



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10340.720188/2020-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.637 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2023
Recorrente RUTH SCHWARTZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PROVAS. ÔNUS DO RECORRENTE.

A impugnação deve estar instruída com os documentos em que se fundamentar. Meras alegações, sem a devida produção de provas, não são suficientes para refutar o lançamento efetuado com base em informações prestadas pela própria pessoa física em sua declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por a) por voto de qualidade, previsto no § 9º, do art. 25, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c o art. 1º da Medida Provisória nº 1.160, de 12/01/2023, em face do empate no julgamento, em rejeitar a proposta de resolução apresentada pela relatora, vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora), Martin da Silva Gesto e Leonam Rocha de Medeiros; b) por maioria de votos, em receber os documentos apresentados em aditamento ao recurso, a conselheira Sonia de Queiroz Accioly votou pelo não recebimento; e c) por voto de qualidade, previsto no § 9º, do art. 25, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c o art. 1º da Medida Provisória nº 1.160, de 12/01/2023, em face do empate no julgamento, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora), Martin da Silva Gesto e Leonam Rocha de Medeiros que deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Mário Hermes Soares Campos

(Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sônia de Queiroz Accioly. Ausente o Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por RUTH SCHWARTZ contra acórdão, proferido pela 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 05, que rejeitou a impugnação apresentada para manter a exigência de R\$ 275.438,04 (duzentos e setenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e oito reais e quatro centavos), diante da verificação de omissão de rendimentos recebidos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, bem como da verificação de dedução indevida de despesas de Livro Caixa, relativamente aos anos-calendários de 2015 a 2017.

Inicialmente, intimada, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (f. 3/5) a apresentar os seguintes documentos e informações:

1. Confirmar endereço atual e telefone para contato. Qualquer mudança de endereço deverá ser imediatamente comunicada a esta Fiscalização.

2. Em relação aos serviços prestados na condição de médica credenciada pelo Detran-SC para realização de exames de aptidão para concessão/renovação da Carteira Nacional de Habilitação:

a) Apresentar Portaria de Credenciamento junto ao Detran-SC;

b) Elaborar planilha informando o quantitativo mensal de exames realizados no período acima especificado, o valor unitário e o valor total recebido;

c) Informar a forma de tributação dos valores recebidos e/ou justificar sua não tributação.

3. Apresentar o Livro Caixa referente ao período de janeiro a dezembro de 2016, preferencialmente em meio magnético e autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA).

Por não ter sido apresentada resposta, lavrado, então, o Termo de Reintimação Fiscal nº 01/2019 (f. 5/6). A ora recorrente apresentou os seguintes esclarecimentos (f. 16/18):

A) Rendimentos do Detran/SC

Em relação aos serviços prestados na condição de médica credenciada pelo DETRAN-SC, para realização de exames de aptidão para concessão/renovação da Carteira Nacional de Habilitação:

- Os rendimentos recebidos pela prestação de serviços de médica credenciada pelo Detran-SC são apurados no último dia de cada mês, exemplo, de 1 a 31 de janeiro de 2016, e depois calculado o Carnê Leão sem considerar as despesas mensais no Livro Caixa, inerentes a prestação de serviços de médica credenciada do Detran-SC.
- Os rendimentos do Livro Caixa são lançados pelo total, sem informar individualmente os CPF dos atendimentos.
- Os rendimentos com os CPFs individualizados são lançados apenas na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física.
- Os rendimentos do Detran-SC, apurados mensalmente, são calculados aplicando a Tabela Progressiva Mensal para Cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, sem utilizar dedução mensal nenhuma.
- As deduções permitidas pela Receita Federal, só são utilizadas na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física.

B) Escrituração do Livro Caixa de 2016

- A Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física nesse período era feita pelo meu ex-marido, que reunia todos os documentos e fazia meu Imposto de Renda.
- Após receber a Intimação da Receita Federal, procurei um escritório de contabilidade para reunir a documentação solicitada.
- Nem todos os documentos foram devidamente localizados e reunidos, dado as circunstâncias, e os que foram podem ser apenas fotocópias.
- A escrituração do Livro Caixa obedece ao Regime de Caixa, mas alguns dados no meu Imposto de Renda podem estar em Regime de Competência.
- Essa divergência pode ocorrer, em função do desconhecimento do meu ex-marido das Normas Brasileiras de Contabilidade, que define Regime de Caixa e Regime de Competência.
- Somente após procurar um profissional de contabilidade, foi que pude entender e identificar as diferenças na escrituração do Livro Caixa.
- Se houver divergências de dados e valores, será por total desconhecimento meu e de meu ex-marido destas normas, visto que nossa área de atuação não é da contabilidade.

- A partir de agora, estamos solicitando sempre para que um profissional de contabilidade possa fazer nossa Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física.

Juntou, na oportunidade, seu comprovante de endereço e a relação de médicos credenciados pelo Detran/SC (f. 14/15).

Diante da resposta apresentada, elaborou-se o “Demonstrativo de Rendimentos Recebidos do Detran Não Declarados em DIRPF” (f. 21/23), no qual houve o comparativo entre os valores informados pela fiscalizada, em resposta à intimação, e as informações apuradas junto ao DETRAN/SC, que discriminam o número de exames realizados mensalmente, valor unitário, bem como o total dos valores recebidos em relação aos serviços prestados.

A ora recorrente foi, então, intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1 de 2019 (fls. 19-20), a prestar esclarecimentos sobre as divergências apuradas.

Em resposta (f. 26/457) apresentou: planilhas dos valores recebidos pelos serviços prestados como profissional médico credenciado pelo Detran/SC; declaração de rendimentos, discriminando as pessoas atendidas e os valores recebidos nos anos-calendário de 2015 a 2017 e relação dos dias e das quantidades de atendimentos médicos pelo Detran/SC. Na oportunidade explicou que os atendimentos médicos de sua unidade eram realizados por cinco médicos credenciados e que os valores dos atendimentos realizados eram divididos na forma de rateio.

Em seguida, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1 de 2020 (f. 460/461), intimada a apresentar Livros Caixa referentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2015 e 2017; e, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2 de 2020 (f. 478/480), instada acostar os comprovantes de uma série de despesas, escrituradas nos Livros Caixa dos anos de 2015 e 2017.

Em resposta, foram apresentados os Livros Caixa relativos aos anos de 2015 a 2017 (fls. 489-561), bem como declaração do Sr. Rogério Pinto Pinheiro (fl. 468), consultor financeiro, na este qual buscou

informar e subsidiar o preenchimento da Declaração de Imposto de Renda pessoa física, tanto do Contratado quanto do Contratante, relativo ao ano base de 2015, declarando que o Contratante pagou ao Contratado a quantia supra de R\$ 12.000 (doze mil reais), distribuídos ao longo dos 12 meses do ano de 2015, em parcelas iguais, por conta de Serviços prestados pelo Contratado ao Contratante de orientação dos investimentos em ativos e ou aplicações financeiras, estratégias comerciais de sua atividade profissional, compra e venda de ativos do Contratante na condição de Consultor Financeiro.

Sucedeu-se, então, o Termo de Intimação Fiscal n.º 3 de 2020 (f. 562/569), diante da verificação de grande discrepância entre o número de candidatos avaliados e o total de exames realizados (conforme dados contidos nos relatórios encaminhados ao Detran).

Em resposta (f. 571/573), reiterou a forma de atendimento dos médicos de sua unidade na forma de rateio, tendo em vista a dificuldade do Detran-SC de individualizar os condutores atendidos por cada médico, e informou que a discrepância ocorre pelo fato de que o Detran/SC “não identifica qual CPF foi atendido exatamente por qual profissional e valores”.

Diante do não esclarecimento da divergência apurada entre o número de candidatos avaliados e o número total de exames, foi lavrado Auto de Infração (f. 1021/1035), o qual teve as infrações identificadas - omissão de rendimentos e dedução indevida de despesas - detalhadas no Relatório de Atividade Fiscal (f. 1034/1069).

Com relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, assim foi descrita a infração:

(...) o Estado, ao permitir que os particulares candidatos à habilitação paguem diretamente aos médicos credenciados, deixou de efetuar a retenção do Imposto de Renda na Fonte como antecipação do IR, a ser apurado posteriormente pela Contribuinte, pois a modalidade de lançamento do IR é por homologação. Assim, transferiu a obrigação de apurar o IR incidente sobre a totalidade dos rendimentos recebidos, a título de exames de aptidão física e mental relacionados à obtenção da CNH, à Contribuinte (Fiscalizada), que é o beneficiária dos rendimentos.

59. Desse modo, ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, a médica credenciada (Fiscalizada) deveria ter informado a totalidade dos rendimentos auferidos a título de contraprestação de exames de aptidão física e mental prestados ao DETRAN/SC, o que ocorreu parcialmente.

60. Por todo o exposto, fica caracterizada a omissão de rendimentos decorrentes do trabalho não-assalariado, ou seja, sem vínculo empregatício, segundo a Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), art. 43, § 1º; a Lei n.º 7.713/1988, art. 3º, § 4º, e o Decreto n.º 3.000/1999 (RIR 99), art. 45.”

Já com relação à dedução indevida de despesas do Livro Caixa, pontuou a fiscalização ser

(...) permitida, ao contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, a dedução de certas despesas escrituradas em livro-caixa, conforme disposto nos artigos 75 e 76 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

(...)

74. Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação.

75. Note-se que, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução. Caso contrário, ficaria sem nenhum efeito a

restrição imposta no inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, pois todos os pagamentos efetuados pelos contribuintes a terceiros seriam dedutíveis, independentemente do vínculo dos prestadores dos serviços correspondentes.

76. Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no livro-caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se trata de despesa ou de aplicação de capital.

77. Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, na reforma dos imóveis em que funciona a fonte produtora, etc.

(...)

80. No tocante à escrituração dos livros caixa e documentação apresentada, a contribuinte informou que as declarações de Ajuste Anual dos anos em análise foram elaboradas pelo ex-marido, que reunia todos os documentos e prestava as informações. Após intimação, procurou assistência contábil, que reuniu a documentação apresentada e, dadas às circunstâncias, nem todos os documentos foram localizados e reunidos. Informou que os rendimentos foram lançados pelo total mensal e que algumas despesas informadas nas declarações foram escrituradas em regime de competência, tendo em vista o desconhecimento, fato que pode ocasionar divergências nos dados e valores. Também que, ao apurar o IRPF mensal, não considerou as deduções mensais (Livro Caixa), somente utilizando as deduções permitidas nas competentes declarações de ajuste anual.

81. Em relação às despesas glosadas, é importante ressaltar:

Aquisição de Equipamentos e Mobiliário: Foram escrituradas no livro caixa do período fiscalizado aplicações de capital, ou seja, aquisição de bens cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização;

Consultoria Financeira Rogério Pinto Pinheiro: Durante todo o período fiscalizado, foram escrituradas despesas com consultoria financeira, as quais não se enquadram no conceito de despesa de custeio indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;

Despesas Não Comprovadas: Despesas solicitadas pela fiscalização, tendo em vista o histórico de escrituração, as quais não foram devidamente apresentadas.

82. Apurados os totais mensais de despesas glosadas, tais valores foram comparados com os totais de despesas mensais escriturados no livro-caixa, para apurar o montante mensal das despesas aceitas/dedutíveis.

83. Consecutivamente foram comparados os valores deduzidos a título de livro-caixa nas respectivas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) com o somatório mensal das despesas aceitas/dedutíveis. Os valores deduzidos a maior foram objeto de autuação para cobrança do imposto devido.

Inconformada com a autuação, apresentou impugnação (f. 1082/1120) alegando, preliminarmente, a decadência de parte do crédito tributário, anterior a 23/11/2015, “contados retroativamente da data da ciência do lançamento 23/11/2020.”

Disse ter tido seu direito de defesa cerceado ao não possuir acesso ao documento que apresentou o número de exames médicos realizados pelos profissionais credenciados ao Detran/SC:

O lançamento do crédito tributário foi realizado com base nas informações possivelmente obtidas em um (CD-R Sony) indicado no ofício nº 10380/DETRAN/DIET/2019 (fls. 967).

(...)

Ocorre que a referida mídia, (CD-R Sony) contendo a relação de médicos peritos examinadores de trânsito credenciados pelo DETRAN para a realização de exames de aptidão física e mental de candidatos a obtenção de CNH e sua renovação, bem como a quantidade de exames médicos realizados por cada profissional credenciado nos últimos 05 (cinco) anos (2014 a 2018), acompanhado das Portarias que disciplinaram os valores cobrados para cada exercício, não consta do presente processo.

Assim, não integrando o presente processo, a mencionada mídia, bem como não disponibilizado o acesso ao notificado, das referidas informações do DETRAN/SC, há inequívoco cerceamento de defesa na espécie.

A falta de acesso a referida mídia, impede que a notificada faça o devido cotejo entre a quantidade de candidatos registrados no Registro Nacional de Condutores Habilitados - RENACH no período (2015/2017) para o Município de Mafra/SC, o número de CNHs emitidas no período (2015 a 2017) pelo DETRAN/SC no Município de Mafra e o número de exames realizados pelos médicos credenciados no DETRAN/SC no Município de Mafra/SC no mesmo período.

O cotejo entre o número de RENACH's, o número de CNH's emitidas e o número de exames realizados é de fundamental importância para o caso dos autos.

Com efeito, o que a notificada pretende demonstrar é que o número de RENACH'S e CNH's emitidos são compatíveis com o número de exames realizados pelo conjunto de médicos credenciados no Município de Mafra no período de 2015 a 2017.

Na oportunidade, acrescentou que “os exames em comento eram feitos em conjunto pelos médicos credenciados. Portanto, um exame era realizado por mais de um médico. (...). Com efeito, um faz a avaliação oftalmológica, outro faz a avaliação cardiológica e assim por diante.”. Trouxe imagem de um exame realizado no qual dois foram os médicos avaliadores e acrescentou que o exame de aptidão física e mental se subdivide em vários outros exames e, “por esta razão, não há correspondência entre número de exames realizados, número de examinadores e valor da taxa recebida”.

Alegou que, a fonte pagadora é o particular que remunerou a realização do exame de aptidão e não o Detran/SC, para concluir “não merece[r] prosperar, para fins de lançamento do Imposto de Renda, informações fornecidas pelo DETRAN/SC, as quais, frise-se, não se encontram no processo em exame, portanto, desacompanhadas de qualquer elemento de prova.”

Informou que, quando um candidato deseja realizar o exame para mais de uma categoria, AB, por exemplo, seu nome é computado mais de uma vez, tanto na categoria A, quanto na B e, por isso “não se pode lançar o tributo sobre o número de “avaliações” que foram equivocadamente considerados “exames”, que na verdade correspondem ao número de “categorias”, sob pena de cometer grave injustiça contra o contribuinte/notificado”.

Na sequência, apresentou o exemplo de junho/2017, mês no qual 839 candidatos foram avaliados, para concluir que o número de candidatos avaliados nem sempre será o número de candidatos pagantes. Confira-se:

Conclui-se que 839 candidatos foram submetidos aos exames.

Do número acima indicado deve ser excluído o número de “Retestes”, os quais não são cobrados. Ocorre nos casos em que o candidato faz o exame, é considerado inapto e repete o teste, depois de até seis meses, sem custo.

Há também os Isentos, que não são cobrados, devendo ser abatidos da relação de exames pagos.

Por fim, há casos em que é exigida Junta Médica para a realização do exame.

Assim, para o mês de junho/2017 temos a seguinte situação fática:

(...)

Ocorre que foram considerados o total de 818,74 pagantes, número ligeiramente superior ao apurado por esta procuradora. O número de candidatos (818,74) multiplicado pelo valor do exame (R\$ 63,25) totaliza R\$ 51.785,19. O valor total de candidatos e de valores foi dividido proporcionalmente entre os médicos credenciados. Coube a Ruth Schwartz o percentual de 22,2463%.

$23,5530\%$ de 818,74 pessoas = 192,84 pessoas

$23,5530\%$ de R\$ 51.785,19 = R\$ 12.197,00.

E foi exatamente este valor recebido e declarado na DIRPF Ano Calendário 2017, para o mês de junho, R\$ 12.197,00.

Portanto, a relação do número de exames informadas pelo DETRAN não se aplica para o cálculo de rendimentos do notificado.

(...)

Consultando o DETRAN/SC, constata-se que em Mafra/SC, para o mês de junho/2017, foram emitidas 861 (oitocentas e sessenta e uma CNH's), conforme imagem abaixo.

Subtraindo-se as Segundas Vias (20) e as CNHs Definitivas (135), para as quais não há exame de aptidão física, chega-se ao total de 706 CNH's emitidas com exame de aptidão física.

(...)

O número de CNH's expedidas com exame de aptidão física (706) dividido pelo número de médicos (5), resulta em 141,20 CNH's por médico, ou seja, em média, cada médico credenciado do DETRAN/SC em Mafra, realizou 141,20 exames no mês de junho/2017.

A notificada, conforme acima demonstrado, declarou a Receita Federal, o recebimento dos valores relativos a 192,84 exames de aptidão.

Para o lançamento do crédito tributário impugnado, foi considerado, equivocadamente, que a notificada recebeu a remuneração de 250 (duzentos e cinquenta exames de aptidão).

Não é razoável que do total de 706 CNH's emitidas com o pré-requisito do exame de aptidão física, que correspondem a 706 exames pagos, a notificada seja imputada a realização de 250 exames.

Há um terrível equívoco em considerar que o total de exames recebidos pelo conjunto de médicos credenciados no Município de Mafra, tenha sido de 1.356 (junho/2017) fl. 564.

Não há possibilidade de haver 1.356 exames de aptidão física realizados para apenas 706 CNH's emitidas com o necessário exame de aptidão física no mês de junho/2017.

Por fim, não obstante a diferenciação feita pela Fiscalização entre as categorias despesas de custeio e aplicação de capital, alegou que as despesas com aquisição de equipamentos e mobiliário, bem como as despesas com consultoria financeira devem ser deduzidas do IR.

Por ora, colaciono tão-somente a ementa do acórdão recorrido, porquanto bem sumariza os motivos pelos quais não acatadas as alegações contidas na peça impugnatória:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência dessas formalidades é que implicará a invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. No caso dos presentes autos, a fundamentação legal está correta e os fatos descritos de forma detalhada.

IRPF. DECADÊNCIA.

O fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário.

PROVAS

A impugnação deve estar instruída com os documentos em que se fundamentar. Meras alegações, sem a devida produção de provas, não são suficientes para refutar o lançamento efetuado com base em informações prestadas pela própria pessoa física em sua declaração.

GLOSA DE DESPESAS DECLARADAS. COMPROVAÇÃO.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (f. 2592)

Intimada, apresentou recurso voluntário (f. 2617/2651) reiterando a discrepância entre o número de atendimentos feitos ao seu sentir e ao sentir da fiscalização. Disse ter enviado à Diretora do DETRAN/SC solicitando informações e documentos relacionados ao presente processo, mas que até o momento não teria recebido resposta. Pediu anulação do acórdão da DRJ, omisso quanto à averiguação da sua principal tese de defesa: que diferencia a quantidade das categorias avaliadas da quantidade de exames de aptidão física realizados.

Aduz que,

[a]o que tudo indica, houve uma interpretação equivocada, pelo DETRAN/SC, reproduzida pela Autoridade Fiscal, acerca do contido no Anexo XIX (fls. 319), considerando a informação como “TOTAL DE EXAMES” 1.010 para 02/2015, quando na verdade o Anexo XIX refere-se ao exame de aptidão por CATEGORIA! Foram avaliadas 1.010 categorias, entre os 641 candidatos, sendo 32 retestes (não pagantes). Certo é que um candidato paga um exame de aptidão para uma ou mais de uma categoria, exemplo CATEGORIAS A e B (Moto e Carro) para um mesmo candidato. O exame de aptidão é cobrado por candidato, e não por categoria.

Apresentou, na sequência, tabela explicativa dessa diferença e disse ser

[i]mportante observar que no Município de Mafra, para o mês de fevereiro/2015, foram emitidas 714 CNH, segundo o extrato de Consulta de CNH Emitidas, em anexo.

(...)

Assim, das 714 CNH emitidas, 142 eram relativas a CNH Definitiva, portanto, sem recolhimento de taxa. Ademais, para a obtenção da segunda via da CNH, também não é recolhida taxa do exame de aptidão.

Isto posto, não se pode presumir a realização de 1.010 exames de aptidão, a junta médica, para a emissão de 714 CNH, sendo mais de uma centena delas, emitidas sem a realização do exame.

Informou que o médico com quem trabalhava no DETRAN/SC, FERNANDO REITMEYER, também foi autuado pela mesma infração, relativamente ao mesmo período, no Processo nº 10920.726370/2020-02. E, observando o total de exames atribuídos a ambos por meio das informações do Detran/SC passadas à Fiscalização, nota-se uma incompatibilidade de informações, eis que “[n]ão é possível que o número de “exames” realizados por dois dos cinco médicos, seja 60% superior ao número de CNHs emitidas no mesmo período”.

Às f. 2774/2779 promove aditamento do recurso voluntário para acostar a resposta do DETRAN/SC ao seu requerimento – *vide* f. 2785/2831.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Registro, por oportuno, que as informações contidas no CD-ROOM, anexado ao Ofício do DETRAN/SC, que escorou o lançamento não foi acostado aos autos.

A apresentação de documentos em sede recursal suscita a discussão quanto ao seu conhecimento, ou não, para fins de deslinde da controvérsia. Isto porque, consabido que todas as razões de defesa e provas devem ser apresentadas na impugnação, nos ditames do art. 16, III, do Decreto n.º 70.235/72, sob pena de preclusão – “ex vi” do § 4º daquele mesmo dispositivo.

A meu aviso, os documentos apresentados devem ser aceitos porque apenas se prestam a reforçar a defesa apresentada na instância *a quo*, servindo apenas para complementar a documentação *a priori* carreada aos autos. Anoto que, salvo quando da expedição do primeiro Termo de Intimação Fiscal, vem a recorrente envidando esforços em fazer prova de suas alegações. Friso ser importante ressaltar que os documentos apresentados apenas em sede de aditamento de recurso voluntário estavam em posse do DETRAN/SC. **Defiro**, por esse motivo, **a juntada**.

I – DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Conforme já narrado, vem a recorrente insistindo que o ponto central da controvérsia é verificar se as informações lançadas no Anexo XIX da Resolução do CONTRAN n.º 425/2012, encaminhadas mensalmente ao DETRAN/SC pelos médicos credenciados do Município de Mafra, **referem-se ao quantitativo de exames de aptidão física e mental**, como considerou a autoridade fiscal **OU se as informações lançadas no Anexo XIX referem-se ao quantitativo de categorias avaliadas (ABCDE)**.

Para fundamentar seu argumento, como já narrado, houve o aditamento do recurso com a anexação de resposta ao requerimento encaminhado ao Detran/SC pelos médicos credenciados ao Detran/SC, unidade Mafra/SC.

Em resposta aos questionamentos apresentados pelos médicos, dentre os quais a recorrente, noto que o total de exames realizados pelos médicos da unidade perfaz um total de 5.124, menos da metade dos 11.801 exames imputados só à recorrente na autuação.

Ao meu aviso, se faz necessária a análise da quantidade de exames médicos atribuídos individualmente aos médicos credenciados no DETRAN/SC para o Município de Mafra, nos anos de 2015 a 2017, desconsiderados aqueles não pagos (segunda via e conversão de permissão para dirigir para CNH definitiva) e aqueles considerados em duplicidade, no caso de mais de uma categoria solicitada pelo candidato.

Tal relação dos exames foi discriminada no conteúdo do CD-R Sony, anexado ao Ofício n.º 10380/2019, elaborado pelo Detran/SC. Portanto, entendo que se mostra imprescindível a análise de seu conteúdo para a resolução da controvérsia.

Ante o exposto proponho seja o julgamento convertido em diligência, para que a unidade de origem elabore informação fiscal analisando, comparativamente, a relação exames discriminada no conteúdo do CD-R Sony e a informada pelo DETRAN/SC às f. 2785/2831. Na sequência, deverá a autoridade lançadora se pronunciar sobre tais apurações, e deverá, também,

ser conferida oportunidade ao contribuinte para que se manifeste acerca do resultado da diligência.

II – DO MÉRITO

Conforme narrado, a autuação se deu diante da verificação de omissão de rendimentos recebidos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, bem como da verificação de dedução indevida de despesas de Livro Caixa, relativamente aos anos-calendários de 2015 a 2017.

Às f. 21/23 elaborado “Demonstrativo de Rendimentos Recebidos do Detran Não Declarados em DIRPF”, no qual houve o comparativo entre os valores informados pela fiscalizada, em resposta à intimação, e as informações apuradas junto ao DETRAN/SC, que discriminam o número de exames realizados mensalmente, valor unitário, bem como o total dos valores recebidos em relação aos serviços prestados.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 1 de 2019 (f. 19/20), a prestar esclarecimentos sobre as divergências apuradas. Em resposta (f. 26/457), apresentou: planilhas dos valores recebidos pelos serviços prestados como profissional médico credenciado pelo Detran/SC; declaração de rendimentos, discriminando as pessoas atendidas e os valores recebidos nos anos-calendário de 2015 a 2017 e relação dos dias e das quantidades de atendimentos médicos pelo Detran/SC. Na oportunidade explicou que os atendimentos médicos de sua unidade eram realizados por cinco médicos credenciados e que os valores dos atendimentos realizados eram divididos na forma de rateio.

Em seguida, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1 de 2020 (f. 460/461), intimada a apresentar Livros Caixa referentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2015 e 2017 e, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2 de 2020 (f. 478/480), foi intimada a apresentar os comprovantes das seguintes despesas, escrituradas nos Livros Caixa dos anos de 2015 e 2017.

Persistindo a discrepância, intimada a apresentar os seguintes esclarecimentos:

Diante do exposto, considerando:

- a) Que os rendimentos oferecidos à tributação foram apurados com base no número de candidatos avaliados, respeitada a proporção utilizada para cada médico (Anexo XXI);
- b) Que o quantitativo total de exames realizados mensalmente pelo CAC (Anexo XIX), adotada a proporcionalidade informada para a contribuinte, se aproxima bastante das informações apuradas junto ao DETRAN/SC, constantes no “DEMONSTRATIVO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO DETRAN NÃO DECLARADOS EM DIRPF”, coluna “Total Mensal Exames” (anexo); Fica a contribuinte INTIMADA a prestar esclarecimentos sobre as divergências apuradas, constantes da coluna “DIFERENÇA ENCONTRADA”, apresentando documentação compatível com sua argumentação.

Em resposta (f. 571/573), a contribuinte reiterou a forma de atendimento dos médicos de sua unidade na forma de rateio, tendo em vista a dificuldade do Detran-SC de individualizar os condutores atendidos por cada médico, e informou que a discrepância ocorre pelo fato de que o Detran/SC “*não identifica qual CPF foi atendido exatamente por qual profissional e valores*”.

Diante do não esclarecimento da divergência apurada entre o número de candidatos avaliados e o número total de exames, foi lavrado Auto de Infração (f. 1021/1035), o qual teve as infrações identificadas - omissão de rendimentos e dedução indevida de despesas - detalhadas no Relatório de Atividade Fiscal (f. 1034/1069).

Assim, por derradeiro, foi descrita a infração:

(...) o Estado, ao permitir que os particulares candidatos à habilitação paguem diretamente aos médicos credenciados, deixou de efetuar a retenção do Imposto de Renda na Fonte como antecipação do IR, a ser apurado posteriormente pela Contribuinte, pois a modalidade de lançamento do IR é por homologação. Assim, transferiu a obrigação de apurar o IR incidente sobre a totalidade dos rendimentos recebidos, a título de exames de aptidão física e mental relacionados à obtenção da CNH, à Contribuinte (Fiscalizada), que é o beneficiária dos rendimentos.

59. Desse modo, ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, a médica credenciada (Fiscalizada) deveria ter informado a totalidade dos rendimentos auferidos a título de contraprestação de exames de aptidão física e mental prestados ao DETRAN/SC, o que ocorreu parcialmente.

60. Por todo o exposto, fica caracterizada a omissão de rendimentos decorrentes do trabalho não-assalariado, ou seja, sem vínculo empregatício, segundo a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), art. 43, § 1º; a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 4º, e o Decreto nº 3.000/1999 (RIR 99), art. 45.

Falhou a fiscalização em comprovar o efetivo ingresso dos valores supostamente recebidos – e, por conseguinte, omitidos – da pessoa jurídica. A meu sentir, com a devida vênia aos que entendem de forma contrária, toda a autuação foi lastreada exclusivamente com as informações prestadas pelo Detran/SC, sem que ultimada a devida análise do fluxo de caixa, imprescindível à manutenção da autuação.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, superada a proposta de conversão do julgamento em diligência, dou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora Designada.

Inicialmente a ilustre relatora restou vencida em sua proposta de diligência. Isso porque entendeu a Turma, por voto de qualidade, pela desnecessidade da diligência proposta, uma vez que as informações que se pretendia diligenciar já constavam dos autos.

Explico melhor: a proposta da relatora era a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem elaborasse informação fiscal analisando, comparativamente, a relação de exames discriminada no conteúdo do CD-R Sony, anexado ao Ofício n.º 10380/2019, elaborado pelo Detran/SC, e aquela informada pelo DETRAN/SC às f. 2785/2831.

O lançamento foi efetuado com base nas informações oferecidas pelo Detran/SC por meio do referido CD-R Sony, anexado ao referido Ofício n.º 10.380/2019, conforme informou a autoridade lançadora no relatório fiscal:

61. Para efeito de apuração dos valores mensalmente omitidos, no período fiscalizado, foram considerados os valores fornecidos pelo DETRAN/SC através do OFÍCIO N.º 10380/DETRAN/DIET/2019 (fls. 967 a 969), conforme tabela de fls. 970, reproduzida no parágrafo 21.

...

63. Dessa forma, para efeito de apuração dos valores mensalmente omitidos, no período fiscalizado, foi elaborado o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS, no qual foram considerados os valores fornecidos pelo DETRAN/SC através do OFÍCIO N.º 10380/DETRAN/DIET/2019 (fls. 303 a 306), deduzidos os valores declarados nas DIRPF (fl. 971).

A planilha de fls. 2785/2831, ao que parece, seria resposta a questionamentos enviados ao Detran/SC após apresentação do presente recurso. Convém transcrever parte dos questionamentos/respostas:

5. Qual o número de candidatos a obtenção de CNH, submetidos ao exame médico de aptidão física e mental, por dia, mês e ano, nos período compreendido entre os anos de 2.014, 2.015, 2.016, 2.017 e 2.018 para o Detran/SC no Município de Mafra?

Resposta: Relatório em anexo [que seria a planilha de fls. 2785/2831]

6. Quais os parâmetros ou critérios utilizados nas informações prestadas à Receita Federal, no que tange ao número de exames atribuídos individualmente aos médicos credenciados constante do (CD-R Sony), de que trata o Ofício N.º 10380/DETRAN/DIE/2019, encaminhado por Vossa Senhoria ao Delegado da Receita Federal?

Resposta: Corroborado pela Assessoria de Gabinete, o critério foi pautado no quantitativo mensal de exames médicos realizados pelos peritos médicos credenciados junto ao DETRAN, no período compreendido entre jan/2014 e dez/2018;

7. Qual a quantidade de exames médicos atribuídos individualmente aos médicos credenciados no DETRAN/SC para o Município de Mafra, nos anos de 2.014 a 2.018, constante do (CD-R Sony), de que trata Ofício N.º 10380/DETRAN/DIE/2019, encaminhado por Vossa Senhoria ao Delegado da Receita Federal?

Resposta: A informação requerida já consta nos arquivos constantes no CD-ROM que acompanhou o ofício 10380/DETRAN/DIET/2019, o qual a requerente já tem acesso

A pergunta de nº 5, cuja resposta seria planilha de fls. 2785/2831, no meu entender em nada acrescenta à presente análise, pois não traz nenhuma informação individualizada em relação aos médicos que teriam efetuado os exames. Tão somente enumera, por dia, a quantidade de candidatos submetidos a tais exames. De outra forma, conforme informado na pergunta de nº 7, a quantidade de exames médicos atribuídos individualmente aos médicos credenciados, dentre estes a recorrente, já constava nos arquivos constantes no CD-ROM que acompanhou o ofício 10380/DETRAN/DIET/2019, no qual se baseou a autoridade fiscal para proceder ao lançamento. Veja que na resposta à pergunta 6, é esclarecido que as informações constantes do referido CD-ROM basearam-se no quantitativo mensal de exames médicos realizados pelos peritos médicos credenciados junto ao DETRAN, no período do lançamento, de forma que inócua a diligência solicitada.

Vencida na proposta de diligência, a relatora restou também vencida quanto ao mérito do recurso, pois entendeu que

Falhou a fiscalização em comprovar o efetivo ingresso dos valores supostamente recebidos – e, por conseguinte, omitidos – da pessoa jurídica. A meu sentir, com a devida vênia aos que entendem de forma contrária, toda a autuação foi lastreada exclusivamente com as informações prestadas pelo Detran/SC, sem que ultimada a devida análise do fluxo de caixa, imprescindível à manutenção da autuação.

Ora, motivou a autuação a divergência entre os valores recebidos pela recorrente na condição de médica credenciada pelo Detran/SC informados por ela em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA) e aqueles informados pelo Detran/SC, divergências estas não esclarecidas pela recorrente quando do lançamento, pois conforme narra a autoridade lançadora:

62. Não foram considerados os valores informados pela contribuinte, no curso do procedimento fiscal, tendo em vista as seguintes considerações:

- a) As informações fornecidas pelo DETRAN/SC tem como base as prestadas pelos próprios médicos credenciados, ao realizarem exames de aptidão física e mental, alimentando o banco de dados RENACH;
- b) Os relatórios e seus anexos XIX (Mapa Estatístico Mensal) e XXI (Resumo), enviados pela contribuinte ao Detran-Sc e entregues à fiscalização, apresentam divergências não esclarecidas, tendo em vista que o número de pessoas (candidatos) avaliados é bastante inferior ao número total de exames realizados (fls. 288 a 457);
- c) Os rendimentos oferecidos à tributação foram apurados com base no número de candidatos avaliados (menor), respeitada a proporção utilizada para cada médico (Anexo XXI) e o quantitativo total de exames realizados mensalmente pelo CAC (Anexo XIX), adotada a proporcionalidade informada para a contribuinte, se aproxima bastante das informações apuradas junto ao DETRAN/SC;
- d) A Portaria nº 362/DETRAN/ASJUR/2014 (fls. 548/549) estabeleceu o pagamento pelo particular diretamente aos médicos credenciados e dispensou a juntada do recibo de pagamento no processo de habilitação;
- e) Os “médicos credenciados”, prestadores de serviços ao DETRAN/SC, não tem competência legal para isentar os candidatos à habilitação de pagamento, tendo em vista a natureza jurídica (TAXA) dos valores recebidos dos particulares pela realização dos exames de aptidão física e mental;

f) A sociedade de fato que os médicos credenciados formaram, com o intuito de dividir proporcionalmente os valores recebidos pelo CAC Mafra, não produz efeitos perante o Fisco (art. 123 CTN).

Assim, bem se vê que a autuação foi bem fundamentada nas informações prestadas pela própria recorrente ao Detran/SC e em sua DAA, sendo que as divergências apuradas pela comparação das informações prestadas em DAA e aquelas prestadas pelo Detra/SC não foram esclarecidas pela contribuinte, a quem compete o ônus probatório de suas informações, de forma que não vejo falhas no lançamento, pois restou configurada a omissão de rendimentos apontada.

Na impugnação e também no recurso alega a recorrente que nas tabelas construídas a partir das informações prestadas pelo Detran/SC haveria valores que não foram efetivamente recebidos. Entretanto, não trouxe a recorrente aos autos provas de suas alegações, de forma que, por concordar com os fundamentos trazidos pelo julgador de piso quanto a tais alegações, que se constituem no mérito do recurso, adoto-os como meus fundamentos para manutenção do lançamento, transcrevendo-os no essencial:

Em sua peça impugnatória, a contribuinte alega que os números de exames apontados pela fiscalização como realizados por ela não correspondem à realidade por diversas razões, a saber: há candidatos que fazem mais de um exame médico, mas pagam somente uma taxa, sendo os valores rateados pelos médicos; há casos de retestes e de isenção que não geram cobrança e devem ser excluídos; há hipóteses de junta médica, em que os valores são proporcionalizados pelos médicos. Entretanto, embora o RF esteja detalhado em sua descrição e acompanhado das planilhas de cálculo que demonstram desde os números informados pelo DETRAN/SC até os valores apurados como omissão de rendimentos, a contribuinte apresenta uma defesa genérica, se limitando a tentar demonstrar, de forma exemplificada, a incongruência dos números no mês de julho de 2017, anexando, em sua defesa, um calhamaço de planilhas sem apontar as discrepâncias que, eventualmente, possam existir.

Caberia à recorrente apontar e comprovar cada divergência que alegava existir, o que não ocorreu. Ainda conforme apontou o julgador de piso:

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Ademais, conforme narrou a autoridade lançadora, quanto a alegadas isenções concedidas,

e) Os “médicos credenciados”, prestadores de serviços ao DETRAN/SC, não tem competência legal para isentar os candidatos à habilitação de pagamento, tendo em vista a natureza jurídica (TAXA) dos valores recebidos dos particulares pela realização dos exames de aptidão física e mental;

A próprias respostas às perguntas feitas pela recorrente ao Detran, juntadas aos autos após interposição do recurso, esclarecem que:

10. Quais são os casos de isenção da taxa de exame de aptidão física e mental?

Resposta: Desconhecemos casos que a norma autorize a isenção da taxa de exame médico.

Ou seja, as alegadas isenções não podem se opostas ao Fisco para fins de dedução dos valores recebidos. Da mesma forma, com relação aos alegados retestes, esclareceu o Detran/SC:

8. Caso o candidato a obtenção de CNH, tenha sido considerado inapto no exame de aptidão física e mental, é possível a repetição do exame, ou reteste, sem custo para o candidato?

Resposta: Não há previsão legal para isenção de tal taxa no caso de retestes, ou seja, no caso de um primeiro resultado ser inapto temporário, mesmo porque o sistema poderá indicar clínica diversa da indicada no primeiro momento (ou o condutor optar, quando possível, pela alteração da clínica).

Por fim, quanto ao mencionado rateio dos valores recebidos entre os 5 (cinco) médicos, conforme apontou a autoridade lançadora:

c) Os rendimentos oferecidos à tributação foram apurados com base no número de candidatos avaliados (menor), respeitada a proporção utilizada para cada médico (Anexo XXI) e o quantitativo total de exames realizados mensalmente pelo CAC (Anexo XIX), adotada a proporcionalidade informada para a contribuinte, se aproxima bastante das informações apuradas junto ao DETRAN/SC;

...

f) A sociedade de fato que os médicos credenciados formaram, com o intuito de dividir proporcionalmente os valores recebidos pelo CAC Mafra, não produz efeitos perante o Fisco (art. 123 CTN).

Sem razão assim a recorrente quanto a suas alegações, devendo ser mantido o lançamento.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

É o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Redatora Designada