



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.722563/2017-27
ACÓRDÃO	2001-008.389 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROGER SILVA RAMOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: **2016**

IRPF. LIVRO CAIXA. DESPESAS COMUNS. RATEIO COM PESSOA JURÍDICA. CRITÉRIO DO FATURAMENTO BRUTO. CABIMENTO.

É cabível a glosa parcial de despesas lançadas em Livro Caixa quando constatado que os gastos se referem a estrutura compartilhada entre pessoa física e pessoa jurídica, sem comprovação objetiva de critério diverso de rateio. Mantém-se o critério adotado pela fiscalização, baseado no faturamento/rendimentos de cada parte, quando ausente metodologia alternativa idônea e documentalmente comprovada.

DESPESAS DEDUTÍVEIS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A dedutibilidade de despesas em Livro Caixa exige comprovação hábil, vínculo com a percepção da receita e demonstração de que os gastos foram efetivamente suportados pelo contribuinte. Alegações genéricas quanto à inadequação do critério fiscal não afastam o lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DEDUÇÕES INDEVIDAS REITERADAS. DOLO CARACTERIZADO.

A utilização reiterada de recibos, notas fiscais e despesas de terceiros como deduções em Livro Caixa, com redução artificial da base tributável do IRPF, caracteriza conduta dolosa apta à qualificação da multa de ofício.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023. REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA.

Tratando-se de processo não definitivamente julgado, aplica-se retroativamente a penalidade menos severa introduzida pela Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, reduzindo-se a multa qualificada de 150% para 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL com vistas a redução da multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Goncalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lilian Claudia de Souza, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Rosimery Brandao Barbosa, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata de **Auto de Infração** (fl. 2838 a 2844) **relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF do exercício de 2017, ano-calendário de 2016**, lavrado em decorrência da **glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa consideradas indevidas**.

Segundo o **relatório fiscal** (fl. 2845-2887), a autoridade fiscal constatou que **diversas despesas lançadas pelo contribuinte não se encontravam devidamente comprovadas ou não atendiam aos requisitos legais de dedutibilidade, razão pela qual procedeu à sua desconsideração**. As glosas decorreram, em síntese, de: (i) falta de documentação comprobatória; (ii) despesas em duplicidade; (iii) registros em período diverso do pagamento; e (iv) valores superiores aos efetivamente despendidos.

Com a recomposição da base de cálculo, apurou-se imposto devido de R\$ 40.164,34, o qual foi compensado com o saldo originalmente declarado a restituir (R\$ 70.209,51),

resultando em **saldo de imposto a restituir ajustado de R\$ 30.045,17**, nos termos do demonstrativo fiscal. Sobre o imposto apurado, foi aplicada multa de ofício qualificada de 150%.

Intimado, o contribuinte apresentou **impugnação** (fls. 3010/3025), em conjunto com sua esposa, alegando, preliminarmente, a **ausência de suporte legal para inclusão da Sra. Fernanda no polo passivo**.

No **mérito**, alega:

- i) **Improcedência da glosa de despesas de Livro Caixa**, ao argumento de que os gastos seriam necessários à percepção da receita e manutenção da fonte produtora;
- ii) **Desconsideração indevida do rateio** das despesas comuns entre a pessoa física e a Cronos Diagnósticos LTDA;
- iii) **inadequação do critério baseado no faturamento bruto**, que, no seu entender, não refletiria a realidade da atividade desenvolvida, especialmente em razão da diferença de remuneração entre os convênios médicos;
- iv) que **os valores recebidos da UNIMED seriam inferiores aos pagos por outros convênios para exames semelhantes**, motivo pelo qual o faturamento não poderia ser utilizado como único parâmetro para apropriação das despesas;
- v) que **a metodologia fiscal teria desconsiderado despesas relacionadas a funcionários**, materiais e custos necessários à realização dos exames, utilizando premissas genéricas e presuntivas;
- vi) que **a sistemática de Livro Caixa e de rateio adotada encontraria respaldo na legislação aplicável**, havendo correlação entre as despesas lançadas e os rendimentos auferidos;
- vii) inaplicabilidade da multa de ofício qualificada (150%), por ausência de dolo, fraude ou simulação, sustentando que eventual divergência decorre apenas de diferença de critério quanto à apropriação das despesas;

A **DRJ**, em sua decisão (fls. 3894/3914), **rejeitou a preliminar de nulidade** da responsabilização solidária, por entender que há pleno suporte legal e fático para caracterização da sujeição passiva solidária de sua esposa. Nessa oportunidade, indeferiu ainda

No **mérito**, **negou provimento à impugnação**, nos seguintes termos:

- i) ao contrário do que alega o impugnante, 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 etc.

- ii) o critério adotado pela fiscalização, consistente no rateio proporcional das despesas conforme o faturamento bruto anual de cada parte, mostrou-se adequado às circunstâncias do caso;
- iii) as despesas suportadas pela pessoa jurídica não poderiam ser apropriadas integralmente pela pessoa física em Livro Caixa;
- iv) restaram configurados elementos aptos à qualificação da multa de ofício, em razão da dedução indevida de despesas em Livro Caixa, sendo mantida a penalidade de 150%;
- vi) não compete à autoridade administrativa afastar a aplicação de penalidade prevista em lei sob alegação de efeito confiscatório;

Em sede de **recurso** (fls. 3919/3969), os recorrentes insurgem-se contra a decisão de primeira instância, sustentando, em síntese, **a inadequação do critério utilizado pela fiscalização para glosa das despesas lançadas em Livro Caixa**. Alegam que a autoridade fiscal teria adotado, indevidamente, o faturamento bruto como parâmetro para rateio das despesas comuns entre o recorrente e a pessoa jurídica Cronos Diagnósticos Ltda., presumindo que maior faturamento corresponderia, necessariamente, a maior apropriação de despesas.

Sustentam que o recorrente e a Cronos compartilhariam estrutura física, equipamentos, funcionários, materiais e demais custos operacionais, de modo que **as despesas deveriam refletir o efetivo consumo da estrutura utilizada na realização dos procedimentos, e não apenas a receita auferida**. Nesse contexto, afirmam que exames semelhantes demandariam estrutura operacional equivalente, embora remunerados de forma distinta pelos convênios médicos.

Aduzem, ainda, que a UNIMED (plano de saúde para o qual o recorrente presta serviço somente como pessoa física) praticaria valores inferiores aos pagos por outros convênios para exames semelhantes, razão pela qual o faturamento bruto não representaria adequadamente os custos efetivamente incorridos na prestação dos serviços. Alegam, por isso, que a metodologia fiscal teria desconsiderado despesas relacionadas a pessoal, materiais, insumos e estrutura operacional empregados na realização dos exames, afrontando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e liberdade de organização da atividade econômica.

Por fim, impugnam a multa qualificada, alegando ausência de dolo, fraude ou simulação, ao argumento de que eventual divergência decorreria apenas de diferença de critério quanto à apropriação das despesas, inexistindo qualquer conduta voltada à ocultação de fatos ou impedimento da atuação fiscal. Sustentam, ainda, o caráter confiscatório e desproporcional da penalidade aplicada.

É importante destacar desde logo que, em que pese tenha sido tratado em sede de impugnação, a responsabilidade solidária atribuída à Sra. Fernanda Araújo de Menezes não foi debatida em sede recursal, razão pela qual a matéria não será objeto de apreciação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

I – DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

II – DO MÉRITO**II.1 – DA GLOSA DAS DESPESAS DE LIVRO CAIXA E DO CRITÉRIO DE RATEIO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO**

Os recorrentes insurgem-se contra o critério adotado pela fiscalização para glosa das despesas escrituradas em Livro Caixa, sustentando, em síntese, que a utilização do faturamento bruto como parâmetro para rateio das despesas comuns entre o recorrente e a pessoa jurídica Cronos Diagnósticos LTDA, não refletiria a realidade operacional da atividade desenvolvida:

[...] 7. Ora, Ilmos. Julgadores, o ora Recorrente Roger contesta através de sua impugnação exatamente o dito **critério de rateio pelo faturamento bruto** adotado pela Fiscalização, visto que **tal critério além de ser desprovido de qualquer respaldo legal e emergir como sendo absolutamente inconsistente para com a especificidade das atividades exercidas pelo Recorrente, também emerge incoerente, já que não obstante o Fiscal proceda à análise das receitas destinadas à pessoa física do Recorrente e à empresa Cronos para fins de apuração da dedução**, certo é que é ignorado as suas despesas, conforme restará demonstrado no decorrer desse capítulo.

8. Para tanto, insta consignarmos que o Recorrente Roger 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 qual, a qual possui atuação predominante na prestação de serviços de diagnóstico por imagem.

9. Ocorre que não obstante a prestação dos serviços pelo Recorrente e sua esposa ocorra, majoritariamente, através da referida sociedade, certo é que **o faturamento do convênio Unimed é realizado exclusivamente pela pessoa física do Recorrente Dr. Roger, visto que tal cooperativa impõe que o serviço seja executado e faturado exclusivamente pela pessoa física do cooperado**, conforme destacado, inclusive, pela Ilma. Autoridade Tributária em seu relatório fiscal.

10. Portanto, Ilustres Julgadores, vê-se que apenas por força da imposição da Unimed, o Recorrente Roger realiza a apuração de Imposto de Renda Pessoa Física decorrente dos serviços pelo mesmo fretados àquela cooperativa mediante a utilização da sistemática de Livro-Caixa, que lhe

permite deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeios pagas necessárias à percepção dessas específicas atividades e, ainda, a remuneração de seus empregados e respectivos encargos trabalhista e previdenciários, nos termos do Artigo 75 do Regulamento de Imposto de Renda.

11. Ressalte-se, ainda, que **o Recorrente Roger, ao realizar a dedução das suas despesas, sempre realizou o rateio dessas despesas com a empresa Cronos, já que ambos se valem do 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 Artigo 76 do Decreto 3.000/1999.

12. Assim, emerge inegável a utilização por parte do Recorrente Roger da sistemática do Livro-Caixa e do rateio pelo mesmo adotado encontra total respaldo na legislação vigente, por guardar direta correlação com os custos necessários para a prestação de serviços, isso, ao contrário do critério ora imposto pela Ilma. Autoridade Tributária que optou por defender que “a melhor forma de rateio das despesas a ser utilizado seria o faturamento bruto”, entendimento esse que, repita-se, **além de partir de premissas exclusivamente presuntivas, desconsidera a realidade da tabela de remuneração praticada pela Unimed e pelos demais convênios, absolutamente desigual.** [...] 27. Ora, para fins de desqualificar o critério de rateio utilizado pelo Recorrente, caberia à Autoridade Fiscal demonstrar que o contribuinte agiu com claro e inequívoco objetivo de exclusivamente reduzir a sua carga tributária, demonstrando que o critério de rateio não corresponderia aos custos efetivamente da prestação de serviço do contribuinte. Porém, certo é que a Autoridade Fiscal se valeu de frágeis premissas nesse sentido, desprovidas de qualquer prova, para fins de desclassificar os custos lançados pelo contribuinte no critério de rateio, isso, frise-se, não obstante tenha o Recorrente utilizado critérios claros, objetivos e em estrita obediência à legislação vigente.

28. E mais, Ilmo. Julgadores, data máxima vênua a conclusão fixada pela Autoridade Fiscal no sentido de que a despesa de empregados só é dedutível se houver “retribuição do trabalho prestado” extrapola a literalidade do Artigo 6º, I, da Lei 8.134/90, e, ainda, faz indevida e ilegal ingerência nas atividades comerciais do Recorrente, visto que **o entendimento consolidado pela Ilma. Autoridade Fiscal é extremamente restritivo, no sentido de que todas as despesas assumidas pelo Recorrente em razão de funcionários não são dedutíveis e que, ainda, não poderia o Recorrente apropriar-se proporcionalmente das despesas assumidas exclusivamente pela empresa Cronos Diagnósticos!** [...]

Não lhes assiste razão.

Inicialmente, cumpre destacar que é **incontroverso** nos autos que o recorrente e a pessoa jurídica Cronos Diagnósticos LTDA. compartilhavam estrutura física, equipamentos, funcionários e demais custos operacionais relacionados à atividade de diagnóstico por imagem, visto que o próprio contribuinte reconhece a existência de despesas comuns (ponto 11 do trecho

acima), limitando-se a questionar a metodologia utilizada pela fiscalização para apropriação proporcional desses gastos.

Nesse contexto, a fiscalização identificou que despesas relacionadas à estrutura compartilhada entre o recorrente e a Cronos Diagnósticos Ltda. **estavam sendo apropriadas pelo recorrente em Livro Caixa em proporção superior àquela que, na visão fiscal, corresponderia à sua participação nas receitas auferidas (fls. 2845/2887).** Em outras palavras, a autoridade fiscal entendeu que despesas comuns à atividade exercida pela pessoa física e pela pessoa jurídica vinham sendo deduzidas em percentual excessivo pela pessoa física, com redução da base tributável do IRPF.

A fiscalização não afastou a possibilidade de rateio das despesas comuns entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tampouco negou o compartilhamento de estrutura operacional. **A divergência recaiu sobre os percentuais e sobre a metodologia adotada pelo contribuinte, por entender ausente parâmetro técnico objetivo e razoável que justificasse os critérios unilateralmente estipulados pelo recorrente.** Veja-se (fl. 2870/2871):

Ano Calendário 2016:

Para o ano calendário 2016, o fiscalizado já estava em procedimento fiscal relativo ao ano calendário de 2013 quando apresentou sua DAA 2017 e já tinha inclusive sido intimado e se manifestado sobre o compartilhamento das receitas e despesas entre a pessoa física e a empresa Cronos Diagnósticos. Então, para este período, o fiscalizado apresentou, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 07, um **contrato denominado Contrato Particular de Rateio de Despesas firmado entre o fiscalizado e a Cronos Diagnósticos, datado de 01/01/2016**, sem testemunhas e sem registro.

Neste contrato ficou estipulado o seguinte:

I – OBJETO: O objeto do contrato é o rateio das despesas decorrentes do uso comum do imóvel sito no endereço acima, da utilização comum dos aparelhos e equipamentos e da contratação de funcionário(s), com os respectivos encargos legais.

Parágrafo único: Todas as despesas, com funcionários, aluguéis, condomínio e outras comuns, serão rateadas entre os contratantes, embora apenas um destes figure no documento fiscal.

II – RATEIO: Todas as despesas serão rateadas mensalmente na seguinte proporção:

ROGER SILVA RAMOS	45,00%
-------------------	--------

Ou seja, sem a utilização de critério razoável, arbitrariamente estipulou-se a participação de cada um nas despesas comuns, 45% para o Sr. Roger e 55% para a Cronos Diagnósticos.

Então, por falta de parâmetro de razoabilidade e, seguindo o mesmo critério adotado nos anos calendários anteriores, **o rateio deste período também se dará pelo faturamento bruto (receita bruta para a Cronos Diagnósticos e rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício para o fiscalizado), conforme a seguir:**

Faturamento Cronos Diagnósticos – ECF 01/01/2016 a 31/12/2016

CPF do Contribuinte	Nome do Contribuinte	Descrição Escrituração Retificadora de	Descrição Período de apuração de PIS	Descrição Forma de tributação do lucro de	Descrição	Valor SOMA
		ECF original	1º Trimestre	Lucro Presumido	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	229.984,80
		ECF original	2º Trimestre	Lucro Presumido	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	263.740,83
		ECF original	3º Trimestre	Lucro Presumido	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	270.851,26
		ECF original	4º Trimestre	Lucro Presumido	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	282.208,80
Seleção Geral						1.076.785,99

Tabela de Rateio de despesas:

	Rendimentos/receitas	Percentual
Roger Silva Ramos	453.262,23	29,62%
Cronos Diagnósticos	1.076.785,99	70,38%
Total	1.530.048,22	100%

Conforme consignado no Relatório Fiscal, a fiscalização aplicou, de forma uniforme nos exercícios fiscalizados, critério de rateio proporcional calculado a partir dos rendimentos declarados pela pessoa física e do faturamento informado pela pessoa jurídica em DIPJ e ECF.

Nesse sentido, merece razão a DRJ ao destacar o vínculo legal entre as despesas dedutíveis em Livro Caixa e as receitas auferidas pela pessoa física, bem como a possibilidade de rateio das despesas comuns segundo as receitas de cada parte:

8. 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.

9. 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.

10. 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 da 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 Cronos (fls. 2.971 a 2.995), proporcionalmente às receitas auferidas por cada um deles.

11. 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.

12. Nesse ponto, há que se reproduzir alguns trechos do Relatório Fiscal, às fls. 2.865 a 2.869, 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: [...]

[...]Motivo “J”

Despesa compartilhada entre o fiscalizado e a empresa Cronos Diagnósticos Ltda. Foi efetuado o rateio na proporção de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício para o fiscalizado e receita bruta para a empresa Cronos Diagnósticos, relativos ao ano calendário 2016, resultando em uma glosa da dedução de 70,38% no valor total da despesa. [...]

A decisão recorrida também afastou a alegação de que a fiscalização teria ignorado as despesas comuns, consignando que tais custos foram considerados proporcionalmente ao faturamento bruto de cada parte:

13. Analisando-se os Demonstrativos Mensais de apuração das despesas de Livro Caixa do contribuinte, dedutíveis e não dedutíveis, elaborados pela Fiscalização (fls. 2.971 a 2.995), bem como os motivos de glosas (Relatório Fiscal- fls. 2.872 a 2.876), conclui-se que, **ao contrário do que assevera a 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.**

14. 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.

15. 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 no ano-calendário 2.016, o que deu ensejo, no presente processo, às glosas com o Motivo “J”, no percentual correspondente a 70,38% do valor das despesas (Relatório Fiscal, à fl. 2.874, e Demonstrativos de fls. 2.971 a 2.995).

Como bem pontuado pela primeira instância, embora os recorrentes sustentem que exames semelhantes demandariam estrutura operacional equivalente, ainda que remunerados de forma distinta pelos convênios médicos, tal circunstância, por si só, não é suficiente para infirmar a legitimidade do critério adotado pela fiscalização.

O recurso se limitou a impugnar a utilização do faturamento bruto como parâmetro de rateio, **sem, contudo, apresentar metodologia alternativa tecnicamente estruturada e devidamente comprovada que permitisse mensurar, de forma objetiva, auditável e verificável, o efetivo consumo da estrutura compartilhada**, notadamente equipamentos, funcionários, materiais, insumos e custos operacionais, por cada fonte pagadora ou operação realizada.

Nesse mesmo sentido, tem-se o entendimento deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2003 IRPF. RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. LIVRO CAIXA. ALTERAÇÃO DO VALOR DAS DESPESAS. COMPROVAÇÃO. **Caso pretenda demonstrar que o valor das despesas escrituradas em Livro Caixa não corresponde à realidade dos fatos, o contribuinte deve comprovar o erro de fato mediante a apresentação da prova de que arcou com as alegadas despesas a mais além daquelas escrituradas, sempre mediante prova documental idônea da existência de tais dispêndios.** Sem esta prova, é válido o arbitramento do resultado da atividade rural apurado com base nas receitas prestadas pelo próprio contribuinte em Livro Caixa, pois mais benéfico para o contribuinte quando comparado à apuração comum (receitas menos despesas).¹

Tal entendimento harmoniza-se com o disposto nos arts. 16, §4º, e 33 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais incumbe ao impugnante a demonstração dos fatos capazes de infirmar o lançamento regularmente constituído, bem como com o art. 18 da Lei nº 9.250/95, que exige comprovação hábil e idônea das despesas deduzidas.

No caso concreto, embora os recorrentes sustentem a inadequação do critério de rateio adotado pela fiscalização, **não apresentaram metodologia alternativa suficientemente objetiva, auditável e documentalmente comprovada apta a demonstrar, de forma precisa, o efetivo consumo da estrutura compartilhada pela pessoa física e pela pessoa jurídica.**

Também não procede a alegação de indevida ingerência da autoridade fiscal na organização da atividade econômica do recorrente. O procedimento fiscal limitou-se à verificação da correlação entre as despesas deduzidas em Livro Caixa e as receitas tributáveis auferidas pela pessoa física, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/1990, sem qualquer interferência na forma de organização empresarial adotada pelos contribuintes.

¹ Processo nº 10675.003411/2006-71. Acórdão 2201005.089 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária . Sessão de 10 de abril de 2019. Relator: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Assim, embora a tese recursal apresente coerência econômica em abstrato, **não veio acompanhada de elementos concretos capazes de demonstrar, de forma precisa, qual seria o critério técnico mais adequado para substituição da metodologia empregada pela autoridade fiscal.**

É importante ressaltar que a glosa não decorreu exclusivamente do critério de rateio das despesas comuns. A fiscalização também apontou a existência de despesas lançadas em duplicidade, ausência de documentação comprobatória idônea, registros em período diverso do pagamento e despesas lançadas em valor superior ao efetivamente pago, situações expressamente discriminadas no Relatório Fiscal (fl. 2872 e seguintes) que não foram impugnadas pelo recorrente.

Dessa forma, embora o critério baseado no faturamento bruto possa não representar, em termos econômicos absolutos, a exata mensuração do consumo operacional da estrutura compartilhada, observa-se que **a fiscalização adotou metodologia objetiva, auditável e compatível com os elementos probatórios disponíveis nos autos, ao passo que os recorrentes não lograram demonstrar critério alternativo suficientemente robusto para afastar o lançamento.**

Por tais razões, deve ser mantida a glosa das despesas de Livro Caixa efetuada pela autoridade fiscal.

II.II – DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA.

A fiscalização aplicou **multa de ofício** prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de forma **qualificada** no valor de **150%**.

Os recorrentes alegam em seu recurso **inexistiria dolo ou má fé de sua parte ao utilizar as referidas deduções**. Argumentam ainda que tal sanção imposta pela fiscalização sobre o tributo não recolhido extrapola os limites da razoabilidade e proporcionalidade, assumindo um viés confiscatório.

Quanto à aplicação dos referidos princípios, importa destacar que esta instância julgadora, no entanto, não tem competência para avaliar a inconstitucionalidade das normas, pois essa matéria está reservada ao Poder Judiciário, tendo em vista a presunção de constitucionalidade das leis:

Decreto Federal nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Além disso, a multa foi aplicada em estrita conformidade com o parâmetro legal vigente, **não cabendo ao contencioso administrativo afastá-la sob o argumento de excesso ou confisco**. Trata-se de penalidade imposta por força normativa, cuja legalidade deve ser presumida, nos termos do § 10º do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Importa destacar que as razões e os fundamentos legais para qualificação e majoração da multa de ofício são diferentes, inclusive tratadas em tópicos diferentes pela fiscalização.

No que tange à **qualificação da multa**, segundo o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 poderá ser aplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, *ipsis litteris*:

Lei nº 4.502/1964

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

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

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

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

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

No presente caso, o Relatório Fiscal (fls. 2845/2887) evidencia que o contribuinte se utilizou ao longo de diversos exercícios, de recibos, notas fiscais e despesas de terceiros lançados indevidamente nas deduções de Livro Caixa, apropriando-se de gastos sem correlação direta com as receitas tributáveis da pessoa física ou suportados pela pessoa jurídica Cronos Diagnósticos Ltda, senão vejamos:

Chamou atenção da fiscalização os altos valores lançados a título de deduções no Livro Caixa do fiscalizado no ano calendário de 2013 (R\$292.749,84) frente aos rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício (R\$356.214,10), ou seja, mais de 82% de deduções.

[...] 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) [...]

[...] O fiscalizado lançou com 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 nº 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 de saúde, sem a interveniência de funcionários auxiliares, no caso, técnicos de radiologia.[...]

A terceira maior despesa cumulativa lançada no livro caixa, quase R\$ 42.000,00 no ano, refere-se à compra do medicamento “Iopamiron 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 ‘Iopamiron 300/50ML’. Ou seja, claro está que parte dessas despesas pertencem à Cronos Diagnósticos Ltda.

Frise-se que como a pessoa jurídica Cronos Diagnósticos optou pela tributação sobre o lucro presumido, onde não é preciso comprovar despesas, oferecendo à tributação 8% da receita bruta, cujo IR é calculado com a alíquota de 15%, é, portanto, muito mais vantajoso para o fiscalizado contabilizar a maior parte das despesas como sendo de pessoa física e, assim, diminuir o valor do imposto devido no ajuste anual, cuja a alíquota é de 27,5% e assim receber a restituição de quase todo o imposto de renda retido na fonte.

Tal conduta, segundo a autoridade fiscal, não decorreu de mero equívoco pontual ou erro material isolado, mas de prática voltada à redução artificial da base tributável do IRPF, mediante simulação de deduções a que o recorrente não fazia jus, circunstância apta a caracterizar o dolo e a subsunção da conduta às hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. Veja-se:

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 nº 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 a sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada concomitante com a tipicidade que se preserva vivificada. 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.

Configura-se, assim, hipótese de evidente fraude, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, o que autoriza a qualificação da penalidade no presente caso.

Pois bem, conforme consignado pela autoridade julgadora de primeira instância, com base no Relatório Fiscal (fls. 2.866 a 2.871), restou demonstrado, de forma robusta, consistente e convergente com os elementos probatórios dos autos, que o contribuinte adotou conduta reiterada de indevida apropriação de despesas em seu Livro-Caixa.

Com efeito, a fiscalização, ao confrontar os registros contábeis com as respostas às intimações e as diligências realizadas junto a terceiros, identificou que o sujeito passivo lançou como despesas próprias valores que, na realidade, pertenciam à pessoa jurídica da qual é sócio, abrangendo gastos com funcionários, aluguel, condomínio, serviços diversos, materiais e demais custos operacionais.

A circunstância de ambas as atividades, pessoa física e pessoa jurídica, serem exercidas no mesmo espaço físico não legitima tal conduta, sobretudo porque restou evidenciado que a estrutura operacional da pessoa jurídica era substancialmente superior, o que, inclusive, justificou o rateio proporcional das despesas com base no faturamento bruto, procedimento este que se revela técnico e adequado.

O ponto central, contudo, não reside apenas na impropriedade dos lançamentos, mas também no caráter doloso da conduta. Isso porque a decisão de origem evidenciou que a prática foi reiterada ao longo de diversos anos-calendário (2013 a 2016), ocorreu de forma sistemática e organizada, implicou a transferência artificial de despesas da pessoa jurídica para a pessoa física, e teve como efeito direto a redução indevida da base de cálculo do IRPF.

Tais elementos, analisados em conjunto, revelam mais do que erro ou interpretação equivocada da legislação: demonstram conduta intencional voltada à supressão do tributo, apta a configurar o dolo exigido para a qualificação da penalidade.

Nesse contexto, mostra-se plenamente caracterizado o intuito de impedir ou dificultar o conhecimento, pela autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador e da correta dimensão da base tributável, enquadrando-se a conduta na hipótese prevista para aplicação da multa qualificada.

Ademais, a multa aplicada observou o parâmetro e regra legal, **de modo que este contencioso administrativo fiscal não pode afastá-la com base no argumento de ser excessiva ou confiscatória**. É aplicada por força normativa vigente (§10º, art. 89 da Lei nº 8.212) com presunção de constitucionalidade das leis.

Assim, diante da habitualidade da conduta, da sua materialidade comprovada e da inequívoca finalidade de reduzir indevidamente o tributo devido, deve ser mantida a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

A qualificação da multa foi acertada, portanto.

Entretanto, torna-se importante mencionar acerca da alteração da redação da legislação, dada pela Lei nº 14.689/2023, a qual passou a dispor que a multa majorada nos casos de conluio, fraude ou sonegação seria de 100%, veja-se:

Lei nº 14.689/2023

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

.....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

.....

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Nesse sentido, o art. 106, II, alínea c, do Código Tributário Nacional, prevê que a lei será aplicada a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, combinar-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A jurisprudência do CARF entende no mesmo sentido:

Número do processo: 10980.720927/2016-01

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Dec 11 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Thu Jan 09 00:00:00 UTC 2025

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LAPSO MANIFESTO. CABIMENTO. Constatado o lapso manifesto no julgamento realizado, em razão da falta de aplicação da retroatividade benigna, deve o vício ser sanado. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Número do processo: 15588.720062/2022-79

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Nov 06 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Nov 25 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2020 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO JULGADO PROFERIDO PELO CARF. Na existência de omissão, contradição ou obscuridade em Acórdão proferido por este Conselho, são

cabíveis Embargos de Declaração para saneamento da decisão. MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, c, CTN. APLICAÇÃO. Cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, ante o anterior patamar de 150% vigente à época dos fatos, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada, quando inexistente a reincidência do sujeito passivo.

Portanto, restando devidamente caracterizada a conduta dolosa da autuada e a utilização indevida de créditos sem certeza e liquidez, é plenamente cabível a aplicação da multa de ofício qualificada. No entanto, **impõe-se a aplicação retroativa da norma mais benéfica introduzida pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, 'c', do CTN, reduzindo-se a multa qualificada ao percentual máximo de 100% do valor da contribuição exigida.**

Reduz, portanto, a multa de 150% para 100%.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, e voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, com a redução da multa de 150% para 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca