 e 31/12/2.015:

Arts. 73, 75, 76, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei n.º 11.482/2.007.

3. Cientificado do Auto de Infração em 19/07/2.018 (fl. 3.037), o contribuinte, por intermédio de seus representantes legais (fls. 3.066, 3.067, 3.845 e 3.847), apresentou, em 20/08/2.018 (fls. 3.045, 3.068 e 3.069), a impugnação de fls. 3.045 a 3.065, acompanhada dos documentos de fls. 3.070 a 3.836, alegando, em síntese, que:

### I- DA SUJEIÇÃO PASSIVA DA SRA. FERNANDA ARAÚJO DE MENEZES. DA APRESENTAÇÃO DE DEFESA CONJUNTA

3.1- sua cônjuge, Sra. Fernanda Araújo de Menezes, foi considerada responsável solidária, por supostamente possuir interesse comum ou ter participado dos atos que conduziram à presente autuação e, independentemente da absoluta ausência de suporte legal para a inclusão da citada cônjuge como co-responsável pelos créditos tributários lançados em face do Impugnante, esclarece que o casal exerceu a opção de apresentação de defesa única ao lançamento em análise;

## **II- DA DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS NO PERÍODO DE JANEIRO/2.013 A JUNHO 2.013**

3.2- o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2.013 a junho de 2.013, constituído pela Autoridade Tributária em 19/07/2.018, encontra-se fulminado pela decadência, uma vez que o respectivo lançamento foi efetuado após o prazo quinquenal decadencial previsto no art. 144 c/c art. 150, § 4º, ambos do CTN;

3.3- o Impugnante realizou a apuração do Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF mediante a utilização da sistemática de Livro-Caixa, nos termos do art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda (reproduz o citado artigo),e, ademais, a partir da edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, bem como os acréscimos patrimoniais a descoberto, passaram a estar sujeitos à tributação mensal na medida em que auferidos (reproduz o art. 1º, o § 4º, do art. 2º, bem como o art. 5º, todos da Lei nº 7.713/1.988);

3.4- desta forma, a Lei nº 7.713/1.988 promoveu profunda alteração no ordenamento jurídico tributário, abolindo o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física pelo regime de declaração (art. 147 do CTN) e instituindo o lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN (reproduz os arts. 9º, 10 e 11, todos da Lei nº 8.134/1.990, bem como os arts. 5º, parágrafo único, 7º, 8º e 15, incisos I e II, todos da Lei nº 8.383/1.991);

3.5- tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a sua constituição é de até 5 (cinco) anos contados a partir do mês da ocorrência do respectivo fato gerador, com ressalva dos casos em que comprovadamente tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, ou seja, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, não mais poderia a Autoridade Tributária efetuar o lançamento (reproduz ementas de Acórdão do CARF e de Acórdão do TRF-4);

3.6- destarte, o Recorrente faz jus ao reconhecimento da decadência do lançamento dos créditos tributários relativos aos fatos geradores que remontam às competências de 01/2.013, 02/2.013, 03/2.013, 04/2.013, 05/2.013 e 06/2.014 (leia-se 06/2.013), correspondentes tanto à omissão de receitas, quanto ao imposto devido a título de ganho de capital na alienação de bens e direitos e, ainda, decorrentes da glosa de despesas em regime de apuração do Livro Caixa, razão pela qual deve ser decretada a extinção desses específicos lançamentos, tudo sob pena de expressa e formal violação ao disposto no § 4º do art. 150 c/c art. 156, inciso V e, ainda, art. 144, todos do Código tributário Nacional;

## **III- DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RELATIVOS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELAS EMPRESAS SAÚDE BARREIRO LTDA, CENTRO MÉDICO CONTAGEM, CENTRAL DE SAÚDE IBIRITÉ E CLÍNICA MÉDICA ALTEROSA. DA DESCONSIDERAÇÃO, POR PARTE DO FISCO, DE QUE TAIS RECEITAS JÁ HAVIAM SIDO RECONHECIDAS E OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO PELA EMPRESA CRONOS DIAGNÓSTICOS LTDA. DA IMPROCEDÊNCIA DOS CORRESPONDENTES LANÇAMENTOS**

3.7- a Autoridade Fiscal, ao efetuar o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física com base na existência de depósitos bancários de origem não comprovada, deliberadamente ignorou que os valores depositados na conta do Impugnante pelas empresas Saúde Barreiro Ltda, Centro Médico Contagem, Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Alterosa já haviam sido reconhecidos contabilmente e oferecidos à tributação pela empresa Cronos Diagnóstico Ltda, sob o argumento absolutamente ilegal de que tal oferecimento à tributação teria ocorrido após o início da respectiva ação

fiscal, razão pela qual não seria, a seu ver, válido (reproduz trechos do Relatório Fiscal, constante às fls. 2.891, 2.892 e 2.893);

3.8- tal entendimento adotado pela Autoridade Fiscal não tem como subsistir, uma vez que os recursos depositados na conta do Impugnante referiam-se a depósitos efetuados pelas citadas empresas em contraprestação a serviços executados pela empresa Cronos Diagnósticos Ltda, que foram depositados diretamente na conta da pessoa física do Recorrente a pedido da própria Cronos, para amortização de saldos de mútuo em aberto com o contribuinte, conforme Contrato de Abertura de Crédito Rotativo ajustado entre essas mesmas partes;

3.9- tais pagamentos, realizados pelas referidas fontes pagadoras em contraprestação à realização de inúmeros exames de diagnóstico em favor de associados das citadas clínicas populares, envolviam a utilização dos equipamentos especializados da empresa Cronos, na medida em que o Impugnante apenas possui um único equipamento de realização de exames diagnósticos, fato esse que, por si só, evidencia o equívoco da autuação ora combatida, ainda que os pagamentos por tais serviços tenham sido direcionados ao Impugnante, a pedido da própria Cronos;

3.10- o Impugnante esclareceu à Fiscalização que ajustou com a empresa Cronos competente Contrato de Crédito Rotativo, por intermédio do qual o contribuinte responsabilizou-se por prover aquela empresa, em havendo necessidade, de recursos necessários para o desenvolvimento de suas atividades, fato inclusive reconhecido e acatado pela Autoridade Fiscal, conforme pode ser verificado no relatório que acompanha a autuação e, por isso mesmo, é absolutamente regular e corriqueiro que a empresa Cronos tenha solicitado que os depósitos fossem realizados diretamente na conta do Suplicante, seu sócio, em reembolso ou amortização parcial dos créditos aportados por ele na citada sociedade;

3.11- ademais, os valores pagos pelas citadas empresas à Cronos foram efetivamente reconhecidos e tributados pela citada sociedade, tendo sido, inclusive, recolhidos os impostos correspondentes, conforme documento anexo, tendo a Cronos reconhecido tardiamente as referidas receitas mediante retificação da DIPJ sem qualquer mácula de má-fé em tal ato, visto que a Cronos não estava sendo fiscalizada e, tampouco, havia mandado de Procedimento Fiscal formalizado em face da mesma;

3.12- dessa forma, não há que se falar em omissão de receita afeita aos valores recebidos em conta-corrente pelo Impugnante, decorrentes de depósitos realizados pelas empresas Saúde Barreiro Ltda, Centro Médico Contagem, Central de Saúde Ibité e Clínica Médica Alterosa, por solicitação da Cronos Diagnósticos Ltda, na medida em que as referidas receitas são de titularidade da empresa Cronos, tendo sido devidamente oferecidas por ela à tributação, e somente foram depositadas em conta-corrente do Impugnante em razão da existência de contrato de crédito rotativo ajustado entre as partes, já reconhecido pela Autoridade Fiscal, razão pela qual requer sejam julgados improcedentes os respectivos lançamentos, para todos os efeitos de direito;

**IV- DO LANÇAMENTO EFETUADO EM RAZÃO DE SUPOSTA DEDUÇÃO INDEVIDA DE LIVRO CAIXA- DA AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO ÀS NORMAS TRIBUTÁRIAS VIGENTES. DA MERA PRESUNÇÃO ASSUMIDA PELA AUTORIDADE FISCAL. DA NULIDADE QUE SE IMPÕE**

3.13- a Autoridade Tributária ao efetuar a glosa de despesas lançado pelo Impugnante em seu Livro Caixa, referentes aos anos-calendário 2.013, 2.014 e 2.015 (exercícios 2.014, 2.015 e 2.016, respectivamente), no montante de R\$ 630.131,23, adotou, sem qualquer embasamento legal, critério pessoal e subjetivo de rateio de gastos que considera comuns entre a pessoa física do Impugnante e a empresa Cronos diagnósticos Ltda, em detrimento do rateio ajustado entre essas mesmas partes, que repartia tais despesas na proporção de 45% para o contribuinte e 55% para a Cronos (reproduz trechos do Relatório Fiscal, às fls. 2.898, 2.900, 2.901, 2.903 e 2.904);

3.14- o critério de rateio pelo faturamento bruto, adotado pela fiscalização, além de ser desprovido de qualquer respaldo legal e ser inconsistente para com a especificidade das atividades exercidas pelo Impugnante, é incoerente, na medida em que, embora o fiscal tenha procedido à soma das receitas destinadas à pessoa física do Impugnante e à empresa Cronos para fins de autuação, não fez o mesmo com as suas despesas, impedindo, assim, que o contribuinte se apropriasse, proporcionalmente, das despesas assumidas pela empresa Cronos Diagnósticos para execução daquelas atividades de interesse comum;

3.15- cumpre frisar que o Impugnante e a Sra.Fernanda são médicos e sócios da empresa Cronos Diagnósticos Ltda, com participação de 50% (cinquenta por cento) da referida sociedade para cada um, a qual possui atuação predominante na prestação de serviços de diagnóstico por imagem;

3.16- ocorre que, não obstante a prestação dos serviços pelo Impugnante e sua esposa ocorra, majoritariamente, por intermédio da referida sociedade, certo é que o faturamento do convênio Unimed é realizado exclusivamente pela pessoa física do Recorrente, visto que tal cooperativa impõe que o serviço seja executado e faturado exclusivamente pela pessoa física do cooperado, conforme destacado pela Autoridade Tributária em seu Relatório Fiscal, à fl. 16 (fl. 2.895 dos autos);

3.17- apenas por força da imposição da Unimed, o Impugnante realiza a apuração do Imposto de Renda Pessoa Física decorrente dos serviços por ele fretados àquela cooperativa, mediante a utilização da sistemática do Livro-Caixa, que lhe permite deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção dessas específicas atividades e, ainda, a remuneração de seus empregados e respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, no termos do art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda;

3.18- ressalte-se, ainda, que o Impugnante, ao efetuar a dedução das suas despesas, sempre realizou o rateio dessas despesas com a empresa Cronos, já que ambos utilizam o mesmo espaço físico para prestar seus serviços e compartilham, ainda, de colaboradores, materiais e itens de consumo necessários à prestação do serviço, seguindo à risca o critério de assunção de despesas por cada um, nos termos do art. 76 do Decreto nº 3.000/1.999;

3.19- portanto, é inegável que a utilização, por parte do Impugnante, da sistemática do Livro-Caixa e do rateio adotado por ele encontra total respaldo na legislação vigente, por guardar direta correlação com os custos necessários para a prestação de serviços, ao contrário do critério adotado pela Fiscalização, que optou por defender que “a melhor forma de rateio das despesas a ser utilizado seria o faturamento bruto”, entendimento esse que, além de partir de premissas exclusivamente presuntivas, desconsidera a realidade da tabela de remuneração praticada pela Unimed e pelos demais convênios, absolutamente desigual;

3.20- equivocou-se completamente a Autoridade Fiscal, ao afirmar que “Na atividade exercida de diagnósticos por imagem, as remunerações custeadas pelos planos de saúde em geral são muito similares e existe uma enorme gama de clientes com os mais diversos tipos de exames realizados”, pois ignora ou desconhece o fato de que a Unimed é o convênio que pratica tabela com menor remuneração por procedimento, conforme poder-se-ia verificar da tabela comparativa elaborada para o ano de 2017 (o contribuinte apresenta tabela discriminando vários exames e os respectivos valores pagos pela Unimed, bem como a média das importâncias pagas pelos demais Convênios- fls. 3.055 e 3.056);

3.21- a simples análise da tabela acima (fls. 3.055 e 3.056) evidencia a diferença dos valores pagos pela Unimed e pelos outros convênios, já que, com exceção do exame Doppler de Carótidas e Vertebrais, a tabela da Unimed é, no mínimo, 20 % (vinte por cento) inferior a dos outros planos, sendo que para alguns exames tal variação chega a

ser de 144% (cento e quarenta e quatro por cento) inferior ao valor médio pago pelos demais convênios;

3.22- simples comparativo entre o faturamento da Cronos Diagnósticos (por outros convênios) e do Impugnante (exclusivamente pela Unimed), relativo a 3 (três) meses do ano de 2.013 demonstra a absoluta impropriedade do critério adotado pela Fiscalização para o rateio dessas despesas, uma vez que fica evidente que mesmo sendo a Unimed a maior contratante dos serviços do Impugnante, sua remuneração é bastante inferior à média dos demais convênios (O Impugnante apresenta tabela comparativa, para os meses de janeiro, maio e setembro de 2.013, do faturamento e do número de atendimentos da Unimed e de outros convênios fl. 3.056);

3.23- ou seja, quando se analisa o faturamento dos principais convênios ao longo do ano de 2.013, é possível verificar que, não obstante o número de atendimentos pelo convênio Unimed seja mais representativo, a soma das receitas advindas dos respectivos atendimentos à citada cooperativa é sempre menos significativa do que a dos demais convênios (o Recorrente apresenta tabela comparativa, para o ano de 2.013, do faturamento e do número de atendimentos da Unimed e de outros convênios- Só Saúde, Copasa, Cemig, Polícia Militar, Abertta, Amil, São Bernardo, Bradesco e Golden Cross, bem como o resumo dos atendimentos e do faturamento - fls. 3.056 e 3.057);

3.24- portanto, pela análise do faturamento anual dos principais convênios, é possível verificar que o faturamento dos outros convênios chega a ser quase o dobro do faturamento da Unimed, não obstante tenham um volume inferior de procedimentos contratados, fato igualmente aferível para os anos compreendidos entre 2.014 a 2.016 (o Impugnante apresenta tabela comparativa, para os anos de 2.014, 2.015 e 2.016, do faturamento e do número de atendimentos da Unimed e de outros convênios- Golden Cross, Alliaz, Copasa, Cemig, Polícia Militar, Abertta, Amil, Bradesco e Cassi- fls. 3.057 e 3.058);

3.25- dessa forma, fica evidente que o critério adotado pela Fiscalização, baseado na receita, é absolutamente inadequado, visto que, conforme demonstrado, os rendimentos atrelados à Unimed acabaram sendo, em média, 60% (sessenta por cento) menores do que os referentes aos demais convênios, não obstante o custo respectivo para a realização de cada procedimento seja igual por paciente, visto que utilizados os mesmos materiais, equipamentos, profissionais e espaço físico;

3.26- como se não fosse bastante, fato é que a metodologia utilizada pelo Fisco é também incoerente e contraditória já que, não obstante proceda à soma das receitas destinadas à pessoa física do Impugnante e a empresa Cronos para fins de autuação, não faz o mesmo com as despesas, ou seja, impede o contribuinte de apropriar-se proporcionalmente das despesas assumidas exclusivamente pela empresa Cronos Diagnósticos;

3.27- se as receitas auferidas, sob a ótica da Fiscalização, são “receitas comuns” entre o Impugnante e a empresa Cronos, seria razoável, para não dizer lógico, que também devem ser consideradas “comuns” as suas despesas;

3.28- contudo, o critério adotado pelo Fisco não considerou todas as despesas incorridas no período, tampouco os inúmeros “custos” comuns que foram apropriados exclusivamente pela empresa Cronos, tais como aluguel, condomínio, funcionários e materiais aplicados no serviço material de expediente, material de raios-x, medicamentos e material hospitalar, que representariam um acréscimo de dedução de despesas de aproximadamente R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) a R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) ao Impugnante;

3.29- por todo o exposto, requer sejam julgados improcedentes os lançamentos realizados com base em rateio de despesas levando-se em conta a receita auferida pelo Impugnante e pela empresa Cronos, na medida em que a Fiscalização deveria ter

adotado, pelo menos, um valor médio de tabela de remuneração praticado entre a Unimed e os demais convênios, para se alcançar um critério correto de rateio;

3.30- caso se entenda pela manutenção do critério de rateio estabelecido pela Autoridade Fiscal, requer o Impugnante sejam refeitos os lançamentos em questão com a correta apropriação proporcional das despesas de responsabilidade da Cronos que foram ignoradas pela Fiscalização, nos termos da legislação em vigor;

**V- DA INDEVIDA GLOSA DE DESPESAS DO LIVRO-CAIXA DO IMPUGNANTE.DA OBEDIÊNCIA AOS CRITÉRIOS LEGAIS NA APROPRIAÇÃO DE DESPESAS**

3.31- por outro lado, não há como prevalecer igualmente as glosas realizadas pela Fiscalização consideradas como “despesas não necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora”, visto que , ao contrário do que faz crer o Fisco, as despesas glosadas preenchem os requisitos necessários para sua dedução pelo Impugnante pela sistemática do livro caixa;

3.32- nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/1.990 e do art. 75 do RIR, é permitida a dedução, pelo contribuinte, das despesas relativas à remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários, os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo certo que, em relação às despesas de custeio, resta um conceito em aberto e que deverá ser analisada a dedutibilidade da receita em face da atividade exercida por cada contribuinte (reproduz ementas de Acórdãos do TRF-4);

3.33- se forem analisadas, particularmente, as glosas totais realizadas pela Fiscalização, é possível verificar que os critérios adotados para tanto foram subjetivos e controversos, indo de encontro, inclusive, à nossa jurisprudência administrativa e judicial e, como exemplo, pode ser lembrado o pacífico entendimento acerca da possibilidade de dedução de despesas com telefone celular, não sendo necessário que o imóvel utilizado para a atividade profissional seja o mesmo que a residência (reproduz ementa de Acórdão exarado pelo CARF);

3.34- de outra feita, certo é que não restam dúvidas sobre a possibilidade de dedução de despesas de funcionários contratados e registrados pelo Impugnante, em face de expressa disposição legal e, ainda, em razão de compra de material de consumo e vestuário, visto que são despesas essenciais à manutenção da receita, ainda que sejam objeto de cupons fiscais, na medida em que há inúmeras Soluções de Consulta que aceitam a comprovação de receitas e despesas através de cupom fiscal (reproduz a ementa da Solução de Consulta nº 260, de 28/09/2.001);

3.35- ao longo do seu trabalho, é nítido o subjetivismo da Autoridade Fiscal ao realizar a glosa de algumas despesas apropriadas pelo Impugnante, destacando-se o motivo da glosa adotado para roupas brancas essenciais à atividade e, ainda, material de construção (reproduz trechos do Relatório Fiscal- fls. 2.907 e 2.908);

3.36- assim sendo, deverão ser reformadas as glosa efetuadas pelo Fisco, relativas a telefone celular, funcionários, material de uso e consumo, material de construção, vestuário e, ainda, todas as glosas realizadas sob o fundamento de que o cupom fiscal não é documento hábil para comprovar as despesas do Impugnante;

**VI- DA INEXISTÊNCIA DE DOLO E/OU MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE NA UTILIZAÇÃO DA DEDUÇÃO DO LIVRO-CAIXA. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA**

3.37- não merece prosperar o entendimento firmado pela Autoridade Fiscal, no sentido de que “não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de

ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal em seguidos anos, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade”, destinado a justificar a imposição, em face do Impugnante, da multa de ofício em sua forma qualificada, porquanto o Impugnante, em nenhum momento, teve intenção de ocultar qualquer informação ao Fisco, procedendo à apresentação de todos os documentos contábeis e fiscais que se encontravam sob sua posse;

3.38- em momento algum agiu com a intenção de burlar as normas tributárias vigentes; muito pelo contrário, o Impugnante seguiu as normas tributárias e até orientações da Receita Federal do Brasil, no sentido de como promover o cumprimento de suas obrigações tributárias;

3.39- a maior parte dos lançamentos realizados, sujeitos à multa de ofício qualificada, decorre do entendimento do Fisco de que seria necessário um rateio de gastos comuns do estabelecimento entre o Impugnante e a empresa Cronos Diagnósticos Ltda, levando-se em consideração o critério de faturamento bruto das partes, critério esse que é controverso e inadequado à realidade do Impugnante, o que, por si só, já seria suficiente para afastar a aplicação da multa qualificada, sendo que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já fixou o entendimento de que a simples dedução indevida não é motivo para aplicação da multa qualificada (reproduz ementa de Acórdão do CARF);

3.40- portanto, a aplicação da multa de ofício qualificada é desproporcional e sem fundamento jurídico, restando evidente, no caso, não existir presença de dolo por parte do Impugnante, com a finalidade de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, das ocorrências do fato gerador e das suas circunstâncias materiais, necessárias à mensuração, mais apenas e tão somente discordância entre o critério fixado pela Autoridade Fiscal e o Impugnante, no que tange à dedução de despesa;

3.41- ademais, a referida exigência exatoria não merece prosperar diante da patente violação ao art. 150 da Constituição Federal de 1.988, que abraça o Princípio da Vedação ao Confisco (reproduz o art. 150, caput, e inciso IV, da CF), valendo dizer que a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) evidentemente ultrapassa a barreira de penalidade e, a par de ocasionar irreversíveis danos patrimoniais aos contribuintes, apresenta-se em inexorável contradição com o princípio constitucional do não-confisco (reproduz ementa de Acórdão do STF);

3.42- a atuação da Administração Pública, não obstante estar vinculada ao Princípio da Legalidade, deve sempre ter em mente o Princípio da Razoabilidade ou Proporcionalidade, que representa a busca pela solução mais razoável para o problema jurídico concreto, a partir da análise dos parâmetros legais em conjunto com as circunstâncias sócias, econômicas e culturais envolvidas;

3.43- impõe-se, assim, o afastamento da exigência da multa de ofício qualificada, porquanto não configurada qualquer conduta tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo que aqueles erros encontrados pela Fiscalização na dedução do livro caixa não passam de meras irregularidades fiscais, insuficientes para a configuração do que se define como sendo “sonegação” ou mesmo “dolo”;

## **VII- DOS REQUERIMENTOS**

3.44- por tudo o que foi exposto, requer seja a presente impugnação conhecida e, ao final, provida, para efeitos de:

I) seja reconhecida a decadência do lançamento referente aos fatos geradores que remontam às competências de 01/2.013, 02/2.013, 03/2.013, 04/2.013, 05/2.013 e 06/2.014 (leia-se 06/2.013), relativos tanto à omissão de receitas, quanto ao imposto

devido a título de ganho de capital na alienação de bens e direitos e, ainda, decorrentes da glosa de despesas em regime de apuração do Livro-Caixa, determinando-se, conseqüentemente, seja decretada a extinção desses específicos lançamentos, sob pena de expressa e formal violação ao disposto no § 4º do art. 150 c/c art. 156, inciso V e, ainda, art. 144, todos do Código tributário Nacional;

II) seja afastado o lançamento relativo a suposta omissão de receitas afeita aos valores recebidos em conta-corrente pelo Impugnante, decorrentes de depósitos realizados pelas empresas Saúde Barreiro Ltda, Centro Médico Contagem, Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Alterosa, por solicitação da Cronos Diagnósticos Ltda, em razão da existência de contrato de crédito rotativo ajustado entre as partes, já acolhido, inclusive, pela Fiscalização, ainda mais tendo em vista terem sido referidas receitas reconhecidas e oferecidas à tributação pela Cronos, conforme comprovado;

III) seja afastado o lançamento relativo à glosa de despesas lançadas no Livro-Caixa do Impugnante, em razão de nulidade absoluta, por vício de motivação insanável, pelas razões de fato e de direito acima esposadas, sendo certo, ademais, que esse órgão julgador não possui poderes para corrigir ou ajustar o lançamento, sob pena de invadir competência institucional e funcional privativa da Administração Tributária, nos termos dos arts. 142 e 149, ambos do CTN; caso entenda-se pela manutenção do critério de rateio estabelecido pela Autoridade Fiscal, que seja conferido ao Impugnante o direito ao rateio de despesas assumidas exclusivamente pela Cronos que, no entanto, são “despesas comuns” entre os mesmos, sob pena de frontal violação ao princípio da isonomia tributária e segurança jurídica;

V) seja afastada a exigência da multa de ofício qualificada, uma vez não configurada, no caso em foco, qualquer conduta do Impugnante tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador de tributo, sendo que aqueles erros encontrados pela Autoridade Fiscal na dedução do Livro-Caixa não passam de meras irregularidades fiscais, insuficientes para a configuração do que se define como “sonegação” ou mesmo “dolo” e, ainda, diante da patente ilegalidade daquela penalidade pecuniária, à luz dos princípios constitucionais do não-confisco e da proporcionalidade e razoabilidade, sendo que, eventualmente, acaso entenda-se pela manutenção da penalidade, requer o Impugnante seja a respectiva multa reduzida, de maneira a não ultrapassar 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário lançado, já que referido percentual mostra-se mais que razoável para a reparação das meras irregularidades do contribuinte;

V) por fim, pretende o Impugnante provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

02- A impugnação do contribuinte foi julgada improcedente de acordo com a decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013,2014,2015

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E GLOSA DA DEDUÇÃO DE LIVRO-CAIXA.

ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS NO PERÍODO DE JANEIRO/2.013 A JUNHO/2.013.

Nos casos de apuração de omissão de rendimentos e de glosa de deduções, o fato gerado do Imposto de Renda Pessoa Física é complexo, de período anual, e consubstancia-se em 31 de dezembro do ano-calendário da correspondente declaração de ajuste anual.

Tendo o contribuinte apresentado a declaração de ajuste anual do IRPF/2.014 (ano-calendário 2.013) dentro do prazo legal e declarado rendimentos tributáveis que sofreram retenção de imposto de renda na fonte, o lançamento relativo à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, por ausência de dolo, é por homologação, concretizando-se o termo final do prazo decadencial em 31/12/2.018, ou seja, após 5 (cinco) anos contados a partir de 31/12/2.013, data da ocorrência do fato gerador.

No que tange à glosa da dedução de Livro-Caixa, caracterizado o dolo, o lançamento é de ofício, correspondendo o termo inicial do prazo decadencial a 01/01/2.015, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, expirando o prazo decadencial de 5 (cinco) anos em 31/12/2.019. Como os lançamentos em foco foram efetuados em 19/07/2.018, data da ciência do Auto de Infração, não pode subsistir a alegação de decadência dos lançamentos relativos a omissão de rendimentos e a glosa de dedução de Livro-Caixa. Preliminar rejeitada.

**PRELIMINAR. DECADÊNCIA. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA. ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM FEVEREIRO/2.013 E EM MARÇO/2.013.**

O fato gerador do ganho de capital é de periodicidade mensal e não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos dos ganhos de capital com fatos geradores em 28/02/2.013 e em 31/03/2.013, decorrentes da alienação de quotas de capital social de empresa, o respectivo lançamento decorrente da omissão de ganhos de capital é de ofício, o que desloca o início da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para 01/01/2.014, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, expirando, portanto, o prazo decadencial em 31/12/2.018.

Desta forma, o lançamento efetuado em 19/07/2.108, referente a omissão de ganhos de capital, encontra-se dentro do prazo decadencial.

Preliminar rejeitada.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular e/ou o co-titular das contas bancárias ou o real beneficiário dos depósitos, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos. Não tendo o Impugnante comprovado as origens dos créditos bancários objeto da presente autuação, deve ser mantida a omissão de rendimentos em análise.

**GLOSA PARCIAL DA DEDUÇÃO DE LIVRO- CAIXA.**

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que devidamente comprovadas, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Constatado nos autos que o contribuinte utilizou como despesas de Livro-Caixa gastos efetuados por empresa da qual é sócio e, na medida em que ambos exercem a mesma atividade profissional de diagnóstico por imagem e ocupam o mesmo espaço físico, correto o procedimento da Fiscalização ao proceder o rateio das despesas, de acordo

com o faturamento bruto anual de cada um deles. Mantidas, outrossim, as glosas de despesas sem comprovação, sem identificação do adquirente, bem como de despesas com bens do imobilizado com durabilidade superior a um ano e, ainda, daquelas despesas em que não há correlação específica com a atividade do interessado, tais como despesas de condomínio de empresas distintas da Cronos Diagnósticos, materiais de construção, roupas de grife, roupas femininas, telefone celular e roupas brancas cujos cupons fiscais não identificam o adquirente. Glosa mantida.

#### OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE QUOTAS DO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA. MATÉRIA INCONTROVERSA.

Na medida em que não foi objeto de expressa impugnação, é de se manter a omissão de ganhos de capital na alienação de quotas do capital social de empresa, constituindo matéria incontroversa.

#### APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%).

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a qualificação da multa de ofício, consubstanciadas pela tentativa de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

#### MULTA. ALEGAÇÃO DE CONFISCO.

Não pode ser inquinado pela alegação de confisco o lançamento do imposto de renda da pessoa física que atendeu aos preceitos legalmente estabelecidos e exigiu tributo resultante da constatação de dedução indevida de despesas de Livro-Caixa, bem como impôs, com base na constatação de dolo, multa qualificada de 150%, que apresentou como base de cálculo o correspondente imposto apurado. No que tange, ainda, à invocação da figura do confisco, refoge à competência da Autoridade Administrativa a apreciação e a decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

#### SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DO CÔNJUGE. DECLARAÇÃO EM CONJUNTO.

Em consonância com a legislação vigente, o cônjuge que apresenta declaração em conjunto com o contribuinte atuado assume a condição de sujeito passivo solidário, na medida em que também possui interesse na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Além disso, em relação à autuação em tela, a cônjuge do contribuinte era titular e cotitular de contas bancárias que deram ensejo à apuração de parte da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, bem como era sócia de empresa que efetuou gastos dos quais o contribuinte apropriou-se indevidamente, dando ensejo à apuração de dedução indevida de despesas de Livro-Caixa.

Sujeição passiva solidária caracterizada.

#### DO PROTESTO PELA PRODUÇÃO DE PROVAS.

Uma vez que a prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, que o pedido de produção de prova pericial deve ser formulado com observância dos requisitos legais exigidos e, ainda, sendo prerrogativa da Autoridade Julgadora de 1ª instância indeferir a realização de diligências ou perícias, quando

considerá-las prescindíveis ou impraticáveis, é de se rejeitar o protesto pela produção de provas formulado no desfecho da peça impugnatória.

Impugnação Improcedente

03 - Com isso houve a interposição de recurso voluntário às fls. 3.959/3.994 rebatendo os termos da decisão de piso pugnano pela procedência de defesa apresentada, sendo esse o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

04 - Conheço do recurso por estarem presentes as condições de admissibilidade.

05 – Quanto ao recurso voluntário o contribuinte alega diversas matérias, que passo a analisar na ordem de suas alegações, independentemente de versarem sobre o mérito ou como preliminar, posto que assim foi organizada a peça recursal. Em suas razões recursais o contribuinte alega em síntese:

(i) *seja reconhecida a decadência operada na espécie quanto ao lançamento de parte dos créditos tributários formalizados por essa Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores remontam às competências de 01/2013, 02/2013, 03/2013, 04/2013, 05/2013 e 06/2014, relativos tanto à omissão de receitas, quanto ao imposto devido a título de ganho de capital na alienação de bens e direitos e, ainda, decorrentes da glosa de despesas em regime de apuração dito Livro Caixa, determinando-se, via de consequência, seja decretada a extinção desses específicos lançamentos, tudo, sob pena de expressa e formal violação ao disposto no § 4º do art. 150 c.c. art. 156, inciso V e, ainda, art. 144, todos do Código Tributário Nacional;*

(ii) *ainda, seja afastado o lançamento tributário relativa a suposta omissão de receitas afeita aos valores recebidos em conta corrente pelo Recorrente, decorrentes de depósitos realizados pelas empresas Saúde Barreiro Ltda: Centro Médico Contagem, Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Alterosa, por solicitação da Cronos Diagnóstico Ltda., isso, em razão da existência de contrato de crédito rotativo ajustado entre as partes, já acolhido pela inclusive pela Uma. Autoridade Fiscal, ainda mais tendo em vista terem sido referidas receitas reconhecidas e oferecidas à tributação pela Cronos, conforme comprovado;*

(iii) *ainda, seja afastado o lançamento tributário relativa a glosa de despesas lançadas do livro caixa do Recorrente Roger em razão de nulidade absoluta, por vício de motivação insanável, pelas razões de fato e direito acima esposadas, sendo certo, ademais, que esse órgão julgador não possui poderes para corrigir ou ajustar o lançamento, sob pena de invadir competência institucional e funcional privativa da Administração Tributária, nos termos do Artigo 142 e 149 do CTN;*

(vi) *por fim, seja afastada a exigência da multa de ofício, em sua forma qualificada, porquanto não configurada o dolo do Recorrentes e/ou qualquer conduta dos Recorrentes tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência de fato gerador de tributo, sendo que aqueles erros encontrados pela Uma. Autoridade Fiscal na dedução do livro caixa não passam de meras irregularidades fiscais, insuficientes à configuração do que se define como sendo "sonegação" ou mesmo "dolo" e, ainda, diante da patente ilegalidade daquela penalidade pecuniária, à*

*luz dos princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade e razoabilidade, sendo que, eventualmente, acaso entenda-se pela manutenção da penalidade in casu, requerem os Recorrentes seja a respectiva multa reduzida por esse, de maneira a não ultrapassar 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário lançado, já que referido percentual mostra-se mais ou razoável para a reparação das meras irregularidades do contribuinte, sob pena de violação da Súmula 14 do CARF e precedentes.*

## DECADÊNCIA

06 – Nesse ponto o contribuinte pretende de forma resumida que seja reconhecida a decadência operada na espécie quanto ao lançamento de parte dos créditos tributários formalizados por essa Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores remontam às competências de 01/2013, 02/2013, 03/2013, 04/2013, 05/2013 e 06/2013, relativos tanto à omissão de receitas, quanto ao imposto devido a título de ganho de capital na alienação de bens e direitos e, ainda, decorrentes da glosa de despesas em regime de apuração dito Livro Caixa, determinando-se, via de consequência, seja decretada a extinção desses específicos lançamentos, tudo, sob pena de expressa e formal violação ao disposto no § 4o do art. 150 c.c. art. 156, inciso V e, ainda, art. 144, todos do Código Tributário Nacional;

07 – A decisão de piso bem tratou a matéria acerca da decadência em longo aresto a respeito do tema e de forma didática e com detalhes acerca do caso concreto afastou a sua aplicação.

08 – Nas razões apresentadas pelo contribuinte ele entende pela aplicação mensal da contagem do prazo decadencial na apuração do IRPF, contudo como bem destacado na decisão recorrida em suas conclusões as quais adoto como razões de decidir, que *verbis*:

47. Por tudo o que acima foi exposto, pode-se concluir que:

[1] - O lançamento do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas é do tipo lançamento por homologação, nos casos em que há a entrega da declaração de ajuste anual dentro do prazo legal e pagamento/antecipação de imposto, e é do tipo lançamento de ofício, caso haja ausência de pagamento/antecipação de imposto, ou entrega da declaração fora do prazo legal, ou completa inércia por parte do contribuinte ou, ainda, presença de dolo, fraude ou simulação;

[2] – Os fatos geradores do IRPF podem ser: a) instantâneos, nos casos de incidência autônoma ou tributação exclusiva na fonte; b) complexivos com período mensal, nos casos de ganho de capital e de aplicação de multa isolada, ou c) complexivos com período anual, nos demais casos, dentre os quais encontram-se incluídos aqueles relativos à apuração de omissão de rendimentos.

(...)omissis

50. Como já visto, nos casos de apuração de omissão de rendimentos e de glosa de deduções, o fato gerado do Imposto de Renda Pessoa Física é complexo, de período anual, e consubstancia-se em 31 de dezembro do ano-calendário da correspondente declaração de ajuste anual.

51. Tendo o contribuinte apresentado a declaração de ajuste anual do IRPF/2.014 (ano-calendário 2.013) em 29/04/2.014 (fl. 2.796) dentro do prazo legal cujo termo final foi 30/04/2.014, conforme disposto no art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.445, de

17/02/2.014, e declarado rendimentos tributáveis que sofreram retenção de imposto de renda na fonte (fl. 2.797), o lançamento relativo à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, por ausência de dolo, é por homologação, concretizando-se o termo final do prazo decadencial em 31/12/2.018, ou seja, após 5 (cinco) anos contados a partir de 31/12/2.013, data da ocorrência do fato gerador.

52. No que tange à glosa da dedução de livro-caixa, na presença de dolo, o lançamento é de ofício, correspondendo o termo inicial do prazo decadencial a 01/01/2.015, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, expirando o prazo decadencial de 5 (cinco) anos em 31/12/2.019.

53. Como o lançamento em foco foi efetuado em 19/07/2.018, data da ciência do Auto de Infração, não pode subsistir a alegação de decadência referente aos lançamentos de omissão de rendimentos e de dedução indevida de livro-caixa.

54. Cumpre frisar que, mesmo na ausência de dolo, o lançamento correspondente a dedução indevida de livro-caixa apurada no ano-calendário 2.103 estaria dentro do prazo decadencial, uma vez que o termo final para este lançamento seria 31/12/2.018.

09 – Importante frisar que mesmo na ocasião de se afastar a multa qualificada (que será objeto de análise posterior) em relação a dedução indevida de despesas de livro caixa do ano de 2013, e com isso aplicando os termos do art. 150§ 4º do CTN o lançamento não estaria decadente.

10 – Por fim nesses dois pontos complementando o exposto acima em relação ao ponto relacionado a omissão de rendimento com base em depósitos bancários de origem não comprovada é de se aplicar os termos da Súmula Carf nº 38:

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

11 – Outrossim, em relação a decadência relacionada ao ganho de capital, adoto como razões de decidir a parte do aresto vergastado, *verbis*:

55. Na medida em que o fato gerador do ganho de capital é de periodicidade mensal e não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos dos ganhos de capital com fatos geradores em 28/02/2.013 e em 31/03/2.013, decorrentes da alienação de 25.500 quotas de capital social da empresa Almeida e Byrro Empreendimentos Ltda, CNPJ 65.244.105/0001-31 (fls. 2.913 a 2.915), o respectivo lançamento decorrente da omissão de ganhos de capital é de ofício, o que desloca o início da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para 01/01/2.014, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, expirando, portanto, o prazo decadencial em 31/12/2.018.

56. Desta forma, o lançamento de omissão de ganho de capital na alienação de quotas de capital social de empresa, efetuado em 19/07/2.108, encontra-se dentro do prazo decadencial.

12 – Nesse caso do lançamento na omissão de ganho de capital não havendo recolhimento antecipado aplicou-se os termos do art. 173, I do CTN e no caso complementando os termos acima é de se aplicar as razões da Súmula CARF 101 abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

13 – Portanto, afasto as razões recursais quanto a decadência em todos os seus pontos.

**DO LANÇAMENTO REALIZADO A TÍTULO DA EXAÇÃO IRPF TENDO POR FUNDAMENTO SUPOSTA OMISSÃO DE RENDIMENTOS, NO QUE SE REFERE AOS PAGAMENTOS REALIZADOS PELAS EMPRESAS SAÚDE BARREIRO LTDA; CENTRO MÉDICO CONTAGEM, CENTRAL DE SAÚDE IBIRITÉ E CLÍNICA MÉDICA ALTEROSA - DA DESCONSIDERAÇÃO INCORRIDA PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE QUE TAIS RECEITAS JÁ HAVIAM SIDO RECONHECIDAS E OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO PELA EMPRESA CRONOS DIAGNÓSTICOS LTDA.**

14 – Nesse tópico o contribuinte aduz em síntese que “*seja afastado o lançamento tributário relativa a suposta omissão de receitas afeita aos valores recebidos em conta corrente pelo Recorrente, decorrentes de depósitos realizados pelas empresas Saúde Barreiro Ltda: Centro Médico Contagem, Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Alterosa, por solicitação da Cronos Diagnóstico Ltda., isso, em razão da existência de contrato de crédito rotativo ajustado entre as partes, já acolhido pela inclusive pela Autoridade Fiscal, ainda mais tendo em vista terem sido referidas receitas reconhecidas e oferecidas à tributação pela Cronos, conforme comprovado.*”

15 – Alega o contribuinte que a autoridade fiscal ignorou que os valores depositados em conta bancária do recorrente pelas empresas acima indicadas já haviam sido reconhecidas e tributadas pela empresa Cronos da qual os recorrentes são sócios, *verbis*:

17. Todavia, Eminentes Julgadores, a Uma. Autoridade Fiscal, ao realizar o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física com base naquela movimentação bancária, deliberadamente ignorou que os valores depositados na conta dos Recorrentes pelas empresas Saúde Barreiro Ltda; Centro Médico Contagem, Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Alterosa, **JÁ HAVIAM SIDO RECONHECIDOS CONTABILMENTE E OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PELA EMPRESA CRONOS DIAGNÓSTICO LTDA.** da qual ambos os Recorrentes participam, alegando, ainda, sem qualquer suporte legal - diga-se de passagem - que tal oferecimento à tributação teria ocorrido após o início da ação fiscal respectiva, quando haveria perda de espontaneidade que atingiria não apenas os contribuintes mas também a empresa Cronos Diagnóstico Ltda, do qual ambos Recorrentes são sócios.

18. Ora, Ilustres Julgadores, o argumento da perda de espontaneidade apontada pela Autoridade Julgadora não possui qualquer fundamento jurídico, visto que a Cronos Diagnósticos Ltda. jurídico para que a mesma seja obstada de adotar as medidas que entender cabíveis em relação à condução de seus negócios.

19. Ressalte-se ademais, limo. Julgadores, que o entendimento adotado pela Autoridade Julgadora emerge como excessivamente restritivo e viola os princípios constitucionais de ampla defesa e contraditório, visto que no nosso sistema legal é imprescindível a intimação dos envolvidos para que os efeitos de qualquer procedimento recaiam sobre o mesmo.

16 – Alegou que tais valores foram reconhecidos contabilmente anteriormente pela empresa Cronos e oferecidos a tributação, contudo, verifica-se que a autoridade fiscal destaca no procedimento de fiscalização o que ocorreu às fls. 2.891/2.893:

“Em 15/05/2017, foram recebidas respostas complementares aos Termos de Intimação Fiscal n.º 03 (Fernanda) e n.º 06 (Roger), nas quais os contribuintes alegam, em síntese:

- que a empresa Cronos Diagnósticos Ltda. (sociedade da qual o manifestante é sócio) possui Contrato de Parceria Empresarial celebrado com a clínica médica Saúde Barreiro Ltda, Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Contagem para a prestação de serviços médicos aos clientes indicados por essas;
- que os valores devidos por essas empresas à Cronos foram depositados diretamente nas contas correntes dos manifestantes, vez que tais valores haviam sido comprometidos à empréstimos pela Cronos, nos termos do Contrato de Crédito Rotativo;
- que os valores foram contabilizados pela Cronos Diagnósticos Ltda, conforme cópia do livro razão;
- que, por erro material, não foi realizada a correspondente emissão das Notas Fiscais representativas, uma vez que tais receitas foram contabilizadas com base nos contratos ajustados entre as partes.

Junto às respostas recebidas, foram anexados “Balancete de Verificação de 2013 da Cronos Diagnósticos Ltda” e fichas intituladas “Razão de 01/01 até 31/12/2013” da Saúde Barreiro Ltda, Centro Médico de Contagem, Central de Saúde Ibirité e Clínica Saúde Alterosa, indicando lançamentos a débito da conta “4.1.2.01.001 - Produção Médica no Mês” e a crédito na conta “2.1.1.08.001 - Baixa Adiantamento Cliente” em valores idênticos a alguns lançados nos extratos bancários em um total de R\$ 190.614,26, assim discriminado:

- Saúde Barreiro Ltda – R\$ 131.340,01
- Centro Médico de Contagem – R\$ 24.504,25
- Central de Saúde Ibirité – R\$ 34.030,00
- Clínica Saúde Alterosa – R\$ 740,00

Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, efetuada em 23/05/2017, foi constatado que a empresa Cronos Diagnósticos Ltda, enviou, em 15/05/2017, DCTFs retificadoras para todos os meses de 2013 alterando os valores declarados, e, em 23/05/2017, DIPJ retificadora aumentando as Receitas em exatos R\$

190.614,26 e também aumentando o Lucro do exercício, nos moldes do Balancete de Verificação entregue pelo fiscalizado.

Ora, o fiscalizado, sem comprovar a origem dos depósitos em suas contas corrente, com documentação hábil e idônea, a fim de se conseguir uma tributação mais favorável (lucro presumido de 8% das receitas a uma alíquota de imposto de renda de 15%, sem multa de ofício, em vez de sofrer a autuação na pessoa física), recorreu à sua empresa Cronos Diagnósticos Ltda e, mesmo sem a emissão das notas fiscais correspondentes em época própria, incluiu na contabilidade desta, no curso da presente ação fiscal, valores idênticos aos lançados em seus extratos bancários como se tivesse sido receita da empresa.

Para análise, faz-se necessário considerar o disposto no art. 138 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 7º do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, abaixo transcritos:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

**Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.**

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributário ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.(grifei)

Dessa forma, serão desconsideradas as declarações retificadoras apresentadas pela empresa Cronos Diagnósticos Ltda relacionadas à infração dos depósitos bancários creditados diretamente nas contas corrente do fiscalizado e de seu cônjuge, cuja origem não foi comprovada, levando-se em conta, inclusive, que todo o benefício financeiro destes depósitos foram a estes destinados.”

17 – Analisando as fls. 1.352/1.364 com os esclarecimentos e documentos juntados pelo contribuinte na fase de fiscalização, da mesma forma que a autoridade fiscal e a decisão de piso, entendo que não houve a efetiva comprovação da natureza da operação afirmada pelo contribuinte.

18 – Vejamos o que foi afirmado pelo contribuinte às fls. 1.352/1.353:

1. De pronto, o ora Manifestante vem apresentar manifestações complementares, em atendimento à observação 5 a 7 do Termo de Intimação Fiscal nº 06, conforme prazo requerido na resposta protocolada no dia 12.04.2016.
2. Assim, o mesmo vem ressaltar mais uma vez que a empresa Cronos Diagnósticos Ltda. (sociedade da qual o Manifestante é sócio) possui Contrato de Parceria Empresarial celebrado com a clínica médica Saúde Barreiro Ltda., bem como, determinou-se em igualmente em realizar parceria comercial também com as empresas Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Contagem para prestação de serviços médicos aos clientes indicados por essas.
3. Por isso mesmo, destacamos que os valores devidos por essas empresas à Cronos no âmbito de tais relações comerciais e por expressa solicitação dessa, foram depositados diretamente na conta corrente bancária do Manifestante, vez que tais valores haviam sido comprometidos à empréstimo pela citada sociedade ao Manifestante, nos termos do Contrato de Crédito Rotativo ajustado entre as Partes, conforme já informado à V.Sa. anteriormente.
4. Mais, não obstante tais valores tenham sido depositados diretamente na conta bancária do Manifestante, esse vem esclarecer que tais valores foram devidamente contabilizados pela sociedade Cronos Diagnósticos Ltda., conforme poder-se-ia verificar dos documentos ora anexados, quais sejam, cópia do balancete e cópia do livro razão da citada sociedade, que evidenciam a origem dos citados recursos depositados pelas mencionadas empresas na conta corrente bancária do Manifestante.
5. Lado outro, esclarece o Manifestante que, após buscas na Cronos e na empresa de contabilidade encarregada de fazer sua escrita contábil e fiscal, foi verificado que, por erro material, não foi realizada a correspondente emissão das Notas Fiscais representativas daqueles pagamentos efetuados em seu favor por conta dos serviços prestados às empresas Saúde Barreiro Ltda., Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Contagem, vez terem sido tais receitas contabilizadas com base nos contratos ajustados entre as partes.

19 – Às fls. 1.354/1.359 traz o balancete de verificação de 2013 em que consta a conta clientes o valor relativo a tais empresas relacionados ao suposto contrato de parceria, reproduzido abaixo, e às fls. 1.360/1364 o Razão de 2013 com as contas em que transitou tais valores na contabilidade da empresa Cronos em que os recorrentes são proprietários da empresa:

1.1.2.03.021	SAUDE BARREIRO LTDA	0,00	131.340,01	131.340,01	0,00
1.1.2.03.022	CENTRO MEDICO DE CONTAGEM	0,00	24.504,25	24.504,25	0,00
1.1.2.03.023	CENTRAL DE SAUDE IBIRITE	0,00	34.030,00	34.030,00	0,00
1.1.2.03.024	CLINICA SAUDE ALTEROSA	0,00	740,00	740,00	0,00

20 - Ora, é muita coincidência e causa espécie, após quase 4 (quatro anos) da data de tais prestações de serviço (2013) entre Cronos e demais empresas acima indicadas, e, durante

ação fiscal (2017) na pessoa física dos sócios que controla tal empresa, reconhecer eventual “receita” proveniente de contrato de parceria.

21 – O alegado contrato não foi apresentado para justificar o lastro de tais operações, reconhecidas contabilmente e que se alega “erro material” pela omissão na emissão de documento fiscal na época própria (Nota Fiscal de prestação de serviços) e além disso, de acordo com informações fiscais ... *“Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, efetuada em 23/05/2017, foi constatado que a empresa Cronos Diagnósticos Ltda, enviou, em 15/05/2017, DCTFs retificadoras para todos os meses de 2013 alterando os valores declarados, e, em 23/05/2017, DIPJ retificadora aumentando as Receitas em exatos R\$ 190.614,26 e também aumentando o Lucro do exercício, nos moldes do Balancete de Verificação entregue pelo fiscalizado.”*

22 – A recorrente questiona as conclusões da decisão de piso e da autoridade fiscal nesse ponto alegando ser contraditória e que não há necessidade de apresentação de contrato de prestação de serviços, cujo ônus não é do contribuinte, conforme abaixo, sem grifos no original:

**“21.Ora, limo. Julgadores, os contratos entre as citadas empresas e a Cronos Diagnóstico não foram apresentados pelo simples fato que nunca foram solicitados e, ainda, repita-se. a Cronos Diagnóstico nunca foi parte do presente procedimento fiscal, razão pela qual não há motivos para apresentação dos contratos, visto que a solicitação de documentos se restringe aos oras Recorrentes!”**

**22.E, mais, lembramos que os recursos depositados na conta dos Recorrentes referiam-se a depósitos efetuados pelas citadas empresas em contraprestação a serviços executados pela empresa Cronos Diagnóstico Ltda., sendo que, na prática, foram depositados diretamente na conta da pessoa física dos Recorrentes em razão da abertura de crédito rotativo em benefício dos mesmos com a empresa Cronos Diagnósticos, em situação acobertada por contrato de mútuo regularmente ajustado entre as partes!”**

**23.Portanto, Eminentes Julgadores, tenham aqui em mente que tais pagamentos realizados o foram em contraprestação à realização de exames em favor de associados das referidas clínicas populares, envolvendo a utilização dos equipamentos especializados da empresa Cronos, isso porque o Recorrente Roger apenas possui um único equipamento em seu próprio nome, fato esse aue. por si só. não macula de irregularidade o reconhecimento dessas receitas pela referida empresa, ainda que os pagamentos tenham sido direcionados ao citado Recorrente!”**

**24.Da mesma forma, Ilustres Julgadores, veja ter sido devidamente esclarecido pelo Recorrente Roger que o mesmo ajustou com a empresa Cronos competente Contrato de Crédito Rotativo, via e através do qual o citado Recorrente responsabiliza-se por prover aquela atividades, FATO INCLUSIVE RECONHECIDO E ACATADO PELA AUTORIDADE FISCAL QUE PRESIDIU ESSE AUTO.”**

**25.Por isso mesmo, emerge absolutamente regular e corriqueiro tenha a empresa Cronos solicitado o depósito dos valores recebidos diretamente na conta corrente do Recorrente Roger, seu sócio, em reembolso ou amortização parcial dos créditos aportados por aquele na citada sociedade!””**

23 – O contribuinte que alega e dispõe acerca de determinada operação para comprovar que determinando rendimento não se encontra sob a égide do art. 42 da Lei 9.430/96 deve trazer elementos necessários e lastro documental para o julgador fazer a análise valorativa da prova. O recorrente era conhecedor da regra do ônus probatório acerca do lançamento do crédito com base no art. 42 da Lei 9.430/96 e mesmo assim entendeu que o encargo do seu ônus probatório estava implementado.

24 – Contudo, sabe-se que o ônus da prova não é uma obrigação que corresponda a um determinado cumprimento mas incumbência conferida a determinada parte com o objetivo de expor a existência de eventuais fatos controversos no processo.

25 – No caso dos autos, o contribuinte entende que o que consta nos autos é o suficiente para contrapor à regra da presunção legal de omissão de rendimentos tal como bem exposto na decisão recorrida (...) “61. *O dispositivo legal acima estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular e/ou o co-titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento*”.

26 - Não basta, para comprovar a origem dos valores depositados, declinar a pessoa do depositante e/ou apresentar justificativas desacompanhadas de documentação comprobatória dos fatos, eis que a comprovação a que se refere a lei deve ser entendida como a explicitação do negócio jurídico ou do fato que motivou o depósito, além, obviamente, da pessoa do depositante.

27 – No caso em apreço a quase totalidade das operações de mútuo foram tratadas entre partes relacionadas, em que a pessoa física dos contribuintes, ora recorrentes, são acionistas/sócios controladores das pessoas jurídicas mutuantes, conforme contratos de abertura de crédito rotativo de (fls. 897/911) em que houve a circularização da fiscalização a diversas pessoas, atendendo a intimações fiscais para o esclarecimento de determinados fatos.

28 – Por se tratar de partes relacionadas, em que os sócios pessoas físicas contem na prática certo poder de decisão e domínio dos fatos que ocorrem nas pessoas jurídicas, requerem certas formalidades mínimas, pois do contrário, havendo interesse comum em ocultar os fatos geradores da obrigação tributária, poder-se-ia facilmente simular negócios jurídicos para ludibriar a ação estatal.

29 - Portanto, os valores recebidos, a título de empréstimo, pelo contribuinte junto à empresa da qual é sócio (Cronos), sob a alegação de que essa determinou a outrem (Saúde Barreiro, Centro Médico de Contagem, Central de Saúde Ibirité e Clínica Saúde Alterosa) a depositar a título de pagamento pela prestação de serviço (contrato de parceria empresarial) e já se adiantando a um suposto empréstimo (contrato de crédito rotativo) em decorrência de que já se existia um contrato previamente existente, enfim, toda essa triangulação é ausente de provas de que houve toda essa operação.

30 – Veja que no próprio contrato de crédito rotativo assinado em 17/12/2012 às fls. 907/917 entabulado entre os recorrentes e a Cronos, existem certas condições para que fosse efetivado o empréstimo, e uma delas é a comprovação da necessidade do empréstimo conforme consta na cláusula primeira § 2º do contrato abaixo indicado:

**CLÁUSULA PRIMEIRA -**  
**DA ABERTURA DE CRÉDITO ROTATIVO**

A **MUTUANTE** abre em favor dos **MUTUÁRIOS**, um crédito rotativo no valor de até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), para tomada de empréstimos junto àquela, nos moldes, forma e tempo como aqui previstos.

§ 1º. Os recursos correspondentes à abertura de crédito ora outorgado pela **MUTUANTE** aos **MUTUÁRIOS** ficarão à disposição desse último durante o prazo de até 24 (vinte e quatro) meses contados da data da assinatura desse instrumento, podendo ser solicitados pelos **MUTUÁRIOS** a qualquer tempo durante esse período, na forma como previsto no parágrafo quarto abaixo.

§ 2º. Durante o prazo e até o limite estabelecido no parágrafo anterior, os **MUTUÁRIOS** poderão utilizar o crédito ora concedido uma ou mais vezes, desde que tais recursos sejam comprovadamente necessários.

§ 3º. Resta claro que a **MUTUANTE** não efetivará qualquer adiantamento ou financiamento aos **MUTUÁRIOS** além do valor limite do crédito ora outorgado, computando-se, para este efeito:

(i) o total dos débitos dos **MUTUÁRIOS** para com a **MUTUANTE**, decorrentes deste financiamento;

(ii) o valor das amortizações efetivadas pelos **MUTUÁRIOS** à **MUTUANTE**.

§ 4º. Os recursos referentes à abertura de crédito ora concedido serão colocados à disposição dos **MUTUÁRIOS**, mediante prévia solicitação, por escrito, com antecedência de 10 (dez) dias, conforme carta-modelo aprovada pelas partes e que passa a integrar este instrumento na forma de Anexo I.

31 – Outrossim, suposto empréstimo, sequer é mencionado na DIRPF do recorrente em 2013/2014 no item de Dívidas e Ônus Reais às fls. 2.807/2.808.

32 – No caso, entendo que o contribuinte não se desvencilhou do ônus probatório na comprovação da origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não.

33 – A questão sobre a denúncia espontânea, a meu ver, em nada contribui para o deslinde do presente caso relativo a omissão de rendimento de depósitos bancários, como bem asseverou a autoridade fiscal que reconheceu a falta de comprovação da origem dos depósitos, inclusive a própria decisão recorrida. A questão da denúncia espontânea é meramente acessória e não serviria por si só, mesmo que afastada, reconhecer a comprovação da origem dos depósitos, como pretende a recorrente.

34 – Outrossim, essa parte relacionada ao questionamento sobre a perda da espontaneidade da empresa Cronos, sequer foi debatida pelos recorrentes na impugnação de fls. 3.045/3.069, conforme se infere dos seus itens 14 a 21, sendo que a decisão recorrida apenas tangenciou a sua análise, apenas como uma questão acessória indicada no relatório fiscal.

35 - Por sua vez nesse ponto a decisão recorrida traz as seguintes razões para resolução da controvérsia, na qual adoto como razões de decidir acerca da aplicação da denúncia espontânea de terceiros, *verbis*:

“75. O Recorrente combate a omissão de rendimentos correspondente aos depósitos bancários efetuados em sua conta-corrente pelas empresas Saúde Barreiro Ltda, Centro

Médico de Contagem, Central de Saúde Ibitaré e Clínica Médica Alterosa, no montante de R\$ 190.614,26 (fls. 2.891 e 2.892), na medida em que já haviam sido reconhecidos contabilmente e oferecidos à tributação pela empresa Cronos Diagnósticos Ltda, com o recolhimento dos respectivos impostos, não podendo prevalecer o entendimento do Fisco, no sentido de que tal oferecimento à tributação seria absolutamente ilegal, uma vez que teria ocorrido após o início da respectiva ação fiscal, na medida em que a Cronos não estava sendo fiscalizada e, tampouco, havia mandado de Procedimento Fiscal formalizado em face da mesma. Afirma, outrossim, que os recursos creditados em sua conta-corrente referiam-se a depósitos efetuados pelas citadas empresas em contraprestação a serviços executados pela empresa Cronos Diagnósticos Ltda, que foram depositados diretamente na conta da pessoa física do Recorrente a pedido da própria Cronos, para amortização de saldos de mútuo em aberto com o contribuinte, conforme Contrato de Abertura de Crédito Rotativo ajustado entre essas mesmas partes (fls. 907 a 911).

76. Constam dos autos o “Balancete de Verificação de 2013 da Cronos Diagnósticos Ltda”, às fls. 1.354 a 1.359, e fichas intituladas “Razão de 01/01 até 31/12/2013” das empresas Saúde Barreiro Ltda (fl. 1.360), Centro Médico de Contagem (fls. 1.361, 1.362 e 1.363), Central de Saúde Ibitaré (fls. 1.363 e 1.364) e Clínica Saúde Alterosa (fl. 1.364), que apontam lançamentos a débito da conta “4.1.2.01.001- Produção Médica no Mês” e a crédito na conta “2.1.1.08.001- Baixa Adiantamento Cliente”, em valores idênticos a alguns lançados nos extratos bancários (com exceção dos valores de R\$ 3.680,00, R\$ 4.000,00, da Saúde Barreiro Ltda, R\$ 920,00, da Central de Saúde Ibitaré e R\$ 740,00, da Clínica Saúde Alterosa, todos relativos a janeiro de 2013), conforme Demonstrativo dos Depósitos/Créditos autuados, às fls. 2.936 a 2.945, sendo que esses valores lançados a débito e a crédito perfazem o montante de R\$ 190.614,26.

77. Conforme se verifica às fls. 3.879 a 3905 a empresa Cronos Diagnósticos Ltda, CNPJ 05.275.849/0001-91, apresentou DIPJ/2.014 retificadora em 23/05/2017, com base no Lucro Presumido, onde informou receitas brutas trimestrais, no montante de R\$ 1.106.396,47, sujeitas ao percentual de 8% (oito por cento) para definição do lucro presumido, sujeito, por sua vez, a uma alíquota de imposto de renda de 15% (quinze por cento), montante de receitas esse superior em R\$ 190.614,26, se comparado com o total das receitas declaradas na DIPJ/2.014 original, apresentada em 26/06/2014 (fls. 3.853 a 3.878), devendo ser frisado que a referida DIPJ retificadora foi apresentada após o início do procedimento fiscal contra o contribuinte (09/06/2016, conforme fls. 2 a 6), sócio da citada empresa, juntamente com sua esposa Fernanda Araújo de Menezes, CPF nº 883.070.426-15, na proporção de 50% (cinquenta por cento) das quotas para cada um deles (fls. 3.875 e 3.876)

Decreto nº 70.235/1.972

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - (...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no §1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.” (grifos nossos)

79. Da análise do § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1.972, supratranscrito, conclui-se que a perda da espontaneidade após o início do procedimento fiscal, no caso em tela, não atinge somente o contribuinte, mas também a empresa Cronos Diagnósticos Ltda, da qual o contribuinte é sócio e está envolvida na infração, observando-se que o Impugnante afirma que essa empresa tem relação direta com valores relativos à apuração de omissão de rendimentos com base em valores creditados na conta-corrente do contribuinte.

80. Sobre o instituto da Denúncia Espontânea, também manifestam-se o art. 138 do CTN e o art. 832, caput, do Regulamento do Imposto de Renda, consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999 (RIR/99) nos seguintes termos:

#### CTN

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

#### RIR/99

“Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 21, e 1.968/82, art. 6º).”

81. A tentativa de submeter os valores autuados na pessoa física a uma tributação mais favorável na pessoa jurídica, conforme acima exposto e descrito no Relatório Fiscal, à fl. 2.892, em nada caracteriza erro de fato ou equívoco cometido quando do preenchimento da DIPJ originariamente apresentada pela empresa Cronos Diagnósticos Ltda, não podendo, desta forma, ser acatada a retificação da declaração da pessoa jurídica, na medida em que essa retificação foi efetuada após o início do procedimento fiscal contra o contribuinte, sócio da citada empresa.

82. Outrossim, não constam dos autos os contratos de prestação de serviços médicos entre a prestadora Cronos Diagnósticos Ltda e as empresas Saúde Barreiro Ltda, Centro Médico Contagem, Central de Saúde Ibirité e Clínica Médica Alterosa, o que prejudica, sobremaneira, a comprovação da origem dos respectivos depósitos bancários, uma vez não definidas as causas e as circunstâncias que ensejaram esses depósitos, ou seja, não ficou esclarecido nos autos a que título esses créditos foram efetuados na conta-corrente do contribuinte.

83. O contribuinte e seu cônjuge, Fernanda Araújo de Menezes, CPF nº 883.070.426-15, não apresentaram, na fase impugnatória, argumentos/comprovação capazes de ilidir a tributação dos depósitos bancários, cuja autuação abrangeu as movimentações financeiras mantidas no SICCOB-CREDICOM, conta-corrente nº 9.749.001-6, agência 4027-4 (conta conjunta do contribuinte e sua cônjuge), no Banco do Brasil, conta-corrente nº 9.645-8, agência 0849-4 (conta do contribuinte), no Santander, conta-corrente 1000141, agência 1004 (conta do contribuinte), no SICCOB, conta-corrente nº 11.435.001-9, agência 4027-4 (conta da cônjuge do contribuinte) e na Caixa Econômica Federal-CEF, conta-corrente nº 00020873-0, agência 3553 (conta conjunta de Sinfrônio Brochado com a cônjuge do contribuinte), créditos esses que foram objeto de discriminação às fls. 2.936 a 2.944 e de consolidação nos Demonstrativos de fls. 2.861 e 2.918.

84. Destarte, não comprovada/justificada a origem dos créditos bancários em análise, tem a Autoridade Fiscal o poder/dever de autuar, como omissão de rendimentos, os depósitos bancários cuja tributação o contribuinte não logrou ilidir na impugnação apresentada. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao Agente, tão somente, a inquestionável observância do diploma legal aplicável ao caso em espécie.”

36 – No mais, repita-se, coube no caso em apreço ao Fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal relativa, bastando assim que a autoridade lançadora comprove o fato definido em lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada essa omissão. Em vista da inexistência de qualquer tipo de prova nesse sentido, deve ser negado provimento ao recurso, nesse tópico.

**DO LANÇAMENTO EFETUADO EM RAZÃO DE SUPOSTA DEDUÇÃO INDEVIDA DO LIVRO CAIXA PELO RECORRENTE - DA AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AS NORMAS TRIBUTÁRIAS VIGENTES - DA MERA PRESUNÇÃO ASSUMIDA PELA ILMA. AUTORIDADE FISCAL- DA NULIDADE QUE SE IMPÕE. - DA INDEVIDA GLOSA DE DESPESAS DO LIVRO- CAIXA DO RECORRENTE- DA OBEDIÊNCIA AOS CRITÉRIOS LEGAIS NA APROPRIAÇÃO DE DESPESAS.**

37 – Em relação aos dois tópicos acima serão tratados em conjunto em vista da similitude fática e reflexos de cada um no lançamento.

38 - Novamente verifico que o presente recurso é constituído somente de alegações. A dialética da provas exige que o contribuinte apresente, e comprove, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de crédito do Fisco constante do lançamento e, no caso, devidamente corroborado por provas. Tal exegese, no sentido da exigência de comprovação dos fatos alegados pelas partes constantes do processo administrativo tributário, consta do Decreto nº 70.235 em especial dos artigos 9º e 15.

39 - Como bem apontado pela 18ª Turma da DRJ SPO no acórdão 16-86.316 (fls.3.906/3.949) em suma, não pode o Recorrente combater o critério de rateio de despesas entre ele e a empresa Cronos se não há compartilhamento de receitas entre ambos) e também em relação ao questionamento das glosas parciais do Livro Caixa do contribuinte, sob a alegação de utilização de critérios subjetivos pela autoridade fiscal, se houve a justificativa em cada critério utilizado com base na legislação.

40 – Pela análise da impugnação apresentada e as razões recursais, em que pese a combatividade de seus argumentos, entendo que é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, constitui-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação e, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

41- Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57<sup>1</sup> do Regimento Interno do CARF em propor a manutenção da decisão recorridas por seus próprios fundamentos uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida aos quais a adoto como razões de decidir, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, nessa parte nego provimento relacionada aos dois tópicos ora julgados em conjunto *verbis*:

85. O Recorrente combate o critério de faturamento bruto utilizado pela Fiscalização para o rateio das despesas entre ele e a empresa Cronos Diagnósticos Ltda (receita bruta para a Cronos Diagnósticos e rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício para o contribuinte), alegando restar evidente que esse critério é absolutamente inadequado, visto que, conforme demonstrado, os rendimentos atrelados à Unimed, única fonte pagadora do contribuinte, acabaram sendo, em média, 60% (sessenta por cento) menores do que os referentes aos demais convênios que remuneram a Cronos, não obstante o custo respectivo para a realização de cada procedimento seja igual por paciente, visto que utilizados os mesmos materiais, equipamentos, profissionais e espaço físico. Entende o Impugnante que a Fiscalização deveria ter adotado, pelo menos, um valor médio de tabela de remuneração praticado entre a Unimed e os demais convênios, para se alcançar um critério correto de rateio.

Para comprovar sua tese, apresenta os documentos de fls. 3.070 a 3.836, que discriminam, nos anos- calendário 2.013, 2.014, 2.015 e 2.016, os serviços e os faturamentos referentes aos convênios que são atendidos pelo contribuinte e pela Cronos diagnósticos.

86. A dedução de livro caixa é amparada no art. 6º, incisos e parágrafos, da Lei nº 8.134/1.990. Rezam os referidos dispositivos legais:

"Art. 6º- O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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

II- os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

---

<sup>1</sup> Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

- a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250/1.995)
- b) as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo; (Redação dada pela Lei nº 9.250/1.995)
- c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1.988.

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

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.”

87. Por sua vez, o art. 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250/1.995 dispõe que:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II- das deduções relativas:

.....

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1.990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.”

88. Em primeiro plano, cumpre frisar que o próprio art, 6º e seus incisos, todos da Lei nº 8.134/1.990, dispositivos legais que prevêm a dedução do Livro-Caixa, estabelecem um vínculo intrínseco entre receitas recebidas e despesas necessárias à percepção dessas receitas, sendo, a priori, plenamente possível o rateio de despesas comuns entre o contribuinte e a empresa Cronos, levando-se em conta as respectivas receitas recebidas por cada um deles.

89. Engana-se o Recorrente quando afirma que o rateio da Fiscalização foi incoerente e contraditório, uma vez que, embora tivesse procedido à soma das receitas destinadas à pessoa física do Impugnante e à empresa Cronos para fins de autuação, considerando-as receitas comuns, não fez o mesmo com as despesas, que deveriam ter sido consideradas também comuns, impedindo o contribuinte de apropriar-se proporcionalmente das despesas assumidas exclusivamente pela empresa Cronos Diagnósticos.

90. Com efeito, ao contrário do que afirma o Suplicante, não há compartilhamento de receitas entre o Impugnante e a empresa Cronos Diagnósticos, uma vez que essas receitas encontram-se nitidamente delimitadas: enquanto o contribuinte só recebe rendimentos da Unimed, como pessoa física, a Cronos tem seu faturamento atrelado a outros convênios, que não a Unimed, tais como Clínica Médica Agnus Dei, Associação Beneficente dos Empregados das Empresas Arcelor Mital, Só Saúde, Alliaz, Copass, Cemig Saúde, Polícia Militar, Abertta, Amil, Casa de Saúde São Bernardo, Bradesco, Cassi e Golden Cross.

Outrossim, o rateio de despesas foi efetuado considerando-se, sim, as despesas comuns entre o contribuinte e a Cronos (fls. 2.946 a 3.005), proporcionalmente às receitas auferidas por cada um deles.

91. Um outro fator que merece ser ressaltado é a superioridade da estrutura da empresa Cronos, em termos de equipamentos e funcionários, em relação ao contribuinte, embora os dois desempenhassem, nos anos-calendário em análise, suas funções profissionais de diagnóstico por imagem no mesmo endereço, ocupando o mesmo espaço físico.

92. Nesse ponto, há que se reproduzir alguns trechos do Relatório Fiscal, às fls. 2.900 a 2.904, que ilustram o que acima foi dito e que mostram ter o contribuinte se apropriado de despesas, tais como aluguel, salários e encargos de funcionários, medicamentos, serviços gráficos, telefone fixo, efetuadas pela empresa Cronos Diagnósticos Ltda ou correspondentes a serviços por ela prestados e a receitas por ela recebidas:

“Após análise das despesas lançadas no Livro Caixa, cotejadas com as respostas das intimações e o resultado das diligências realizadas junto a terceiros, verificou-se que o fiscalizado, pessoa física, efetuou uma apropriação de despesas pertencentes à empresa Cronos Diagnósticos Ltda (da qual possui 50% das quotas e sua esposa os outros 50%). Ambos atuam no mesmo ramo (diagnóstico por imagem) e no mesmo endereço (Rua Joaquim de Figueiredo, 157, Barreiro de Baixo em Belo Horizonte-MG).”

.....

“Em consulta à DIPJ da Cronos Diagnósticos Ltda, constata-se que a empresa faturou no ano de 2013 o total de R\$ 915.782,21. Mais de 80% dessa receita foi oriunda dos planos de saúde/empresas Clínica Médica Agnus Dei, Golden Cross, SO Saúde Assist.Méd.Hospitalar, Copass Associação de Assistência à Saúde dos Empregados da Copasa, Cemig Saúde, Instituto de Previdência dos Servidores Militares do Estado de Minas Gerais, Associação Beneficente dos Empregados das Empresas Arcelor Mital, Amil Assistência Médica Internacional AS, Casa de Saúde São Bernardo, Vitae Serviços Assistenciais Ltda e Bradesco Saúde AS.

Não foram encontrados registros de recebimentos de valores da Unimed por parte da Cronos Diagnósticos Ltda.

Então, não há dúvidas que o fiscalizado Dr. Roger e a Cronos Diagnósticos Ltda, que atuam no mesmo ramo (diagnóstico por imagem) e no mesmo endereço, compartilham as receitas/rendimentos no sentido de que todos os atendimentos de pacientes da Unimed (cerca de 28%) são efetuados pelo convênio da pessoa física do dr.Roger e todos os demais atendimentos são efetuados pelos convênios da empresa Cronos Diagnósticos ou diretamente por esta (cerca de 72%).

Há que se registrar que os rendimentos da Unimed foram os únicos constantes na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física do fiscalizado como rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício.

A irregularidade está na apropriação de despesas pertencentes a empresa Cronos Diagnósticos lançadas como dedução no Livro Caixa do fiscalizado.

Vejamos porque:

O fiscalizado lançou como despesa em seu Livro caixa cerca de R\$ 120.000,00 com empregados de secretaria e vale transporte. Durante o ano de 2013, o fiscalizado possuía registrados em seu nome (CEI 5001657569-09) uma média de 10 empregados, sendo metade recepcionistas e a outra metade técnicos em radiologia. Ora, na declaração de bens da DAA-2014, o único bem que o fiscalizado declarou possuir, objeto de sua atividade profissional, é um aparelho de Ultrassom Toshiba-Tosbee,

adquirido em 2002 por apenas R\$ 11.000,00. Frise-se que um aparelho de ultrassom usualmente é operado pelo próprio profissional saúde, sem a interveniência de funcionários auxiliares, no caso, técnicos de radiologia.

Por outro lado, a Cronos Diagnósticos declarou em sua DIPJ-2014 possuir R\$ 1.012.346,50 em equipamentos, máquinas e instalações industriais.

A par disso, no formulários impressos pela Gráfica Júpiter, consta que a Cronos Diagnósticos oferece os serviços de tomografia computadorizada, ultrassonografia, densitometria óssea, mamografia digital, radiologia digital e biopsias, sendo que algumas dessas atividades são exercidas com o auxílio de funcionários técnicos em radiologia. E mais, em resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 01, a Cronos Diagnósticos Ltda apresentou o Croqui da área de 36 m<sup>2</sup> no subsolo e 77 m<sup>2</sup> no andar térreo do imóvel que utiliza e afirmou que tal utilização é compartilhada entre a pessoa física do Dr. Roger Silva ramos e a empresa Cronos Diagnósticos. Neste Croqui consta uma sala de raio x, uma sala de ultrassom e a recepção no andar térreo e a sala de tomografia no subsolo.

Ou seja, é cristalino concluir que esses funcionários lançados como despesa no Livro Caixa do fiscalizado são, de fato, funcionários da empresa Cronos Diagnósticos.”

.....

“Juridicamente os funcionários são registrados em nome do fiscalizado Roger Silva ramos e este arcou com os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários. Todavia, para ser dedutível essa despesa, tem que haver a retribuição do trabalho prestado, que no caso foi para a empresa Cronos Diagnósticos Ltda, e não para o fiscalizado.

Uma outra despesa que destoava do razoável é com relação a aluguel e condomínio. Em apenas 3 meses no ano (out, nov e dez/2013) foram quase R\$ 42.000,00 que segundo o contrato de locação se refere a área de 36m<sup>2</sup> no subsolo e 77m<sup>2</sup> no andar térreo do prédio localizado na Rua Joaquim de Figueiredo, 157. Em respostas às intimações, o próprio fiscalizado e as empresas Cronos Diagnósticos Ltda, Almeida e Byrro Empreendimentos Ltda (locador) e Clínica Médica Agnus dei S/C Ltda (interviente anuente) declararam a esta fiscalização que o imóvel é compartilhado entre o fiscalizado e a Cronos Diagnósticos Ltda.

A terceira maior despesa cumulativa lançada no livro caixa, quase R\$ 42.000,00 no ano, refere-se à compra do medicamento “Lopamiron 300/50ml”, que é um contraste utilizado como auxiliar no diagnóstico médico.

A Unimed Belo Horizonte, em resposta ao termo de Intimação Fiscal nº 02, detalhou a produção do dr. Roger Silva ramos e o valor total pago pela Unimed a título de material alcançou apenas R\$ 25.570,88, valor este para todos os materiais empregados por este e não somente o “Lopamiron 300/50ml”.

Ou seja, claro está que parte dessas despesas pertencem à Cronos Diagnósticos Ltda.

Uma outra despesa lançada no Livro caixa que chama atenção é relativa a serviços gráficos, num total de cerca de R\$ 24.000 no ano de 2013.

Em intimação efetuada à Gráfica Júpiter Ltda, esta encaminhou à fiscalização o modelo dos serviços executados. Todos eles, sem exceção (pastas, envelopes, papel timbrado, papel couché, folhetos, cartões de visitas) trazem o nome estampado da Cronos Medicina Diagnóstica no endereço Rua Joaquim de Figueiredo, 157, no Barreiro de baixo em Belo Horizonte. Ou seja, há que se concluir que todos os laudos produzidos ali são produzidos utilizando o nome da empresa Cronos Medicina Diagnóstica e não o nome da pessoa física do Dr. Roger.

Uma outra despesas lançada no livro caixa do fiscalizado, não muito relevante, mas que comprova pertencer à empresa Cronos Diagnósticos é com o telefone fixo 3384-9605.

Em todos os serviços gráficos produzidos pela Gráfica Júpiter (pastas, envelopes, papel timbrado, papel couché, folhetos, cartões de visitas) trazem esse número de telefone 3384-8605 como pertencente a empresa Cronos medicina Diagnóstica.”

.....

“Como não houve a remuneração por parte da pessoa física do Dr.Roger á empresa Cronos Diagnósticos pelo uso de seus equipamentos, admite-se então a divisão de despesas.

A forma mais justa é o RATEIO de gastos comuns entre a pessoa física do Dr.Roger Silva Ramos e a empresa Cronos Diagnósticos Ltda, pois compartilham recursos físicos e operacionais na consecução da atividade profissional.”

.....

“A melhor forma de rateio das despesas a ser utilizada seria o faturamento bruto (receita bruta para a Cronos Diagnósticos e rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício para o fiscalizado) e, por isso, este será o critério adotado por essa fiscalização para apuração da glosa a ser efetuada nas deduções do Livro caixa do fiscalizado e incluídos como despesa da empresa Cronos diagnósticos Ltda...”

93. Analisando-se os Demonstrativos Mensais de apuração das despesas de Livro Caixa do contribuinte, dedutíveis e não dedutíveis, elaborados pela Fiscalização (fls. 2.946 a 3.005), bem como os motivos de glosas (Relatório Fiscal- fls. 2.907 a 2.911), conclui-se que, ao contrário do que assevera o Recorrente, foram consideradas como despesas de Livro Caixa, proporcionalmente ao faturamento bruto do contribuinte e da empresa Cronos Diagnósticos, os custos comuns de aluguel, condomínio, funcionários e materiais aplicados no serviço.

94. Se fosse considerado, para efeito de rateio de despesas entre o contribuinte e a empresa Cronos Diagnósticos, um valor médio de tabela de remuneração praticado entre a Unimed e os demais convênios, como pleiteia o Impugnante, haveria uma junção/mistura de receitas do interessado e da Cronos e, conseqüentemente, as despesas calculadas com base nesse rateio não guardariam uma correlação direta e inequívoca com as receitas auferidas pelo contribuinte, pessoa física, contrariando o disposto no art. 6º da Lei nº 8.134/1.990, já reproduzido acima.

95. Face ao exposto, conclui-se pela acerto da fiscalização ao proceder ao rateio das despesas comuns realizadas pelo contribuinte e pela empresa Cronos Diagnósticos, utilizando, como critério, o faturamento bruto de cada um deles nos respectivos anos-calendário, o que deu ensejo, no presente processo, às glosas com o Motivo “A” (Relatório Fiscal, à fl. 2.907, e Demonstrativos de fls. 2.946 a 2.962), com o Motivo “H” Relatório Fiscal, à fl. 2.909, e Demonstrativos de fls. 2.963 a 2.985) e Motivo “I” (Relatório Fiscal, à fl. 2.909, e Demonstrativos de fls. 2.986 a 3.005).

96. Pondera o Impugnante que, se forem analisadas, particularmente, as glosas totais realizadas pela Fiscalização, é possível verificar que os critérios adotados para tanto foram subjetivos e controversos, indo de encontro, inclusive, à nossa jurisprudência administrativa e judicial. Cita, como exemplos: a) o pacífico entendimento acerca da possibilidade de dedução de despesas com telefone celular, não sendo necessário que o imóvel utilizado para a atividade profissional seja o mesmo que a residência; b) a possibilidade de dedução de despesas de funcionários contratados e registrados pelo Impugnante, em face de expressa disposição legal; c) despesas de compra de material de consumo e vestuário, visto que são despesas essenciais à manutenção da receita, ainda

que sejam objeto de cupons fiscais, na medida em que há inúmeras Soluções de Consulta que aceitam a comprovação de receitas e despesas através de cupom fiscal; d) despesas com roupas brancas essenciais à atividade e com material de construção, cujas glosas foram norteadas pelo subjetivismo da Autoridade Fiscal. Requer, destarte, a reforma das glosas efetuadas pelo Fisco, relativas a telefone celular, funcionários, material de uso e consumo, material de construção, vestuário e, ainda, todas as glosas realizadas sob o fundamento de que o cupom fiscal não é documento hábil para comprovar as despesas do Impugnante.

97. Em relação à dedução de despesas com telefone celular (Motivo de glosa “B”- fl. 2.907), o Parecer Normativo CST nº 60/1.978, em seu item 5.1 estabelece que, quando o contribuinte exercer as atividades profissionais de autônomo em sua residência, poderão ser consideradas como dedução do livro-caixa a quinta parte das despesas decorrentes da propriedade e da utilização do bem, quando não se possa comprovar, separadamente, aquelas oriundas das atividades profissionais exercidas.

98. Conforme consta do Relatório Fiscal, à fl. 2.907, “O fiscalizado exerce suas atividades na Rua Joaquim de Figueiredo, 157 em belo Horizonte-MG, e reside na Rua Oitis, 211, Cód.Morro do Chapéu em Nova Lima-MG”, ou seja, a atividade profissional do contribuinte é exercida em lugar diverso da sua residência, ficando, desta forma, prejudicada a consideração, como dedução de livro-caixa, a quinta parte das despesas de telefone celular (documentos de fls. 47, 74, 103, 190, 219 e 258), ressaltando-se, ainda, que, em relação ao uso de telefone celular, não há comprovação de que esses gastos foram necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

99. No tocante aos funcionários contratados pelo Impugnante e aos gastos com materiais, as respectivas despesas já foram consideradas pela Fiscalização mediante o rateio dessas despesas entre o contribuinte e a empresa Cronos Diagnósticos, de acordo com o faturamento bruto de cada um deles nos respectivos anos-calendário, conforme Demonstrativos elaborados pelo Fisco, às fls. 2.946 a 3.005.

100. Na autuação foram glosadas despesas lançadas no Livro Caixa como roupas brancas (Motivo de glosa “C”- fls. 2.907 e 2.908) e outras despesas (Motivo de glosa “D”- fl. 2.908), uma vez que os respectivos comprovantes apresentados são cupons fiscais simples que não trazem o nome do adquirente, conforme se verifica às fls. 70, 100, 101, 137, 138, 139, 179, 180, 181, 217, 251, 298, 322, 350, 351, 413, 414 e 435.

101. Cumpre observar que a Solução de Consulta nº 260, de 28/09/2.001, cuja ementa foi reproduzida pelo Impugnante, no sentido de combater a glosa de despesas comprovadas por cupons fiscais, trata da comprovação de receitas por parte da pessoa jurídica prestadora de serviços que não esteja obrigada ao uso do equipamento emissor de cupom fiscal-ECF, em nada se comunicando esse tema com a glosa em análise.

102. Assim sendo, deve ser mantida a glosa de despesas de Livro-Caixa representadas por cupons fiscais que não identificam o adquirente dos respectivos produtos.

103. Não pode prevalecer a alegação de subjetivismo por parte da Fiscalização, no que concerne à glosa de despesas com roupas brancas, na medida em que os correspondentes cupons fiscais não contêm o nome do adquirente, sendo que no cupom fiscal de fl. 101 consta, inclusive, o nome da esposa do Contribuinte, Fernanda Araújo de Menezes e nele encontra-se a descrição da aquisição de produtos que não condizem com uniformes (Blusa Márcia, Camisa Gerusa, Ct Curação), o que ocorre igualmente com o cupom fiscal de fl. 108, que descreve a aquisição de roupas femininas.

104. A glosa de despesas com material de construção (Motivo de glosa “F”- fl. 2.908), por sua vez, ocorreu pelo fato de não ficar comprovada sua destinação à manutenção da fonte produtora das receitas do contribuinte, sendo que na respectiva Nota Fiscal de fl. 253, no valor de R\$ 5.682,60, emitida em 29/05/2.013 pela empresa Ferragens Jardim

Canadá Ltda, encontra-se consignado, inclusive, o endereço residencial do contribuinte (Rua Oitis, 211, Nova Lima, MG).

105. Outrossim, foram mantidas as glosas de despesas cujos cupons fiscais não traziam o nome do adquirente (Motivos de glosa “D” e “G”- fls. 2.908 e 2.909), de despesas de condomínio do Edifício Santa Lucia, pertencente às empresas Centro de Mamografia Gênese Ltda e Gênese Ultrassom Diagnósticos Ltda, de propriedade do contribuinte e de sua esposa, com endereço distinto da do endereço profissional do contribuinte (Motivo de glosa “M”- fls. 2.909 e 2.910), de despesas de bens do imobilizado, com durabilidade superior a um ano, como, por exemplo, as despesas correspondentes aos documentos de fls. 102, 140, 141, 182, 183, 184, 218, 252, 253, 254, 255, 299 e 436 (Motivo de glosa “E”- fl. 2.908), bem como de despesas sem comprovação (Motivo de glosa “L”- fl. 2.909).

106. Conclui-se, em vista de todo o arrazoado acima, pela manutenção da glosa parcial da dedução de Livro-Caixa referente aos anos-calendário 2.013, 2.014 e 2.015, conforme discriminado nos Demonstrativos de fls. 2.946 a 3.005, anexos ao Relatório Fiscal, e no Auto de Infração, às fls. 2.862 e 2.863.

### **DA INEXISTÊNCIA DE DOLO E/OU MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE AO UTILIZAR O LIVRO-CAIXA PARA FINS DE APURAR DEDUÇÕES E/OU REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF- DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO**

42 – Nesse tópico o contribuinte questiona a aplicação da multa qualificada na parte do lançamento em relação a glosa das despesas do Livro-Caixa, alegando que não houve dolo por parte do contribuinte e a comprovação por parte da fiscalização de fraude ou má-fé e aduz sobre a natureza confiscatória de tal multa indicando jurisprudência desse Conselho e doutrina.

43 – As razões relacionadas a natureza confiscatória estão desde já afastadas com a aplicação da Súmula CARF nº 2 que diz:

Súmula CARF nº 2

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

44 – No mais em relação a aplicação da multa qualificada diz o Relatório Fiscal às fls. 2.920:

“5.2 – Multa de Ofício Qualificada

Por outro lado, caracterizada a ação dolosa por parte do contribuinte, que se utiliza de recibos/notas fiscais/despesas de terceiros lançadas nas deduções dos Livros-Caixa por reiterados anos, incide a aplicação da multa majorada de 150% estabelecida no dispositivo legal supratranscrito.

Simular deduções a que o declarante não fazia jus é ato tendente a reduzir o montante do imposto devido, que leva às consequências materiais previstas nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64. E a caracterização do dolo, fica, em tese, demonstrada pela conduta reiterada do contribuinte, que se vale daquelas deduções em anos seguidos. Esse

comportamento leva à conclusão de que não houve um mero erro que passou despercebido, mas, de fato, prática intencional. E é inverossímil supor que o contribuinte, ao reiteradamente assim proceder, não soubesse que haveria reflexos no resultado do imposto devido, causando dano ao Erário.

O dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.

Não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal em seguidos anos, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Nesse sentido já se manifestou Egrégio Conselho de Contribuintes, atual CARF:

“REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS - USO DE REDUTOR NO ENTE ACESSÓRIO - EXIGÊNCIA PERTINENTE - Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Recurso negado.” (Ac. 107-06937 de 28/01/2003. Publicado no DOU em: 24.04.2003).

Assim, será aplicada a multa qualificada de 150% sobre os débitos apurados com a glosa de deduções dos Livros-Caixa.”

45 – Por sua vez a decisão de piso assim fundamentou a manutenção da multa qualificada, com destaques desse Relator:

“116. **Ratificando o que acima foi reproduzido, o próprio Relatório Fiscal, às fls. 2.901 a 2.906, após análise das despesas lançadas no Livro-Caixa, cotejadas com as respostas das intimações** e o resultado das diligências realizadas junto a terceiros, concluiu, de forma cabal e inequívoca, ter o contribuinte computado, como despesas do Livro-Caixa referentes aos anos-calendário 2.013, 2.014, 2.015 e 2.016, despesas da empresa Cronos Diagnósticos Ltda, da qual é sócio, referentes a funcionários, aluguel, condomínio, serviços gráficos, medicamentos, materiais de consumo, serviços de manutenção, telefone, **e, não obstante os dois exerçam a mesma atividade (diagnóstico por imagem)** e ocupem o mesmo espaço físico, a estrutura da Cronos Diagnósticos em termos de equipamentos, máquinas e instalações industriais é muito maior que a do contribuinte, **razão pela qual a Fiscalização procedeu, acertadamente, como já foi analisado, ao rateio dessas despesas, em consonância com o faturamento bruto de cada um deles nos correspondentes anos-calendário.**

117. Assim, indubitavelmente, a prática contumaz, reiterada e intencional do contribuinte, no sentido de se apropriar, nos anos-calendário 2.013, 2.014, 2.015 e 2.016, a título de despesas de Livro-Caixa, de gastos incorridos pela empresa Cronos Diagnósticos Ltda, da qual é inclusive sócio juntamente com sua cônjuge, não constitui meras irregularidades fiscais, na medida que teve o propósito deliberado de impedir o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o que impõe a manutenção da multa qualificada (duplicada) de 150%.”

46 – Ao contrário do entendimento da D. Fiscalização e da decisão recorrida, entendo que deve ser afastada a qualificadora da multa nesse tópico do lançamento, e pela análise dos autos, verifica-se que apesar do contribuinte ter cometido diversas infrações relacionadas com a composição do livro-caixa, essa foi de forma parcial, e ainda diante da dinâmica da própria atividade prestada pelo contribuinte (de acordo com os esclarecimentos prestados durante a fiscalização) percebe-se que houve nessa parte, muito mais negligência, que dolo, propriamente dito na apuração do tributo.

47 – Percebe-se que o contribuinte deixou à disposição da fiscalização todos os documentos relacionados à apuração do Livro Caixa e documentos (fls. 1.429/2.689), conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 07 às fls. 1.428 e resposta ao Termo de Intimação Fiscal de n.º 08 às fls. 2.696/2.766 e 2.767/2.779, e portanto, por sua análise, entendo que houve muito mais uma divergência de valores com despesas lançadas da sociedade médica, na qual os recorrentes são sócios, e com isso, havendo certa confusão patrimonial em relação aos dados incluídos na mesma atividade, que propriamente utilizado as despesas de terceiros alheios aos recorrentes, com o único propósito de fraudar ou simular despesas.

48 – Outrossim, verifico, inclusive, que a autoridade fiscal utilizou-se de método diverso do contribuinte no rateio de despesas, mais condizente com a interpretação da legislação, conforme exposto alhures, contudo, reconhecendo de certa forma, que houve confusão (patrimonial, no caso) de despesas entre os recorrentes e a pessoa jurídica, no qual são sócios, e portanto, além disso e por estarem devidamente escrituradas e à disposição da fiscalização, entendo pela não comprovação do intuito fraudulento, de simulação ou dolo no caso concreto, apesar das infrações cometidas na escrituração.

49 – Pelo exposto nesse tópico dou provimento para afastar a qualificadora da multa, mantendo a multa de ofício de 75%.

### **Conclusão**

50 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para afastar a multa qualificada, reduzindo-a ao patamar da multa de ofício, na forma da fundamentação acima.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso