



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.722404/2017-11
ACÓRDÃO	2402-013.338 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RUI MANUEL RODRIGUES PEREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

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 os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

Para se beneficiar da dedução da base de cálculo do IR, o contribuinte deve comprovar a veracidade das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa. Além disso, tais despesas estão restritas àquelas previstas no art. 6º da Lei nº 8.134/90.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVA. ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações desprovidas de comprovação efetiva de sua materialidade não são suficientes para ilidir a autuação fiscal. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANO-BASE 2010. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, "c", CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada na forma da legislação superveniente, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Correa Lisboa, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da DRJ/JFA, consubstanciada no Acórdão 09-65.423 (p. 1.627), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 03) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, com multa de ofício qualificada de 150%; (ii) dedução indevida de despesas do livro caixa, com multa qualificada de 150% em relação a fatos geradores específicos; e (iii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 1.303), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

(i) da desconstituição da base de cálculo em face das notas fiscais de prestação de serviços emitida diretamente pela empresa Lis Medicina e Cirurgia LTDA;

(ii) das cirurgias cobertas ou reembolsáveis pelos planos de saúde; não apresentação pelo Autuante dos nomes dos pacientes cirurgiados que tenham tido despesas pagas por planos de saúde;

(iii) da dedução devida da base de cálculo (carnê-leão e ajuste anual): a hipótese trata de omissões de honorários médicos, que seriam de responsabilidade da pessoa física do impugnante, quando acima se comprovou que se trata de honorários médicos apropriados através da empresa da qual o impugnante é titular;

(iv) inaplicabilidade da multa de ofício qualificada; e

(v) impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 09-65.423 (p. 1.627), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INFORMAÇÕES DE TERCEIROS.

Os honorários do exercício de profissão liberal que, comprovadamente tenham sido pagos por seus clientes mas omitidos pelo beneficiário, devem ser tributados de ofício. Excluem-se da tributação aqueles rendimentos apropriados pela empresa, da qual o contribuinte é participante e administrador.

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

Para se beneficiar da dedução da base de cálculo do IR, o contribuinte deve comprovar a veracidade das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa. Além disso, tais despesas estão restritas àquelas previstas no art. 6º da Lei nº 8.134/90.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A conduta reiterada, consistente em não declarar rendimentos, sem contabilização das respectivas operações, deixa patente a intenção deliberada de furtrar-se ao reconhecimento de aquisição da disponibilidade de rendas e, portanto, sonegar tributos, caracterizando crime tributário, punível com a multa qualificada.

Por outro lado, na ausência de justificativa quanto à qualificação da multa incidente sobre a glosa de dedução indevida, afasta-se a penalidade aplicada, cabendo tão-somente a multa no patamar de 75%.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa de ofício

aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de declaração inexata ou de fraude na declaração das informações ao fisco.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2013, 2014

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 1.655), reiterando os termos da impugnação apresentada, atacando *apenas, o que não foi eximido ou afastado, a fim de que, com o provimento do recurso, haja a desconstituição total do crédito tributário lançado.*

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, com multa de ofício qualificada de 150%; (ii) dedução indevida de despesas do livro caixa, com multa qualificada de 150% em relação a fatos geradores específicos; e (iii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação apresentada, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) da desconstituição da base de cálculo em face das notas fiscais de prestação de serviços emitida diretamente pela empresa Lis Medicina e Cirurgia LTDA;

(ii) das cirurgias cobertas ou reembolsáveis pelos planos de saúde; não apresentação pelo Autuante dos nomes dos pacientes cirurgiados que tenham tido despesas pagas por planos de saúde;

(iii) da dedução devida da base de cálculo (carnê-leão e ajuste anual): a hipótese trata de omissões de honorários médicos, que seriam de responsabilidade da pessoa física do impugnante, quando acima se comprovou que se trata de honorários médicos apropriados através da empresa da qual o impugnante é titular;

(iv) inaplicabilidade da multa de ofício qualificada; e

(v) impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

Considerando que tais argumentos de defesa em nada diferem daqueles apresentados em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

- **OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

Inicialmente, cabe destacar trechos do Termo de Verificação Fiscal - TVF relativos à forma como foi efetuada a apuração dos rendimentos tidos por omitidos:

Agora, referindo-se às NFS-e emitidas pelos hospitais, apenas solicitamos os dados das mesmas (número e código de verificação), que poderão ser constatados nas intimações enviadas às pacientes, e, por motivos de economia processual, não as reproduzimos nos autos do presente PAF. A legitimidade, autenticidade, veracidade e a visualização das mesmas poderão ser verificadas por consulta à Internet e dá-se por meio desta, respectivamente, na página <https://nfse.recife.pe.gov.br> em "Verifique a Autenticidade", onde deverão ser informados o CNPJ do prestador de serviços, o número da NFS-e e o código de verificação.

Assim, diante de uma nova base de dados, ou seja, após a obtenção de documentos, informações, esclarecimentos, dados etc, foram realizadas análises comparativas entre os valores informados pelas pacientes a título de despesas e os rendimentos tributáveis declarados pelo médico que efetuou as cirurgias plásticas, apurando-se a omissão de rendimentos provenientes de honorários do livre exercício desta profissão.

...

Portanto, repetimos, para efetuar o cruzamento de informações das pacientes (clientes) do médico em questão, a fiscalização, inicialmente, solicitou, entre outros hospitais, ao Real Hospital Português de Beneficência em Pernambuco, dados das cirurgias plásticas, tais como: nome da paciente, CPF da paciente, número e código de verificação da NFS-e, números de registro e prontuário das pacientes e o nome do médico que realizou a cirurgia.

Diante dos dados fornecidos à fiscalização pelo hospital incluindo nomes de outros médicos e de suas respectivas pacientes, relacionamos apenas os dados relativos às pacientes do médico ora fiscalizado, por motivos de sigilo fiscal e profissional, conforme os termos de intimação.

Não há dúvidas de que as informações prestadas pelo hospital são indícios de que o médico-contribuinte realizou diversas cirurgias plásticas no período ora fiscalizado. Por que indícios? Pode haver casos em que a paciente, ainda que tenha sido internada, excepcionalmente, por algum motivo, não se submeteu ao procedimento cirúrgico, como, por exemplo, reação à anestesia. ...

O conjunto das informações, esclarecimentos e dos documentos obtidos de terceiros (hospital e pacientes) pela fiscalização, portanto, agora faz prova veemente, contundente, robusta etc. das prestações de serviços pelo médico ora sob ação fiscal pertinentes à realização das cirurgias plásticas.

Efetivamente comprovada a realização desses procedimentos cirúrgicos, passaremos, agora, a análise da percepção dos honorários decorrentes de tais prestações de serviços.

Após esse panorama geral, a autoridade autuante esclareceu ainda os seguintes pontos:

* na hipótese de emissão de recibos:

Referindo-se aos "recibos", os quais preenchem os requisitos formais definidos em lei como condição para a dedutibilidade da despesa, de maneira que não cabe à autoridade fiscal desconsiderá-los em virtude de ausência de descrições pormenorizadas ou pela ausência de outros comprovantes de pagamento, como cópias de cheque, faturas de cartão de crédito, dentre outros, das pacientes que os apresentaram, não foi necessário acostar aos autos do presente PAF outro documento tampouco foi solicitado ao hospital dados do prontuário, ainda que o acesso tenha sido concedido mediante a autorização, haja vista que: 'o recibo de quitação firmado por pessoa física, pelo recebimento de remuneração de serviços prestados, é prova material, completa e suficiente da ocorrência do fato gerador do imposto (1o CC, 2ª Câmara - Ac. 102-22.839/87 - Resenha Tributária. IR - Jurisprudência Administrativa 12.3. pág. 131)', desde que não exista uma súmula administrativa de documentação tributariamente ineficaz (prova de inidoneidade) afastando a presunção de veracidade dos recibos emitidos pelo médico ora fiscalizado.

...

Apesar do recibo ser uma prova material, completa e suficiente da ocorrência do fato gerador do imposto, ainda que não fosse necessário, muitas das pacientes, quando apresentaram os recibos, fizeram questão de comprovar a prestação dos serviços por outras provas exigidas na legislação, como, por exemplo, pela indicação da data da cirurgia, ao responder o quesito que a

indaga, e por meio da fatura individual. Logo, apenas são informações que não merecem, em alguns casos, acostar os respectivos documentos aos autos do processo, enaltecendo o princípio da economia processual.

* na ausência de recibos:

Quando não há emissão de recibo, poderá ser feita emissão de 'cheque nominativo' pelo qual foi efetuado o pagamento e, para a comprovação da realização de despesas médicas efetuadas pelas pacientes, basta a apresentação de cópias deste título de crédito (RIR/99, art. 80. § 1º, III). Diante de tal documento, das pacientes que o apresentaram, não foi necessário acostar aos autos do presente PAF nenhum outro documento tampouco foi solicitado ao hospital dados do prontuário, ainda que o acesso tenha sido concedido mediante a autorização, haja vista, também, os motivos descritos no item anterior. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 178.453/MG, já decidiu, com base na Lei nº 7.357, de 2 de setembro de 1985, art. 36, que 'efetuado o pagamento do cheque com o crédito ao beneficiário e o débito ao emitente, não é mais possível proceder-se eficazmente à oposição ao pagamento.'

...

Contudo, caso a emissão do cheque não seja nominal, os meios probatórios consistentes a comprovar a efetividade da despesa médica são a cópia do título de crédito acompanhada, se for o caso, do extrato bancário que registre a sua compensação em datas e valores compatíveis com as hipóteses examinadas (cirurgias); da autorização para acesso a alguns dados do prontuário juntamente com a resposta do hospital (menciona o número do mesmo) que apontam para a realização da cirurgia; e da própria 'Declaração' da paciente na qual consta a data do procedimento cirúrgico e o valor dos honorários pagos. É um conjunto - de documentos e esclarecimentos os quais juntos têm co-relação com as datas das despesas praticadas - que contribui para ratificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal: a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

...

Para algumas pacientes, por diversos motivos, as despesas com as cirurgias plásticas foram pagas em espécie, bem como, às vezes, custeadas por parentes, com ou sem a emissão do correspondente recibo ou outro meio de prova de pagamento. Esta situação, de forma alguma, altera a disponibilidade dos recursos financeiros percebidos pelo médico, haja vista que, conforme o Acórdão 106-17.215 do 1o CC, publicado no DOU em 30 de março de 2009, a autoridade fiscalizadora não pode, simplesmente, desconsiderar as despesas médicas suportadas pelas pacientes com base em eventual desproporção entre as despesas e os seus rendimentos, ou pelo fato destes não comprovarem documentalmente o pagamento (p.ex. comprovantes de saque em conta corrente, comprovantes de depósito etc), já que, em relação a este último

ponto, as pacientes não estão obrigadas a liquidarem as obrigações representativas dos serviços por títulos de crédito, podendo fazer a liquidação em espécie. Ainda assim, da análise dos fatos, de todo contexto probatório e que as 'Declarações'- apresentadas pelas pacientes, consideradas, às vezes, necessárias pela fiscalização e que ratificam as prestações dos serviços, foram juntadas aos autos, o que confirma higidez dos serviços prestados e dos pagamentos efetuados. No caso vertente, os termos de declaração acostados ao PAF não são singelos, tampouco se limitam a confirmar os procedimentos cirúrgicos. Asseveram o tratamento realizado bem como detalham, com clareza, o pagamento realizado ou conferem segurança aos documentos e suprem as faltas e vícios que, porventura, existam.

Vale destacar ainda que para cada paciente, que efetivamente atendeu à intimação com consequente impacto na apuração da omissão, o autuante dedicou um parágrafo no TVF para descrever os pagamentos realizados ao impugnante, como se vê no exemplo a seguir:

Bianca Nóbrega Bello, CPF: 047.107.844-18: declara que a cirurgia foi realizada em 12 de julho de 2012 e que pagou a título de honorários médicos a importância de R\$ 7.000,00 (sete mil reais), conforme orçamento elaborado pelo médico em 8 de junho de 2012. Os honorários foram liquidados mediante a emissão de 3 (três) cheques do Banco Bradesco, cujos títulos são iguais a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) o primeiro e R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) os dois últimos. O primeiro (número 000009) foi compensado em 18 de julho, o segundo (número 000010) foi compensado em 20 de agosto e o terceiro (número 000022) em 18 de setembro de 2012. Verifica-se que foi declarada (lançamento nº 161) a importância de R\$ 1.100,00 (um mil e cem reais), portanto, para o último título de crédito, foi apurada uma omissão de rendimentos igual a R\$ 1.400,00 (um mil e quatrocentos reais), mesmo que a data da escrituração no livro caixa e a da percepção sejam distintas.

O relato fiscal ao logo do extenso TVF (fls. 9 a 48) não deixa dúvidas quanto ao esforço do autuante em reunir um vasto conjunto probatório (declarações de pacientes, recibos, notas fiscais de hospitais, cheques...) para dar suporte ao lançamento de omissão de rendimentos ora questionada. Separadamente, tais elementos poderiam até ser insuficientes, mas, no contexto desses autos, a conexão realizada entre eles pela autoridade fiscal transmite a verossimilhança necessária para que reste configurado o fato gerador do IRPF.

Na defesa, o principal argumento reside na alegação de que os rendimentos tidos por omitidos teriam sido apropriados por LIS Medicina e Cirurgia Ltda, consoante fariam prova as Notas Fiscais emitidas pela empresa (fls. 1.333 a 1.619).

De fato, as notas fiscais emitidas em nome dos próprios pacientes (pessoas físicas), em razão da descrição dos serviços prestados e das datas envolvidas, confirmam, **em parte**, a apropriação dos honorários médicos pela citada empresa, conforme tabela a seguir:

(...)

No mais, em que pese a menção no TVF aos nomes de Gilda Maria Sobreira e Maria José Mota de Almeida Silva, vale notar que no lançamento não houve apuração de rendimentos omitidos vinculados a essas pacientes, motivo pelo qual as notas fiscais em nome delas não constam da tabela acima.

À vista disso, cabe refazer os cálculos do imposto devido e da multa isolada, conforme abaixo:

(...)

Com relação às notas fiscais emitidas em nome de pessoas jurídicas¹⁰, estas não são suficientes para corroborar a tese de defesa. Com efeito, sem a discriminação nestas notas dos pacientes aos quais os pagamentos nelas descritos estão vinculados, não há como se estabelecer um comparativo nos moldes do anteriormente realizado.

Ademais, ainda que o contribuinte alegue a "presença" de planos de saúde em pagamentos de procedimentos médicos, não há provas de que efetivamente os pacientes listados no Auto de Infração eram beneficiários destes planos ou mesmo que os procedimentos realizados estavam enquadrados no rol de cobertura. *Smj*, esse também é o motivo pelo qual a autoridade autuante não se reportou a pagamentos/ressarcimentos efetuados por planos de saúde.

Quanto ao pedido de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº. 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 8.748, 1993, cabe à autoridade julgadora examiná-lo, mandando realizar, se considerado necessário, ou indeferindo, se prescindível ou impraticável. Vale lembrar que a finalidade da realização das diligências é elucidar questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, quando o exame dos autos não for suficiente para dirimi-las, e não a produção de provas cujo ônus seja do contribuinte. Nos autos sob análise, a infração lançada não suscita dúvida alguma que prejudique ou impeça o julgamento da lide. Ao contrário, a infração está claramente demonstrada, cabendo ao autuado, única e exclusivamente, apresentar provas hábeis e suficientes para infirmar os fatos apurados no procedimento fiscal.

Quanto à alegada quebra de sigilo, os seguintes trechos do TVF deixam clara a preocupação da autoridade fiscal quanto ao tema, restando evidente a ausência de qualquer violação cometida nesse sentido:

Enfrentando a questão do sigilo profissional, mais especificamente com os dados constantes em prontuários médicos decorrentes de cirurgias plásticas, bem como os tipos destas, a fiscalização, inicialmente, efetuou diligências em alguns hospitais da Cidade do Recife/PE com o objetivo de obter informações acerca dos nomes das pacientes que foram submetidas a tais procedimentos cirúrgicos; do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) das pacientes; dos dados (número e código de verificação) constantes das Notas Fiscais de Serviço - eletrônica (NFS-e) emitidas pelos hospitais onde as pacientes foram submetidas

aos procedimentos; dos números dos registros e prontuários das pacientes e os nomes dos médicos que efetuaram aquelas cirurgias, pois, a partir desta base de dados, foram geradas ações fiscais em todas as pacientes submetidas a tais procedimentos nos hospitais diligenciados bem como nos anos verificados pela fiscalização, de acordo com o seu poder discricionário. ...

Observa-se que, até então, de acordo com a tabela anexa ao termo de intimação, a fiscalização obteve, perante as respostas dos hospitais, apenas 'nomes' e 'números', entre eles, os números dos prontuários ali existentes, tudo de acordo com a legislação vigente, porquanto, em nada infringiu, quebrou tampouco violou a intimidade das pacientes, pois, repetimos, exclusivamente 'nomes' e 'números' foram obtidos pela RFB.

Corroborando com esse entendimento, quando um dos hospitais alvo da ação fiscal foi intimado - o Hospital Memorial São José Ltda., CNPJ: 70.237.144/0001-41, antes de sua resposta à RFB, o mesmo realizou uma consulta ao Conselho Regional de Medicina de Pernambuco (Cremepe) a respeito se poderia fornecer as informações e os dados que aquele Órgão Tributário solicitava e, como não poderia deixar de ser, por meio de um ofício, o setor jurídico deste conselho respalda que a instituição de saúde poderia responder nos moldes solicitados, pois, agindo assim, não haveria quebra de sigilo profissional por sua parte, haja vista a resposta conter apenas nomes (de pacientes e médicos) e números (de CPF, registros, prontuários, NFS-e etc).

Nesse contexto, a fim de que não houvesse a violação da intimidade, é que solicitamos diretamente às pacientes, pessoas detentoras das informações de eminente caráter pessoal, se as mesmas poderiam nos informar o tipo de cirurgia realizada.

Regra geral, as regalias inerentes à vida privada e intimidade ficam sob disponibilidade do titular (paciente), que delas poderá abrir mão de modo casual e voluntário. Esta concessão será expressa quando, por exemplo, a paciente informar à fiscalização o tipo de cirurgia realizada bem assim autorizar à RFB a obter dados e informações de seu prontuário.

...

A fiscalização, a fim de comprovar a realização das prestações de serviços médicos, prudentemente, solicitou às pacientes que assinassem, com reconhecimento de firma, as autorizações para que tivesse acesso a documentos dos seus prontuários, se fosse necessário. Em atendimento às intimações, muitas das autorizações foram assinadas (concedidas), entretanto, a RFB, no presente PAF, jamais solicitou aos hospitais que concedessem o acesso ao documento constante dos prontuários das pacientes que registra a data e a hora do procedimento cirúrgico (prestação do serviço), qual seja: 'Registro de Entrada Institucional' ou ficha equivalente.

Percebe-se que, para as pacientes que não assinaram a autorização bem como não informaram o tipo de cirurgia realizada, a fiscalização não pôde fazer absolutamente nada, pois elas estavam no exercício de seu direito acobertado pela CF/88. ...

Dessa forma, o tratamento tributário dispensado ao contribuinte seguiu estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados pela autoridade lançadora, cuja atividade é vinculada e obrigatória (art. 142, § único, do Código Tributário Nacional).

- **DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE LIVRO CAIXA**

Com relação à glosa da dedução a título de Livro Caixa, sem fundamento a argumentação passiva. Com efeito, convém esclarecer que tal dedução, vinculada a rendimentos recebidos do trabalho não assalariado, restringe-se àqueles gastos enquadrados como tais pela legislação - art. 6º da Lei nº 8.134/90:

(...)

Com base nesse dispositivo, a autoridade fiscal procedeu à análise dos Livros Caixa apresentados, concluindo pela glosa dos gastos não lastreados em documentação comprobatória, em virtude do art. 6º, § 2º, acima reproduzido, bem como pela glosa dos gastos não enquadrados no conceito de despesas dedutíveis, nos moldes dos incisos I a III do mesmo artigo. Note-se que o detalhamento das despesas desconsideradas encontra-se nas tabelas de fls. 51/52.

Assim, na ausência de novas provas que pudessem ratificar os montantes declarados pelo contribuinte, mantém-se o lançamento.

Convém lembrar que, a teor do disposto nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, compete ao sujeito passivo **instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar**, bem assim mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas documentais que possuir**, precluindo, regra geral, o direito de fazê-lo em outro momento.

- **MULTA QUALIFICADA**

No que tange à aplicação da multa qualificada, ao contrário do pretendido na impugnação, ressalte-se que foi mantida em grande parte a imputação de omissão de rendimentos. No mais, a autoridade fiscal deixou bem claro o que na sua percepção caracterizou a ocorrência do intuito doloso:

As cópias dos títulos de crédito (cheques nominais) apresentadas por diversas pacientes, entre elas as Senhoras Dione Maria Viana do Vale, CPF: 143.514.204-72; Bianca Nóbrega Bello. CPF: 047.107.844-18; Ana Lourdes Marques Maia, CPF: 128.478.284-00; Katia Maria Lima Vidal, CPF: 138.105.454-49; Ana Maria Barreto Larache. CPF: 294.924.164-68; Paula Santos Caraciolo Ferreira, CPF: 405.359.834-68; Maria das Graças Pascoal

Wanderley, CPF: 574.463.189-53; Marianna Pontual Marques, CPF: 000.402.154-15; Izilda Sampaio de Sousa Lira, CPF: 198.172.664-00; Maria de Fátima Queiroz da Silva, CPF: 124.740.374-20; Olga Maria Coelho Alcântara, CPF: 034.455.694-87; Maria Luíza Trindade Henriques Nunes Monteiro. CPF: 042.853.254-38, que são provas materiais, completas e suficientes da aquisição da disponibilidade dos rendimentos, bem como tais receitas, às vezes parcialmente, não foram escrituradas no livro caixa tampouco informadas em suas declarações de rendimentos, apontam para a conduta repetida do médico autuado ao declarar ao Fisco Federal valores de renda muito inferiores àqueles apurados pela fiscalização, o que demonstra o evidente intuito de sonegação do contribuinte na prática da infração detectada. São documentos trazidos diretamente à fiscalização sem o conhecimento do médico na fase inquisitorial deste procedimento. O descumprimento consciente de quase totalidade da obrigação tributária do contribuinte já justifica o cabimento da aplicação da multa qualificada.

Ademais, a conduta reiterada (vinte e quatro meses seguidos), consistente em não declarar rendimentos, sem contabilização das respectivas operações, deixa patente a intenção deliberada de furtar-se ao reconhecimento de aquisição da disponibilidade de rendas e, portanto, sonegar tributos, caracterizando crime tributário, punível com a multa qualificada.

As mesmas provas foram apresentadas pelas pacientes Kamilla Abrantes Nobre, CPF: 058.673.314-07; Risalva Maria de Arruda, CPF: 104.059.094-20; Maria Izabel Gomes da Silva, CPF: 196.631.964-91; Daniela de Azevedo Tedesco Araújo, CPF: 029.185.464-88; Marcos Augusto Lima, CPF: 225.223.284-68; Alana Jerônimo de Almeida. CPF: 102.148.424-52; Andrea Karla de Lacerda Siqueira Campos, CPF: 581.537.724-49; Maria do Socorro Alves de Carvalho, CPF: 312.740.564-20. Portanto, a conduta reiterada do autor na prática de omissão de rendimentos originados de vendas de serviços cujos pagamentos eram efetuados através de cheques nominais e que os valores eram diretamente creditados nas suas contas correntes bancárias, denota a ocorrência de comportamento deliberado, justificando a exasperação da multa de ofício.

Aqui, não se trata de simples omissão de rendimentos. Muito pelo contrário. Trata-se de prática reiterada, durante o período de vinte e quatro meses, que conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas no art. 71 da Lei nº 4.502/64, sendo cabível a aplicação da multa qualificada.

...

Verifica-se que a prática do fiscalizado em não emitir recibos pelos serviços médicos prestados, ou seja, negar ou deixar de fornecer recibo relativo à prestação de serviço efetivamente realizada, não é esporádica, muito pelo contrário, é corriqueira, freqüente, contumaz etc., e esta conduta, que tem como única e exclusiva finalidade de não pagar o imposto devido, ou melhor,

de reduzir o tributo devido, perpetrada em deixar de registrar os honorários percebidos em seus livros caixas, não informando a totalidade de seus rendimentos nas DIRPF entregues ao Fisco, portanto, fazendo declaração de rendimentos falsa para eximir-se parcialmente de pagamento de tributo durante os anos fiscalizados, denota os elementos materiais e formais definidos nos incisos II e V do art. 1o, e inciso I do art. 2o, todos da Lei nº 8.137/90, que enseja a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

Aqui não se trata de simples apuração de omissão de rendimentos. A prática de forma reiterada de não emitir recibos, que tem o propósito de reduzir o imposto devido, cumulado com a informação a menor dos valores relevantes de rendimentos percebidos, os quais são provenientes de honorários e que são corroborados por pagamentos em moeda corrente, cujas origens estão demonstradas mediante recibos, declarações e saques registrados em extratos bancários etc. comprova o evidente intuito de fraudar a fiscalização tributária, sujeitando o médico fiscalizado à aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento).

...

Em suma, todos os elementos, dados, informações e documentos carreados aos autos da presente ação fiscal são suficientes para afirmarmos que foram ocorridas as condições mínimas, materiais e formais, necessárias para justificar os serviços médicos prestados e, pela constatação da prática de omissão de rendimentos, com base também na ausência de emissão de alguns recibos pelo médico-contribuinte na relação jurídico-tributária, a acusação de comportamento delituoso definido no art. 71 da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 1o e 2o da Lei nº 8.137/90, com o fim de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

A despeito da argumentação passiva, não há como discordar da qualificação da multa, na parcela referente à omissão, haja vista todo o contexto fático descrito no TVF. Vale lembrar que o conceito de dolo encontra-se no inciso I11 do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo. Diante dos fatos narrados, a situação que ora se apresenta não pode ser tratada como uma simples omissão de rendimentos.

Destarte, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%. Se exorbitante, desproporcional ou irrazoável, a legislação já citada definiu a multa a ser aplicada, não havendo como

questioná-la no âmbito administrativo se observada a hipótese estabelecida para a sua aplicação.

Todavia, mesma situação não ocorre quanto à penalização de parte das glosas a título de Livro Caixa. Com efeito, não se vislumbra no TVF motivação suficiente a justificar a qualificação da multa quanto à dedução em comento, nos montantes de R\$ 11.556,00 - AC2012 e R\$ 10.907,21 - AC2013. Nesse caso, resta afastar a multa no percentual de 150% sobre o imposto decorrente dessas parcelas, cabendo a imposição da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, alterado pela Lei nº 11.488/2007.

• CONCOMITÂNCIA DE PENALIDADES

Quanto à alegada impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício, cabem os esclarecimentos a seguir.

No caso em pauta, foram constatadas três infrações distintas: omissão de rendimentos, dedução indevida de Livro Caixa e falta de recolhimento mensal obrigatório do carnê-leão. As duas primeiras acarretam a aplicação da multa proporcional de ofício (75% ou 150%), enquanto a terceira enseja a aplicação da multa isolada de 50%.

(...)

A aplicação da multa de ofício de 150% já foi esclarecida neste Voto. Já no tocante à multa proporcional de 75%, cabe ressaltar que, em se tratando de lançamento de ofício, a dedução indevida de Livro Caixa caracteriza infração à legislação tributária, por declaração inexata, passível de imposição da multa de ofício, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a nova redação dada pela Lei nº 11.488/07, não importando os motivos pelos quais foi praticada a infração ou deixado de atender as exigências da lei, pois a infração é do tipo objetiva.

Noutro tomo, a falta de recolhimento do carnê-leão abre espaço para a incidência da multa de 50% é que "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

Não cabia ao contribuinte apenas o recolhimento do imposto no ajuste anual. Ele tinha a obrigação legal de antecipar tal recolhimento mensalmente, via carnê-leão. A falta dessa antecipação do pagamento é que justifica a cobrança da multa isolada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A previsão legal da referida multa existe justamente para diferenciar aqueles contribuintes que antecipam o pagamento do imposto, através do carnê-leão, conforme os ditames do art. 8º da Lei nº 7.713/88, daqueles outros que não cumprem a referida obrigação, muitas vezes tributando o rendimento apenas quando da entrega da declaração.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele sujeito passivo que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e aquele que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste.

Note-se que a argumentação passiva perde terreno, quer seja porque houve a manutenção de grande parte da omissão de rendimentos, quer seja porque as multas são diferentes em sua essência (motivações diversas para as imputações), como explicitado.

No mais, a aplicação de multas é decorrente do cometimento de infração, tendo como finalidade a imposição de um gravame pelo descumprimento de dever legal. Configurada a hipótese de incidência, para alcançar seu fim, deve representar ônus significativamente maior, a fim de que as condutas em desconformidade com a legislação sejam desencorajadas.

Por todo o exposto, cabível a aplicação concomitante das multas de ofício e da isolada.

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, cumpre destacar que, o Contribuinte não trouxe aos autos, junto com o recurso voluntário apresentado, qualquer documento com vistas a comprovar suas alegações.

Registre-se pela sua importância que, conforme demonstrado linhas acima, o órgão julgador de primeira instância fez uma análise minuciosa das razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, resultando, inclusive, na redução parcial do crédito tributário objeto do presente processo.

Como cediço, o contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

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 art. 37 desta Lei.

Neste esboço, não tendo o Contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar as suas razões de defesa, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

Com relação à alegação de impossibilidade de ser aplicada a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de forma concomitante com a multa de ofício, cumpre destacar nos, nos termos do Enunciado de Súmula Carf nº 147, *somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº*

9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Neste esboço, tendo em vista que a cobrança da multa em análise se refere aos anos-calendário de 2012 e 2013, nega-se provimento ao recurso voluntário.

No que tange à multa de ofício, cumpre destacar que a mesma está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que assim dispõe, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Desse modo, independente do seu quantum, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção do caso concreto à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66:

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

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

Com relação à multa qualificada, consoante os escólios do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-012.070, cumpre destacar que, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a redação supratranscrita.

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou tão somente o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, a nova lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, reduziu a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada).

Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

No presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior